

УДК 349.6(477):657.471:336.221

О. Ф. Савченко,

д. е. н., професор, ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"

О. І. Дацій,

д. е. н., професор, Академія муніципального управління

А. О. Байда,

к. ю. н., доцент, Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого, м. Харків

Г. І. Зима,

к. е. н., доцент, ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"

## ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ: ПРОБЛЕМИ ПРАВА, ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

O. Savchenko,

Ph.D., Professor, University Ukoopspilka "Poltava University of Economics and Trade"

O. Datsii,

Ph.D., Professor, Academy of Municipal Management

A. Baida,

PhD, Associate Professor, National Law University Yaroslav Mudriy, Kharkiv.

G. Zima,

Ph.D., Associate Professor, University Ukoopspilka "Poltava University of Economics and Trade"

### ENVIRONMENTAL COSTS: PROBLEMS OF LAW, ACCOUNTING AND TAXATION

*Розглянуто проблеми екологічного права в Україні, обліку витрат з питань екології та оподаткування. Розглянуто проблеми сучасної екологічної кризи та поняття і визначення екологічного права, поєднання екологічного права з використанням природних ресурсів, правові засади оподаткування з використання природних ресурсів. Запропоновано класифікацію та бухгалтерське відображення екологічних витрат.*

*The problems of environmental law in Ukraine, accounting for environmental costs and taxation. The problems of the modern environmental crisis and the concept and definition of environmental law, environmental law combination with the use of natural resources, the legal principles of taxation of natural resources. The classification and accounting reflect environmental costs.*

*Ключові слова: витрати, довкілля, екологія, збір, надра, облік, оподаткування, право, ресурси, рівновага.  
Key words: cost, environment, ecology, collection, minerals, accounting, taxation, law, resources, balance.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності українського народу [1, с. 7]. Кожний громадянин має право користуватися природними об'єктами права власності народу відповідно до закону. Власність зобов'язує. Власність не повинна використовуватися на шкоду людині і суспільству. Держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом.

Відносини у сфері охорони, використання, та відтворення рослинного світу регулюються Конституцією України, Законами України "Про охорону навколишнього природного середовища" від 25 червня 1992 року, "Про рослинний світ" від 9 квітня 1999 року, "Про Червону книгу України" від 7 лютого 2002 року, постановами Кабінету Міністрів України "Про затвердження Положення про зелену Україну" 29 серпня 2002 року, "Про затвердження порядку ведення державного обліку і кадастру рос-

линного світу" від 22 лютого 2002 року та іншими правовими актами. Не дивлячись на цілу низку прийнятих законів про збереження довкілля, в Україні існує екологічна криза. З метою отримання відповідного зиску від економічної діяльності потужні виробничі підприємства, агропромисловий комплекс, лісові та водні господарства України не дотримуються екологічної рівноваги. Руйнівний вплив шкідливих речовин на природне середовище вже добре відомий. У природному середовищі все взаємопов'язано. Тому нами пропонується теза збереження навколишнього природного середовища.

$$\sum_{i,j}^n Q - \Delta Q \leftrightarrow \left( \sum_{i,j}^n Q - \Delta Q \right) + m \quad (1),$$

де  $\sum_{i,j}^n Q$  — запаси ресурсів існуючих у природі;

$\Delta Q$  — кількість ресурсів, які забрані у природі;

$M$  — кількість ресурсів у перетвореному стані відданих природі.

У кожному разі взятому у природному середовищі визначеної кількості, ресурсів має бути повернуте йому в

тій же кількості в якій брали, або у перетвореному стані без шкідливого впливу на оточуюче нас середовище [10]. Щоб використовувалися вимоги цього правила, необхідно підвищувати рівень еколого-правової освіти серед працюючого населення, закладах освіти та виховання відповідно до змісту екологічного права.

Будь-які широкомасштабні втручання в природні екосистеми обернуться довкіллям кризовими наслідками. Функціями держави є її основні напрями та види діяльності, які визначають призначення держави. Сутність екологічної функції держави полягає у врегулюванні природокористування з метою додання йому економічно раціонального, екологічно безпечного і соціально орієнтованого напрямку. Основними цілями екологічної функції держави є: охорона навколишнього середовища існування людини, забезпечення екологічної безпеки для життя і здоров'я громадян, створення сприятливих умов для здійснення ними своїх екологічних прав та надання гарантій їх реалізації. Екологічна функція держави реалізується через відповідні економічні, організаційні, ідеологічні та правові механізми. Правовий механізм реалізації екологічної функції держави в основі має діяти завдяки функціонуванню права.

## МЕТА СТАТТІ

Мета статті — проаналізувати екологічні витрати з урахуванням впливу правового механізму реалізації екологічної функції держави, здійснення обліку та екологічного оподаткування в Україні. За результатами досліджень надати пропозиції щодо покращення екологічного обліку та екологічного оподаткування.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Екологічне право як самостійна галузь вітчизняного права є сукупністю правових норм, встановлених і гарантованих державою, що регулюють суспільні відносини у сфері використання природних ресурсів та охорони навколишнього природного середовища, з метою захисту екологічних прав і свобод громадян, забезпечення екологічної безпеки суспільства та екологічних інтересів нинішніх і майбутніх поколінь людей у якісному стані довкілля [5, с. 31]. На думку професора В.І. Андрейцева, екологічне право є комплексною галуззю права, тому що містить у собі норми природоресурсного, природоохоронного й антропогенного права, що з прийняттям базового екологічного закону спостерігається новий етап у розвитку екологічного права, яке об'єднує природоресурсні, природоохоронні (середовищезахисні) та екобезпечні відносини [5, с. 30].

