

3. МЕХАНІЗМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657:504.06

ДОКУМЕНТУВАННЯ ВИТРАТ ПО ОПЕРАЦІЯХ З АТМОСФЕРНИМ ПОВІТР'ЯМ

Замула І.В., д.е.н., Кірейцева Г.В., ст. викладач

Житомирський державний технологічний університет

Дослідження проведені за сприяння Державного фонду фундаментальних досліджень України
Розроблено первинні документи для відображення екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям з метою удосконалення організації та ведення їх бухгалтерського обліку.

Ключові слова: документування, первинні документи, екологічні витрати, охорона атмосферного повітря, облікова інформація.

Zamula I.V., Kireytsyeva A.V. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ РАСХОДОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ С АТМОСФЕРНЫМ ВОЗДУХОМ / Житомирский государственный технологический университет, Украина

Разработаны первичные документы для отражения экологических расходов по операциям с атмосферным воздухом с целью усовершенствования организации и ведения их бухгалтерского учета.

Ключевые слова: документирование, первичные документы, экологические расходы, охрана атмосферного воздуха, учетная информация.

Zamula I.V., Kireytsyeva A.V. DOCUMENTATION LOSSES ARISING FROM ATMOSPHERIC AIR / Zhytomyr State Technological University, Ukraine

Developed primary documents to reflect environmental costs arising from the ambient air in order to improve the organization and management of their accounting.

Key words: documentation, source documents, environmental costs, air protection, accounting information.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Документування є одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку, способом суцільного спостереження за господарськими операціями підприємства. Для відображення в бухгалтерському обліку будь-якої господарської операції використовуються первинні документи відповідної форми, які є письмовим доказом факту здійснення господарської операції, її доцільності і правомірності. Згідно з Податковим кодексом України [1, ст. 138.2], витрати визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують їх здійснення, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та іншими документами.

Управлінському персоналу необхідна детальна інформація про склад екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям, понесених у звітному періоді, для управління екологічною діяльністю підприємства та складання відповідної звітності. У даний час в Україні не розроблені і не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям. Існуюча інформаційна база про відповідні витрати ведеться несистемно, на базі вибірок із первинних документів або статистичних розрахунків. Це створює суттєві труднощі при підготовці необхідної інформації по екологічним витратам для зовнішніх і внутрішніх користувачів. У результаті підприємства не мають достовірної інформації по операціях з атмосферним повітрям.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Вагомий внесок у дослідження сутності і значення первинних документів здійснили такі вчені, як Н. М. Грабова, М. В. Кужельний [2], А. М. Кузьмінський [3], В. В. Сопко, В. П. Завгородній [4] та інші.

На необхідність організації документообігу з обліку витрат на екологічну діяльність наголошують у своїх працях Т. А. Дьоміна [5], Т. М. Насакіна [6], М. С. Пушкар [7], Н. В. Рассулова [8], К. С. Саєнко [9] та інші науковці.

У своїх дослідженнях Т. А. Дьоміна і К. С. Саєнко приділяють увагу організації документообігу фінансового обліку екологічних витрат [5; 9]. За даними досліджень М. С. Пушкаря [7], з метою організації документообігу витрат на природоохоронну діяльність запропоновано відкрити відомість, у якій узагальнюються дані за видами природоохоронної діяльності. У своїх працях Н. В. Рассулова [8] пропонує групувати витрати за видами економічної діяльності для промислових підприємств і вести відомість аналітичного обліку витрат, пов'язаних із екологічною діяльністю, у розрізі структурних підрозділів і статей витрат.

Але дослідження цих науковців не відкривають повною мірою інформаційні властивості первинної облікової документації, як основи для точного і своєчасного отримання необхідної інформації щодо змісту і призначення екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям.

Із урахуванням виявлених проблемних питань при організації та веденні бухгалтерського обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям [10] і класифікації таких витрат [11] пропонуємо розробити первинні документи для їх відображення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є розробка первинних документів для відображення витрат по операціях з атмосферним повітрям з метою їх ідентифікації.

НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Для забезпечення достовірності і точності визначення розміру поточних витрат необхідно розробити первинні документи з обліку витрат по операціях з атмосферним повітрям, оскільки в існуючій практиці бухгалтерського обліку такі документи відсутні.