На нашу думку, оскільки навколишній природний простір дав право людству користуватися природним благом, то людство користується природним благом з відповідними порушеннями, що призводить до, так званої, екологічної катастрофи. Тому для захисту і відтворення природного середовища майже у всіх країнах світу, в тому числі і в Україні, виникло юридичне екологічне право, яке регулює екологічні відносини у суспільстві. Важлива роль у регулюванні екологічних відносин належить принципам екологічного права. Принципи екологічного права — це системоутворюючі ідеї й основні засади, що закріплені в екологічних концепціях, загальноправових доктринах, джерелах та нормах екологічного законодавства і права, які спрямовані на досягнення цілей екологічної політики держави та реалізується в екологічних суспільних відносинах [5, с. 34]. Зазначимо, що поряд з адміністративним і цивільним правом, охоронну функцію стосовно екологічних об'єктів виконує кримінальне право. Його норми закріплюють склади екологічних злочинів, як види суспільно небезпечних діянь, що завдають найбільшої шкоди об'єктам екологічного права. Чинний Кримінальний кодекс виділяє їх в окремий розділ Особливої частини з назвою "Злочини проти довкілля" і закріплює у даний час кримінальну відповідальність за скоєння таких злочинів у понад 20 статтях.

Важливим спеціальним законом як джерелом екологічного права є Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища". Він визначає правові, економічні і соціальні основи організації охорони навколишнього природного середовища як єдино-

го, інтегрованого об'єкта екологічних відносин. Крім цього, вказаний закон по суті заклав правову основу для розвитку усієї системи галузевого екологічного законодавства та для подальшого вдосконалення поресурсових нормативно-правових актів, які існували до його прийняття. Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища" складається з преамбули та 16 розділів, що включають 72 статті. В цілому він охоплює загальні та найбільш важливі відносини у сфері охорони навколишнього природного середовища. Оскільки суспільство користується дарами природи і використовує їх на свій розсуд, то тоді має діяти екологічне право на еколого-економічний та бухгалтерський облік у системі екології.

На сучасному етапі в Україні використовується господарський облік, який вивчає: оперативний облік, бухгалтерський облік, статистичний облік, фінансовий облік, податковий та управлінський облік. Як бачимо, до господарського обліку не включено екологічний облік. На нашу думку, 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. Мова йдеться про облік витрат на підприємстві, слід, у першу чергу, розрізнити облік фактичних (минулих) і планових (майбутніх) витрат.

Екологічний облік повинен виявляти та відображати у грошовій формі зовнішні ефекти (витрати). Вирішення цієї проблеми можливе за умови використання двох різних підходів:

1) внесення уточнень до системи традиційного обліку, перш за все, більш детальним і диференційованим відображенням екологічних аспектів підприємства, включаючи всі витрати на проведення природоохоронних заходів, а також змін, що викликаються ними, у бухгалтерському балансі підприємства (назвемо його диференціювання фінансової звітності);

2) реорганізація та розширення обліку, у тому числі за допомогою складання екобалансів для більш повного відображення (з урахуванням часового аспекту) зовнішніх екологічних витрат, як і ефектів виробничої діяльності (назвемо його розширенням фінансової звітності).

У першому випадку, тобто під час уточнення (диференціювання) традиційного обліку, перед річним звітом ставиться завдання більш повного відображення конкретних форм впливу екологічного менеджменту на майно та прибутковість підприємства. При обліку витрат необхідне диференційоване відображення екологічних витрат за їх видами й місцем виникнення. Калькуляція витрат для окремих виробів або послуг також може служити відображенням частини витрат та обороту, обумовленого екологічними аспектами. Подібні обчислювальні операції пов'язані із загальними проблемами обліку (облік постійних витрат, підбір базових величин, перенесення витрат тощо). Цей підхід може більш точно виявити екологічні витрати й використати одержані дані під час взаємовідносин із зовнішніми інвесторами. Крім того, у рамках проведення підприємством застережної екологічної політики цей підхід дозволяє знайти резерви та мінімізувати витрати на ОНС.

У другому підході йдеться про реорганізацію й розширення обліку в цілях його використання як інструменту активного екологічного менеджменту. Традиційний облік практично не пристосований для цієї мети. Щоб привести його у відповідність до нових вимог, його необхідно істотно доповнити, зокрема, через визначення нових об'єктів обліку, а також формулювання нових цілей обліку й інших показників. Облік повинен по можливості повно відображати позитивні та негативні зовнішні ефекти, що викликаються виробничою діяльністю або виробленою підприємством продукцією. У центрі невирішених питань стоять проблеми оцінки й агрегації екологічних даних, включаючи ефекти впливу на навколишнє природне середовище, що є якісно різномірними й не піддаються "простому" підсумовуванню.

Але перш ніж передбачити екологічні витрати на підприємствах необхідно відновити і відповідними служ-

бами здійснювати щоденне спостереження, фіксувати це у комп'ютері за формами журналів ППД-1, ППД-2, ППД-3 (форма ППД — означає: первинна природоохоронна документація). Форма ППД-1 має вестись щоденно, форма ППД-2 має вестись один раз у неділю керівниками цехів, а форма ППД-3 — 1 раз у місяць технічним директором, або головним інженером підприємства. Для обліку стану навколишнього середовища мають застосовуватись інструментальні способи і методи виміру та за відповідними затвердженими методами здійснювати підрахунки фактичного стану довкілля. Це так званий трьохступеневий метод контролю і обліку на підприємстві. Його також можна віднести і до управління станом довкілля на діючому підприємстві. Управління екологічними витратами залежить від достатнього їх обліково-аналітичного забезпечення. Але при цьому при формуванні інформації в обліку і звітності є деякі проблеми. Так, не розроблено методологічний інструментарій для практичного ведення обліку витрат і результатів природоохоронних заходів на підприємствах. Тому, актуальним є впровадження на всіх підприємствах системи екологічно орієнтованого обліку, продуктом якого є інформація про взаємодію підприємства із довкіллям.

Дуже важливим в цьому, за думкою деяких науковців, є уточнення облікової політики підприємства, виокремлення основних груп екологічних витрат, формування складу статті "Екологічні витрати" у собівартості продукції (для правильного обліку екологічних витрат і раціональної його організації); застосування карток обліку операційних та інвестиційних витрат (для обліку за центрами витрат і природоохоронними заходами), відомості обліку сукупних екологічних витрат (для узагальнення інформації), відомості аналітичного обліку екологічних зобов'язань (для підвищення аналітичності інформації), застосування аналітичних рахунків для обліку екологічних витрат; розробка методичних рекомендацій щодо обліку та виконання комплексного аналізу екологічних витрат, застосування показника ефективності екологічних витрат (для розробки результативних природоохоронних проектів). (Кондратюк О.М.).

Для надання зовнішнім користувачам екологічної інформації, яка має вплив на інвестиційні рішення, необхідно вдосконалювати структуру фінансової звітності, зокрема балансу підприємства. Для цього було б доцільно відображати в першому розділі активу баланс підприємства (Звіті про фінансовий стан) разом із статтями основних засобів відомості про основні засоби природоохоронного призначення (наприклад, очисні споруди), про незавершене будівництво об'єктів природоохоронного призначення, про придбані права природокористування, права на забруднення навколишнього середовища, права сумісного користування спорудами для охорони навколишнього середовища, а також відомості про амортизаційні відрахування по природоохоронному устаткуванню. З цією метою можна виділяти окремим рядком основні засоби природоохоронного призначення, що дозволить отримати інформацію для всебічного аналізу динаміки їх розвитку. Інформацію про основні засоби природоохоронного призначення також важливо деталізувати в примітках до річної звітності. З цією метою облік таких необоротних активів необхідно виділяти в аналітичному обліку і така інформація може бути використана в податковому обліку і статистичній звітності.

У другому розділі активу балансу доцільно відображати для оцінки наявності і залишків екологічно чистих запасів підприємств відповідно до методики відображення інформації в звітності ( додатковим рядком) запаси екологічно чистої готової продукції, вирощеної підприємством, виокремлювати окремим рядком, на виробничих підприємствах — запаси екологічно чистої сировини для виробництва готової продукції, в торговельній мережі — залишок екологічно чистих товарів. З цією метою необхідно вести аналітичний облік такої продукції. І на його основі також у статистичній звітності відображати окремими рядками суми реалізованої екологічно чистої продукції, вартість готової продукції, виготовленої і реалізованої продукції з використанням екологічно чистої продукції. І якщо буде передбачено законодавством, мати

пільги пов'язані з виробництвом, зберіганням і реалізацією такої продукції.

Підприємства згідно зі статутом можуть формувати резервні фонди на погашення втрат від непередбачуваних екологічних катастроф і відображати їх в розділі "Власний капітал". Такий екологічний капітал може бути джерелом фінансування екологічних капітальних вкладень і дозволить оцінювати діяльність підприємства, його економічну стабільність і інвестиційну привабливість.

З метою контролю за використанням позикових коштів у розділах довгострокових і короткострокових зобов'язань варто виділяти кошти від незалежних фондів на природоохоронні цілі. Також виокремлення коштів за урядовими програмами дозволить ефективно вести контроль за їх використанням.

Для визначення впливу екологічної діяльності на діяльність підприємства в цілому необхідно виділяти в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) окремим рядком доходи від реалізації екологічно чистої продукції і собівартість такої продукції.

До інших екологічних доходів можна віднести і потім виділяти в звітності доходи від прийняття на себе (надання в користування) відходів інших виробництв, доходи від продажу, вибуття об'єктів основних засобів, пов'язаних із природоохоронною діяльністю. А виручку від торгівлі дозволами на забруднення навколишнього середовища виділяти окремим рядком.

До екологічних витрат можна віднести і окремо виділити витрати на придбання екологічно чистої сировини; оплату праці за виконану роботу пов'язану з охороною навколишнього середовища; амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування; пені, штрафи, виплачені державі за наднормативні викиди забруднюючих речовин; пені за прострочені позики, видані на природоохоронні цілі; збитки від продажу, вибуття об'єктів основних засобів, пов'язаних із природоохоронною діяльністю; інші витрати на охорону навколишнього середовища.

Також необхідно окремо вести облік фінансових витрат, що виникають у результаті обслуговування отриманих кредитів для здійснення екологічної діяльності.

Ми згодні з думкою д. е. н., професора Наталі Малюги та докторанта Ірини Замули із Житомирського державного технологічного університету про представлені об'єкти аналітичного обліку екологічних витрат суб'єкта господарювання (див. таблицю 1) [2, с. 39].

Елементами організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є:

1. У частині техніки ведення бухгалтерського обліку:
  - первинні документи, облікові реєстри, порядок документообігу;
  - робочий план рахунків з виділенням аналітичних рахунків;
  - програмне забезпечення обліку;
  - терміни надання та користувачі внутрішньої звітності.
2. У частині методичного забезпечення бухгалтерського обліку:
  - порядок визнання, оцінки, включення до собівартості екологічних витрат;
  - порядок розподілу загальновиробничих екологічних витрат.

Ведення синтетичного обліку екологічних витрат повинно ґрунтуватися на галузевих особливостях та специфіці діяльності конкретного підприємства.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" витрати на охорону навколишнього природного середовища передбачено включати до загальновиробничих витрат. Вважаємо, що залежно від виду екологічних витрат їх необхідно обліковувати на рахунках 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Основним елементом організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є визначення об'єктів аналітичного обліку, які залежать від ступеня впливу суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище, і напрямів здійснюваної екологічної діяльності. В основу вибору об'єктів аналітичного обліку екологічних витрат запропоновано покласти розроблену класифікацію з деталізацією кожного виду витрат (таблиця 1).