Документування витрат на запобігання забрудненню і на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря та збереження клімату дозволить надавати повну достовірну інформацію для потреб управлінського персоналу, від дій якого, а відповідно, і від його поінформованості залежить виконання заходів зі зниження обсягів викидів до нормативного рівня у встановлені терміни, обґрунтування необхідності впровадження сучасних технологій очищення викидів, підвищення ефективності очищення викидів підприємств від газоподібних домішок. Отже, враховуючи інформаційні потреби управлінського персоналу та основні напрями екологічної діяльності в галузі охорони атмосферного повітря та збереження клімату з відповідними витратами на промислових підприємствах, запропоновано ведення регістру "Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям" (рис. 1).

Дана зведена відомість може складатись як для основного, так і для допоміжних виробництв окремо для кожного структурного підрозділу (цеху) підприємства на основі декількох згрупованих однорідних первинних документів. У кінці кожного місяця первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій, перевіряються, групуються і за необхідності таксуються. Відповідальний за заповнення відомості, тобто керівник структурного підрозділу, складає зведену відомість про: витрачені паливо і енергію, матеріали і сировину для утримання і обслуговування очисних споруд, амортизацію очисних споруд, витрати, що пов'язані з розрахунками за заробітною платою, соціальне страхування, з постачальниками та підрядниками, іншими розрахунками. Після заповнення, зведені відомості структурних підрозділів у кінці місяця подаються в бухгалтерію підприємства, де перевіряються головним бухгалтером, групуються і на них вказуються відповідні кореспондуючі рахунки.

Проаналізувавши статистичні дані, встановлено, що джерелами фінансування охорони атмосферного повітря є: засоби суб'єктів господарювання, кошти державних і місцевих бюджетів, банківські кредити, інвестиції, тощо. Так, у 2011 році на капітальні інвестиції було витрачено 66,6% власних коштів підприємств, коштів державного та місцевих бюджетів – 9,8% (з них 5,0% – кошти державних та місцевих фондів охорони навколишнього середовища), 23,6% – з інших джерел фінансування (банківські кредити, інвестиції, тощо). Для інвестування в проекти зі скорочення викидів парникових газів створені спеціальні міжнародні та національні фонди. Загальний обсяг зобов'язань зацікавлених інвесторів з фінансування проектів в рамках цих фондів оцінюється сьогодні в 760 млн дол. [12]. Для контролю за цільовим та ефективним використанням коштів підприємствам необхідно надавати достовірні облікові дані про розміри, напрями та види витрат на охорону атмосферного повітря, на основі яких мають складатися щорічні та проміжні звіти виконання цільових програм. Але сьогодні це неможливо, оскільки бухгалтерський облік витрат по операціях з атмосферним повітрям не ведеться.

Із метою забезпечення належного контролю за коштами цільового фінансування, спрямованими на охорону атмосферного повітря та клімату і для відображення джерел фінансування екологічної діяльності по операціях з атмосферним повітрям, запропоновано ведення первинного документа "Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату" (рис. 2).

(назва структурного підрозділу)

ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ

обліку поточних екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям

за _____ (місяць) 20____ р.

№ з/п	Вид витрат	з кредита рахунків		13	20	22	63	65	66	68	Всього
		в дебет рахунків									
<i>Витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря та збереження клімату</i>											
1	витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням локальних очисних споруд	23111									
2	витрати, пов'язані із здійсненням контролю за експлуатацією локальних очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря	23112									
3	витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря	94111									
4	витрати на проведення робіт з інвентаризації джерел викидів	949111									
5	витрати на оснащення джерел викидів і пунктів контролю системами і приладами контролю	949112									
<i>Витрати на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату</i>											
6	витрати на створення санітарно-захисних зон навколо промислових підприємств (озеленення території)	949121									
7	витрати на ліквідацію джерел несанкціонованих викидів в атмосферне повітря (звалища на території підприємств)	949122									
8	витрати, пов'язані із забезпеченням безперебійної роботи технологічного та очисного обладнання з метою запобігання критичного викиду забруднюючих речовин	949123									
РАЗОМ:											

Виконавець _____

(П.І.Б., посада)

(підпис)

Головний бухгалтер _____

(П.І.Б., посада)

(підпис)