Наведені рахунки за дебетом і кредитом кореспондують з іншими рахунками залежно від змісту господарської операції, що відбулася, згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат у запропонованих розрізах аналітичного обліку дасть змогу:

- ефективно управляти екологічними витратами;
- здійснювати аналіз екологічних витрат;
- формувати достовірну інформацію для національної екологічної статистики;
- здійснювати моніторинг стану довкілля.

По-друге, у діючій практиці господарювання екологічні витрати обліковуються, а отже, і розподіляються та списуються за загальноприйнятою методикою без урахування їх особливостей. Так, розподіл екологічних витрат, які за економічною сутністю є змінними загальнови-робничими, здійснюється пропорційно до заробітної плати працівників основного виробництва. Зазначену методику не доцільно застосовувати до екологічних витрат, у зв'язку з тим, що такі витрати залежать від обсягу та складності відновлення порушеного навколишнього природного середовища, а не від трудомісткості процесів операційної діяльності підприємства. Тому вважаємо за доцільне розподіляти змінні загальнови-робничі екологічні витрати пропорційно до вартості робіт з відновлення порушеного навколишнього природного середовища, що позитивно впливатиме на процес ціноутворення на продукцію підприємства.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку необхідно передбачити рахунки, що відображають:

- виручку від продажу відходів;
- витрати на придбання екологічно чистої сировини;
- зарплату та премії за діяльність у сфері охорони навколишнього середовища;
- серед них амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування;
- інші витрати на охорону навколишнього середовища.

Під час обліку довгострокових інвестицій разом із виділенням таких спеціальних видів інвестицій (вкладень у позаоб'єктивні активи), як придбання земельних ділянок і придбання об'єктів природокористування, доцільно також відображати природоохоронні інвестиції в галузевому розрізі. Важливими є й ті зміни, які доцільно внести в систему обліку витрат на виробництво.

Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники його діяльності. Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але на сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. При існуючій організації бухгалтерського обліку це не дає змоги отримати достовірні дані про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств.

Якщо існують два підприємства, які випускають однакову продукцію і одне з них випускає продукцію із нижчою собівартістю виграє в конкурентній боротьбі, то це є несправедливо, оскільки зазначене підприємство витрачає значні кошти на ліквідування забруднення природного середовища. Тому витрати такого підприємства у бухгалтерському обліку неправильно, ці витрати необхідно було б відобразити у повному обсязі. У практиці господарювання відсутній поділ витрат на охорону природи і природокористування, отже, відсутня інформація щодо цих двох видів діяльності. Тому важливим є визначення порядку формування й подання інформації про екологічні витрати підприємств [2, с. 35].

Згідно з Рекомендаціями щодо складання та заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати "Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи" до поточних природоохоронних витрат включають такі елементи:

- вартість матеріалів і покупних напівфабрикатів;

— вартість палива та енергії, які спожиті в процесі функціонування природоохоронних засобів, та інших робіт природоохоронного характеру;

— оплату праці (основну та додаткову);

— витрати на утримання та експлуатацію засобів природоохоронного призначення, включаючи амортизацію й витрати на поточний ремонт;

— цехові та загальні по підприємству (експлуатаційні) витрати;

— витрати на охорону праці працівників, які зайняті природоохоронною роботою;

— витрати, пов'язані із спільним використанням підприємствами та організаціями регіону об'єктів природоохоронного призначення, і платежі за надані підприємству (організації) природоохоронні послуги.

У додатку до цих Рекомендацій наведено основні напрями природоохоронних витрат:

- 1) охорона та раціональне використання водних ресурсів;
- 2) охорона атмосферного повітря;
- 3) охорона та раціональне використання земель;
- 4) охорона та раціональне використання мінеральних ресурсів;
- 5) охорона та збереження природно-заповідного фонду;
- 6) охорона та раціональне використання природних рослинних ресурсів;
- 7) раціональне використання, збереження та знешкодження відходів виробництва та побутових відходів;
- 8) охорона та раціональне використання ресурсів тваринного світу.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості до природоохоронних витрат віднесено:

- витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловувачів, фільтрів тощо);
- витрати із самостійного зберігання, переробки та захоронення екологічно небезпечних відходів;
- оплата послуг сторонніх організацій з приймання, зберігання, переробки, захоронення та ліквідації екологічно небезпечних відходів;
- витрати на очищення стічних вод;
- інші види витрат на збереження екологічних систем.

Водночас немає єдиного підходу до визначення поняття "екологічні витрати" (навіть в одному нормативному документі — Рекомендації щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати "Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи" зустрічаються поняття "екологічні витрати", "витрати на охорону природи", "природоохоронні витрати"), не запропоновано класифікації та бухгалтерського відображення екологічних витрат, тому окреслені питання залишаються невирішеними.

Наслідком різноманітності підходів до тлумачення й класифікації витрат, пов'язаних із екологічною діяльністю підприємства, є застосування в економічній літературі понять "екологічні витрати" і "природоохоронні витрати" як синонімів. З огляду на те, що поняття "екологія" передбачає і використання, і охорону людиною навколишнього природного середовища, поняття "екологічні витрати" є ширшим, ніж поняття "природоохоронні витрати".

Екологічними витратами підприємства є всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності

Виходячи із великої кількості класифікацій, які неоднорідні, але певною мірою тотожні, пропонуємо групувати екологічні витрати за такими ознаками: види діяльності та характер впливу на навколишнє природне середовище.

Екологічні витрати поділяються за видами діяльності та за характером впливу на навколишнє природне середовище.

За видами діяльності поділяються на:

- операційні та інвестиційні;
- до експлуатаційних відносяться:
- витрати із забезпечення природними ресурсами;

Таблиця 1. Об'єкти аналітичного обліку екологічних витрат суб'єкта господарювання

Код синтетичного рахунку	Об'єкти аналітичного обліку			
23,91, 92, 94	Операційні		Витрати із забезпечення природними ресурсами	Витрати на геологорозвідувальні роботи. Плата за землю. Плата за спеціальне використання природних ресурсів. Інші витрати
			Витрати з відновлення природних ресурсів	Витрати на матеріали, паливо, енергію, основну та додаткову заробітну плату, відрахування у фонди соціального страхування, пов'язані з відновленням природних ресурсів. Витрати на оплату послуг, пов'язаних з відновленням навколишнього природного середовища. Інші витрати
		Експлуатаційні	Витрати з організації екологічної діяльності	Платежі за послуги з екологічної сертифікації. Платежі за проведення екологічної експертизи та аудиту. Платежі за отримання екологічного паспорту. Інші витрати
			Витрати з попередження забруднення	Витрати на науково-дослідні роботи, пов'язані з поточною екологічною діяльністю. Витрати на освіту і підвищення кваліфікації працівників, зайнятих природоохоронною діяльністю. Витрати на утримання природоохоронних об'єктів. Поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення. Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення. Амортизація об'єктів природоохоронного призначення. Витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю. Витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного устаткування і станом навколишнього середовища. Інші витрати
			Витрати з компенсації негативних наслідків забруднення	Компенсаційні платежі державі, юридичним і фізичним особам, що постраждали внаслідок шкідливої діяльності підприємства. Платежі за викиди (скиди) забруднюючих речовин. Платежі за розміщення відходів у межах і понад встановлених лімітів. Витрати з усунення негативних наслідків, спричинених надмірними викидами (скидами) в навколишнє середовище. Інші витрати
			Витрати на переробку та/або утилізацію відходів виробництва	Поточний ремонт та інші витрати, пов'язані з утриманням необоротних активів, призначених для переробки та/або утилізації виробничих відходів. Витрати на збір виробничих відходів. Витрати на транспортування виробничих відходів. Витрати на переробку виробничих відходів. Витрати на утилізацію виробничих відходів. Витрати на зберігання виробничих відходів. Інші витрати
15	Інвестиційні	Експлуатаційні	Витрати з організації екологічної діяльності	Витрати, пов'язані з підвищенням якості продукції. Інші витрати
		Природоохоронні	Витрати з попередження забруднення	Витрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення. Витрати на впровадження маловідходних, екологічнобезпечних технологій. Витрати на створення, придбання, реконструкцію, технічне переоснащення обладнання і споруд природоохоронного призначення. Витрати на придбання ліцензій природоохоронного призначення. Інші витрати
			Витрати на переробку та/або утилізацію відходів виробництва	Створення (придбання) основних засобів, призначених для переробки та/або утилізації виробничих відходів. Інші витрати

- витрати з відновлення природних ресурсів;
- витрати з організації екологічної діяльності до природоохоронних витрат відносяться:
- витрати з попередження забруднення;
- витрати з компенсації негативних наслідків забруднення;
- витрати на переробку та/або утилізацію відходів виробництва.

Операційні екологічні витрати виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і пов'язані з використанням природних ресурсів та/або їх охороною.

Інвестиційні екологічні витрати пов'язані зі створенням, придбанням, реконструкцією, модернізацією, технічним переобладнанням, капітальним ремонтом споруд природоохоронного призначення.

За характером впливу на навколишнє природне середовище екологічні витрати пропонуємо поділяти на ек-

сплуатаційні (пов'язані із забезпеченням виробничого процесу природними ресурсами, їх експлуатацією та відновленням) і природоохоронні (пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього природного середовища від забруднення).

Природоохоронні витрати не можуть бути оцінені із загальноприйнятими позицій, адже економити на них не можливо, тому контроль рівня природоохоронних витрат має не стільки сприяти пошуку шляхів їх зниження, скільки визначати достатність вкладених засобів на охорону природного середовища.

Наведена класифікація екологічних витрат може бути застосована підприємствами різних форм власності та організаційно-правових форм, що дасть змогу організувати бухгалтерський облік екологічної діяльності та розробити методичку бухгалтерського обліку екологічних витрат суб'єкта господарювання.

Для управління екологічними витратами, забезпечення їх регулювання необхідна інформація про потреби в таких витратах, а також про їх фактичний розмір, що забезпечує бухгалтерський облік. Однак відображення екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання супроводжується низкою проблем.

У цьому виникає ще одне глобальне запитання, що випливає з принципу відповідності: капіталізувати такі витрати чи ні? Якщо капіталізувати, тобто відобразити їх у балансі як витрати майбутніх років, то прибуток звітного періоду збільшиться і підприємство буде змушене виплатити більш високі дивіденди та податки. Якщо не капіталізувати, то буде порушено один з основних принципів бухгалтерського обліку — відповідності. У цьому разі можливі три підходи: — складається окрема, паралельна традиційній, бухгалтерська звітність, в якій відображують витрати з природоохоронних заходів; — у традиційному бухгалтерському обліку виділяється стаття, в якій накопичуються ці витрати; — усі подібні витрати розподіляються за окремими статтями бухгалтерської звітності. Вже сьогодні бухгалтерам рекомендують складати екобаланси, тобто звітність, що відображує вплив витрат, пов'язаних із природоохоронними заходами. Зважаючи на умови, що існують в Україні, найбільш раціональним для застосування є другий підхід із трьох запропонованих, а саме: виділяти екологічні витрати із інших витрат і обліковувати їх окремо.