Рис. 1. Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям для витрат основного виробництва

(назва підприємства)						
РОЗРАХУНОК						
витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату						
за _____ 20__ р.						
№ з/п	Джерело надходження коштів	Напрямок цільового використання	Вид витрат	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
				Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Позабюджетний екологічний фонд	Охорона атмосферного повітря	Отримані грошові кошти цільового фінансування для реконструкції локальних очисних споруд	3111	481111	30000
2.	Європейський банк Дойче	Запобігання змінам клімату	Отримано кошти на впровадження енергозберігаючих заходів	3112	481122	10000
РАЗОМ:						40000
Виконавець _____ (П.І.Б., посада) _____ (підпис)						
Головний бухгалтер _____ (П.І.Б.) _____ (підпис)						

Рис. 2. Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату

Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату складається після здійснення операцій із зазначенням джерел надходження коштів (позабюджетних екологічних фондів держави або коштів Європейського союзу). Із метою контролю за цільовим використанням коштів необхідно зазначити напрям їх цільового використання (охорона атмосферного повітря або попередження змін клімату), вид витрат, кореспондуючі рахунки та суму коштів, що було витрачено. Отримана інформація є підставою для формування зведеної відомості обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування. Відповідальним за заповнення розрахунку є керівник структурного підрозділу, де використовуються ці кошти.

Із метою визначення суми витрат на дослідження і розробки екологобезпечних технологій у галузі охорони атмосферного повітря і клімату залежно від видів витрат, які покриваються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, запропоновано ведення первинного документа "Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку" (рис. 3).

Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку складається після здійснення певних операцій із зазначенням напряму застосування екологобезпечної технології (охорона атмосферного повітря або попередження змін клімату), видів витрат, кореспондуючих рахунків та суми коштів, що було витрачено. Відповідальним за заповнення розрахунку може бути керівник науково-дослідного підрозділу, де використовуються ці кошти, або інша особа, що буде мати повноваження для здійснення цього обліку. Отримана інформація є підставою для формування зведеної відомості обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування.

Враховуючи види джерел фінансування і основні напрями екологічної діяльності в галузі охорони атмосферного повітря та збереження клімату з відповідними витратами на підприємствах, запропоновано ведення реєстру "Зведена відомість обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування" (рис. 4).

(назва підприємства)

РОЗРАХУНОК

витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку

за _____ 20__ р.

№ з/п	Напрямок застосування технології	Вид витрат	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1.	Попередження змін клімату	Списані на витрати виробничі запаси, необхідні для проведення науково-дослідних робіт	9411	20	5000
	-	Нарахована заробітна плата і проведені відрахування на соціальні заходи працівникам, що зайняті проведенням науково-дослідних робіт	9411	66 65	5997,6 4002,4
	-	Віднесено на витрати вартість робіт та послуг, пов'язаних з дослідженнями і розробками екологобезпечних технологій, які виконані сторонніми організаціями	9411	685	5000
	-	Списана вартість робіт та послуг, пов'язаних з дослідженнями і розробками екологобезпечних технологій, які виконані сторонніми організаціями	9411	631	5000
РАЗОМ:					25000

Виконавець _____

(П.І.Б., посада)

(підпис)

Головний бухгалтер _____

(П.І.Б.)

(підпис)

Рис. 3. Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку

Зведена відомість обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування може складатись з урахуванням будь-якого джерела надходження коштів за відповідними напрямами, у кінці місяця на підставі первинних документів: "Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату" і "Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку". Відповідальним за заповнення зведеної відомості є особа, що буде мати повноваження для здійснення цього обліку. Після заповнення, зведена відомість у кінці місяця подається в бухгалтерію підприємства, де перевіряється головним бухгалтером.

Зведена відомість обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування і зведена відомість обліку поточних екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям є підставами для перенесення в реєстри обліку за відповідними обліковими рахунками та формування Звітності про охорону атмосферного повітря та збереження клімату. Така звітність має

містити дані про всі об'єкти бухгалтерського обліку по операціях з атмосферним повітрям з метою отримання вичерпної інформації з заходів по охороні і попередженню забруднення атмосферного повітря і збереження клімату.