У зв'язку з цим необхідно визначити завдання бухгалтерського обліку екологічних витрат.

Виконання наведених завдань забезпечить зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією про діяльність підприємства у сфері впливу на навколишнє природне середовище.

Для організації бухгалтерського обліку екологічних витрат необхідно розробити нормативно-правове забезпечення обліку та облікову політику підприємства.

Завдання бухгалтерського обліку екологічних витрат полягають у наступному:

- формування та надання повної, своєчасної та достовірної інформації про екологічні витрати для ефективного управління екологічною діяльністю підприємства: прийняття рішення щодо співпраці та здійснення інвестування в суб'єкт господарювання;

- забезпечення збереження природних ресурсів для суспільства та як сировини для підприємства;

- забезпечення контролю за екологічними витратами підприємства;

- оцінка впливу екологічних чинників на фінансові результати підприємства.

Елементами організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є.

1. У частині техніки ведення бухгалтерського обліку:

- первинні документи, облікові реєстри, порядок документообігу;

- робочий план рахунків з виділенням аналітичних рахунків;

- програмне забезпечення обліку;

- терміни надання та користувачі внутрішньої звітності;

2. У частині методичного забезпечення бухгалтерського обліку:

- порядок визнання, оцінки, включення до собівартості екологічних витрат;

- порядок розподілу загальнопромислових екологічних витрат.

Ведення синтетичного обліку екологічних витрат повинно ґрунтуватися на галузевих особливостях та специфіці діяльності конкретного підприємства. Для цього необхідно:

- формувати достовірну інформацію для національної екологічної статистики;

- здійснювати моніторинг стану довкілля.

У діючій практиці господарювання екологічні витрати обліковуються, а отже, і розподіляються та списуються за загальноприйнятою методикою без урахування їх особливостей. Так, розподіл екологічних витрат, які за економічною сутністю є змінними загальнопромисловими, здійснюється пропорційно до заробітної плати працівників основного виробництва. Зазначену методику до-

цільно застосовувати при екологічних витратах у зв'язку з тим, що такі витрати залежать від обсягу та складності відновлення порушеного навколишнього природного середовища, а не від трудомісткості процесів операційної діяльності підприємства. Тому вважається за доцільне розподіляти змінні загальнопромислові екологічні витрати пропорційно до вартості робіт з відновлення порушеного навколишнього природного середовища, що позитивно впливатиме на процес ціноутворення на продукцію підприємства.

Серед основних принципів охорони навколишнього природного середовища, передбачених у ст. 3 Закону "Про охорону навколишнього природного середовища", закріплений принцип безплатності загального та платності спеціального використання природних ресурсів для господарської діяльності. У цій нормі закріплено також принцип встановлення екологічного податку, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів, плати за користування надрами відповідно до Податкового кодексу.

З моменту прийняття Закону "Про охорону навколишнього природного середовища" його ст. змінювалася декілька разів. Так, з 25 червня 1991 року до 5 березня 1998 року вона була присвячена справленню плати, а з 5 березня 1998 року до грудня 2010 року — внесенню збору за спеціальне використання природних ресурсів. Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України" від 2 грудня 2010 року ст. 43 Закону викладена у новій редакції та відтепер присвячена лімітам використання природних ресурсів. З цього часу встановлення нормативів збору і розмірів зборів за використання природних ресурсів виключено з переліку економічних заходів забезпечення охорони довкілля, передбачених ст. 41 Закону "Про охорону навколишнього природного середовища".

Вважається, що справляння плати за використання природних ресурсів все ж таки слід відносити до економічних заходів забезпечення охорони навколишнього природного середовища.

Плата за використання природних ресурсів, по-перше, є джерелом наповнення державного та місцевих бюджетів, а по-друге — стимулює природокористувачів до раціонального використання природних ресурсів, за використання яких вони платять, є засобом підвищення ефективності їх природоохоронної діяльності. При цьому ст. 9 Податкового кодексу передбачає, що до загальнодержавних належать, зокрема, такі податки та збори, як плата за користування надрами, плата за землю, збір за користування радіочастотним ресурсом України, збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Тому вказані види платежів і слід розглядати як різновиди плати за використання природних ресурсів [5, с. 703].

Плата за землю — загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Плати за землю присвячено розділ XIII ПКУ. Платниками податку за землю є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі. Об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), які перебувають у власності. Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом, а також площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки у таких розмірах: для рілля, сіножатей та пасовищ — 0,1; для багаторічних насаджень — 0,03. Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі 1 % від їх нормативної грошової оцінки, за винятком земельних ділянок сільськогосподарських угідь (незалежно від місцезнаходження), земельних ділянок лісгосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження), земельних ділянок, наданих підприємствам промисло-

вості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони, розташовані за межами населених пунктів, а також земельних ділянок щодо яких встановлено особливості ставок земельного податку.

Ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено, встановлюються, наприклад, у таких розмірах: в населених пунктах з чисельністю населення до 3 тис. осіб — 0,24 грн. за м<sup>2</sup>; з чисельністю населення від 500 тис. до 1000 тис. — 2,4 грн. м<sup>2</sup>, при цьому для міст обласного значення застосовується коефіцієнт 2,5; з чисельністю населення від 1000 тис. і більше — 3,36 грн. за м<sup>2</sup>, при цьому для міст обласного значення, м. Києва та м. Севастополь застосовується коефіцієнт 3.

У населених пунктах, віднесених КМУ до курортних, до ставок податку, за значення, застосовуються такі коефіцієнти: на південному узбережжі Автономної Республіки Крим — 3; на південно-східному узбережжі Автономної Республіки Крим — 2,5; на західному узбережжі Автономної Республіки Крим — 2,2; на Чорноморському узбережжі Миколаївської, Одеської та Херсонської областей — 2; у гірських та передгірних районах Закарпатської, Львівської, Івано-Франківської та Чернівецької областей — 2,3, крім населених пунктів, які, відповідно до законодавства, віднесені до категорії гірських; на узбережжі Азовського моря та в інших курортних місцевостях — 1,5.

Ставки податку за земельні ділянки (за винятком сільськогосподарських угідь та земель лісогосподарського призначення) диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради виходячи із ставок податку, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок податку, з урахуванням відповідних коефіцієнтів.

Окремо визначаються ставки податку за земельні ділянки несільськогосподарських угідь, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Ставка податку за один гектар несільськогосподарських угідь, зайнятих господарськими будівлями (спорудами), встановлюється у розмірі 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області. Ставка податку за земельні ділянки, надані садівницьким товариствам, у тому числі зайняті садовими та/або дачними будинками фізичних осіб, встановлюється у розмірі 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі.

До земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню, відносяться: сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства; землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння; земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортоділяниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур; землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування — землі проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг; земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень; земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв.

Орендна плата за землю здійснюється на підставі договору оренди земельної ділянки. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою: для земель сільськогосподарського призначення — розміру земельного податку, що встановлюється ПКУ; для інших категорій земель — трикратного розміру земельного податку, що встановлюється ПКУ; не може перевищувати: для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі), — 3% нормативної грошової оцінки; для земельних ділянок, які перебувають у державній або комунальній власності та надані для будівництва та/або експлуатації аеродромів — чотири-кратний розмір земельного податку, що встановлюється цим розділом; для інших земельних ділянок, наданих в оренду, — 12% нормативної грошової оцінки; однак, може бути більшою граничного розміру орендної плати, ніж зазначений, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах. Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Плата за користування надрами — загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді: плати за користування надрами для видобування корисних копалин і плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Правовому регулюванню плати за користування надрами присвячений розділ XI ПКУ [5].

Об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій в користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин. До об'єкта оподаткування належать: обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною; обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої (вилученої) з відходів (втрач, хвостів тощо) гірничодобувного виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл; обсяг погашених запасів корисних копалин.

Розділ XI ПКУ також передбачає перелік об'єктів, не належать оподаткуванню [5, с. 707].

За користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, ставки плати встановлюються окремо для кожного виду користування надрами у гривнях до одиниці виміру залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання. Так, наприклад, ставка плати за використання підземного простору надр — пористих чи тріщинуватих геологічних утворень для зберігання газоподібних продуктів становить 0,23 грн. за 1000 м<sup>3</sup> активного об'єму, а за використання підземного простору спеціально створених та існуючих гірничих виробок для витримання виноматеріалів та зберігання винопродукції 0,64 грн. за м<sup>2</sup>.

Збір за спеціальне використання води — загальнодержавний збір, який справляється за спеціальне: використання води водних об'єктів; використання води, отрима-

ної від інших водокористувачів; використання води без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту; використання води для потреб рибництва. Збору за спеціальне використання води присвячено розділ XVI ПКУ.

Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод, зокрема Дніпра на північ від м. Києва, встановлюються у розмірі 26,97 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Дніпра на південь від м. Києва — у розмірі 25,65 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Дністра — 16,16 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Сіверського Дінця — 52,60 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Дунаю — 10,82 грн. за 100 м<sup>3</sup> тощо. Ставка збору за використання підземних вод, наприклад Автономної республіки Крим, складає 49,87 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Вінницької області — 43,11 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Верховинського району Івано-Франківської області — 67,42 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Одеської області — 47,20 грн. за 100 м<sup>3</sup>, Харківської області — 40,44 грн. за 100 м<sup>3</sup>.

Ставка збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики становить 5,24 грн. за 10 000 м<sup>3</sup> води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій. Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю, становлять: для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, — 0,09 грн. за 1 тоннаж-добу експлуатації; для пасажирського флоту, що експлуатується, — 0,01 грн. за 1 місце-добу експлуатації.

Ставки збору за спеціальне використання води для потреб рибництва становлять 27,52 грн. за 10 000 м<sup>3</sup> поверхневої води; 33,09 грн. за 10 000 м<sup>3</sup> підземної води. Ставки збору за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв, становлять: 25,60 грн. за 1 м<sup>3</sup> поверхневої води; 29,86 грн. за 1 м<sup>3</sup> підземної води. Ставка збору за спеціальне використання шахтної, кар'єрної та дренажної води становить 5,93 грн. за 100 м<sup>3</sup> води.

Для теплоелектростанцій з прямою системою водопостачання збір за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження, обчислюється із застосуванням коефіцієнта 0,005. До ставок збору житлово-комунальні підприємства застосовують коефіцієнт 0,3.

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів — загальнодержавний збір, який справляється як плата за спеціальне використання лісових ресурсів. Збору за спеціальне використання лісових ресурсів присвячено розділ XVII ПКУ.

Платниками збору є лісокористувачі — юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи — підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування збором є: деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування; деревина, заготовлена під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років — рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів — суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки); з розчищення лісових ділянок, закритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо; другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нор-

мативно-правовими актами з ведення лісового господарства); використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Збір за користування радіочастотним ресурсом України — загальнодержавний збір, який справляється як плата за користування радіочастотним ресурсом України. Збору за користування радіочастотним ресурсом України присвячено розділ XV ПКУ.

Платниками збору є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, які користуються радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування.