(назва структурного підрозділу)													
ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ													
обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування													
за _____ (місяць) 20__ р.													
№ з/п	Джерела фінансування	в дебет рахунків з кредита рахунків	15	20	31	63	65	66	68	69	71	74	Всього
			<i>Цільове фінансування</i>										
1	кошти позабюджетних екологічних фондів держави	481111											
2	інші джерела	481112											
3	кошти Європейського союзу на запобігання змінам клімату	481121											
4	кошти європейських банків	481122											
<i>Власні джерела фінансування</i>													
5	витрати, що покриваються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства	9411											
РАЗОМ:													
Виконавець _____			(П.І.Б., посада)			(підпис)							
Головний бухгалтер _____			(П.І.Б., посада)			(підпис)							

Рис. 4. Зведена відомість обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування

ВИСНОВКИ

Для відображення в бухгалтерському обліку будь-якої господарської операції використовуються первинні документи відповідної форми, які є письмовим доказом факту здійснення господарської операції, її доцільності і правомірності. Управлінському персоналу необхідна детальна інформація про склад екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям, понесених у звітному періоді, для управління екологічною діяльністю підприємства та складання відповідної звітності. У даний час в Україні не розроблені і не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям. Існуюча інформаційна база про відповідні витрати ведеться несистемно, на базі вибірок із первинних документів або статистичних розрахунків.

Із метою удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям на основі запропонованої класифікації таких витрат розроблено такі первинні документи для їх відображення: для забезпечення достовірності і точності визначення розміру поточних витрат запропоновано ведення реєстру "Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям"; для контролю за цільовим фінансуванням, спрямованим на охорону атмосферного повітря та клімату, запропоновано ведення первинного документа "Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату"; для визначення суми витрат на дослідження і розробки екологічно-технологічних технологій у галузі охорони атмосферного повітря і клімату залежно від видів витрат запропоновано ведення первинного документа "Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку"; для обліку витрат за різними

джерелами фінансування запропоновано ведення реєстру "Зведена відомість обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування".

Інформація щодо екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям за джерелами фінансування і поточних екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям, яка міститься у відповідних зведених відомостях, є необхідною для формування управлінської Звітності про охорону атмосферного повітря та збереження клімату.

Практичні впровадження рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку витрат природоохоронної діяльності, сприятимуть вдосконаленню обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям, а отже, посилюватимуть контроль за використанням, фінансуванням і плануванням екологічної діяльності в галузі охорони атмосферного повітря.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. / Н. М. Грабова ; за ред. М. В. Кужельного. — [6-те вид.]. — К. : А.С.К., 2005. — 266 с.
3. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета : учеб. / А. Н. Кузьминский. — К. : Вища шк., 1990. — 311 с.
4. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. — К. : КНЕУ, 2004. — 411 с.
5. Деміна Т. А. Учёт и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность / Т. А. Демина. — М. : Финансы и статистика, 1990. — 112 с.
6. Насакина Л. А. Особенности бухгалтерского учета затрат на природоохранную деятельность на предприятиях химической промышленности : дис. кандидата экон. наук : 08.00.12 / Насакина Лилия Арькадьевна. — Москва, 1999. — 175 с.
7. Рассулова Н. В. Методологічні та методичні аспекти обліку природоохоронної діяльності / Н. В. Рассулова // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". — 2007. — № 577 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук.-прикл. праць. — С. 338—344.
8. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2006. — 334 с.
9. Саенко К. С. Теоретико-практические аспекты учетного отражения отдельных составляющих инновационных и экологических затрат хозяйствующего субъекта [Електронний ресурс] / К. С. Саенко. — Режим доступу : <http://www.auditfin.com/fin/2008/2/Saenco/Saenco%20.pdf>.
10. Кірейцева Г. В. Сутність і класифікація екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям / Г. В. Кірейцева // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2012. — № 3(61). — С. 65.
11. Кірейцева Г. В. Бухгалтерський облік витрат по операціях з атмосферним повітрям: рахунки та подвійний запис / Г. В. Кірейцева // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. — Житомир : ЖДТУ, 2012. — № 3. — С. 230—251.
12. Замула И. В. Объекты бухгалтерского учета по операциям с атмосферным воздухом: опыт Украины / И. В. Замула, А. В. Кирейцева // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 35(233). — М. : Финансы и кредит, 2012. — С. 58—66.