Об'єктом оподаткування збором є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження теле-радіопрограм. Ставки збору визначаються ст. 320 ПКУ, а саме: за радіорелейний зв'язок фіксованої радіослужби за 1 МГц смуги радіочастот ставка збору складає 0,36 грн. на місяць, радіозв'язок фіксованої, рухомої сухопутної та морської радіослужб — 347,75 грн. на місяць, стільниковий радіозв'язок — 8 666,30 грн. на місяць тощо.

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Пвс), обчислюються платниками податку самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку за формулою [9, с. 434].

$$P_{BC} = \sum_{i=1}^n (M_i H_{III}) \quad (2),$$

де  $M_i$  — фактичний обсяг викиду  $i$ -ої забруднюючої речовини в тоннах (т);

$H_{III}$  — ставки податку в поточному році за тонну  $i$ -ої забруднюючої речовини, грн.

Сума податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення ( $P_{вп}$ ), обчислюється податковими агентами самостійно щокварталу виходячи з кількості фактично реалізованого палива та ставок податку за формулою:

$$P_{ВП} = \sum_{i=1}^n M_i H_{III} \quad (3),$$

де  $M_i$  — кількість фактично реалізованого палива  $i$ -го виду в тоннах (т);

$H_{III}$  — ставки податку в поточному році за тонну  $i$ -го виду палива, грн.

Суми податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти ( $P_C$ ), обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$P_C = \sum_{i=1}^n (M_{III} H_{III} K_{OC}) \quad (4),$$

де  $M_{III}$  — обсяг скиду  $i$ -ої забруднюючої речовини в тоннах (т);

$H_{III}$  — ставки податку в поточному році за тонну  $i$ -го виду забруднюючої речовини, грн.;

$K_{OC}$  — коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку дорівнює 1).

Сума податку, яка справляється за розміщення відходів ( $P_{PB}$ ), обчислюється платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$P_{PB} = \sum_{i=1}^n (H_{III} M_{III} K_T K_O) \quad (5),$$



де  $H_{ni}$  — ставки податку в поточному році за тону і-го виду відходів, грн.;

$M_{ni}$  — обсяг відходів і-го виду в тоннах (т);

$K_{\tau}$  — коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів і який наведено у пункті 246.5 статті 246 Податкового кодексу України станом на 10 грудня 2010 року.

Враховуючи дифузійний зв'язок між окремими компонентами простору визначення повної вартості згублень біосфери у регіоні ( $\Sigma$ ), який може розглядатися, пропонуємо визначати за допомогою формули:

$$C = \sum_{j=1}^m \int_0^T dt \int_{\Sigma} P_o^j \varphi^j d\Sigma \quad (6),$$

де  $C$  — вартість згублень біосфери від порушення природоохоронного законодавства, тис. грн.;

$m$  — маса забруднюючої речовини, т;

$T$  — період дії забруднюючої речовини, год.;

$P_o^j$  — вартість згубленої компоненти біосфери від дифузійного впливу шкідливих аерозолів, тис. грн.;

$\varphi^j$  — концентрація забруднень біосфери, г/м<sup>3</sup>;

$d\Sigma$  — частка території регіону, який розглядається, м<sup>2</sup>;

$t$  — вектор часу;

$j$  — інгредієнт, який забруднює біосферу.

Здійснивши відповідні дослідження та маючи цю формулу, ми зможемо зорієнтуватися на визначенні вартості збитків від сплачення податків від дифузійного забруднення в регіоні.

### ВИСНОВОК

Довкілля — спільний капітал планети. Найбільшим фактором забруднення навколишнього природного середовища є, звичайно, фізична енергія у відходах. Видатний представник класичної школи — Дж. С. Мілль вважав, що ринкова економіка не забезпечує необхідного добробуту і рівноваги як розвитку економічних відносин у суспільстві. На наш погляд, не забезпечує рівноваги і в природному середовищі (довкіллі), природне середовище не може відновлюватись. Сьогодні реалізація Концепції сталого розвитку здійснюється в межах неокласичної економіки екологічної економії, що базується на вченнях неомальтузіанської школи та фізичної економії. Екологічно збалансованим розвитком держави має бути зниження природомісткості економіки.

Екологічні витрати — це витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності; вони відрізняються від інших витрат підприємства і залежать від сфери його діяльності та ступеня впливу на навколишнє природне середовище.

Для бухгалтерського відображення екологічні витрати доцільно поділяти за двома ознаками: за видами діяльності та за характером впливу на навколишнє природне середовище, що дасть змогу організувати спостереження за екологічною діяльністю та розробити методику їх бухгалтерського обліку. Найбільш доцільним є виділення у традиційному бухгалтерському обліку статті, яка накопичує екологічні витрати, а також застосовувати запропоновані об'єкти аналітичного обліку згідно із розробленою класифікацією.

Елементи організації бухгалтерського обліку екологічних витрат слід розглядати в частині методичного забезпечення та техніки ведення бухгалтерського обліку, що спрямовано на забезпечення інформаційних потреб користувачів.

Екологічні витрати, які за сутністю є загальновиборничими, слід розподіляти пропорційно вартості робіт з відновлення навколишнього природного середовища, яке частково або повністю втратило свої первісні властивості в результаті діяльності підприємства.

Запропонована методика сприятиме вдосконаленню процесу ціноутворення на продукцію підприємства в частині обґрунтованого включення до виробничої собівартості екологічних витрат.

Оскільки держава надає право використовувати довкілля для здійснення виробничих процесів, підприємства мають компенсувати втрати природного середовища та зберігати природне середовище. Підприємства, які впро-

ваджують наукові розробки мають бути звільнені від оподаткування за випущену природоохоронну продукцію.

Екологічне право порівняно молода, але дуже важлива галузь юриспруденції, що розвивається, покликана законодавчо забезпечити права людини на здорове середовище проживання та раціональне природокористування. У зміст освіти шкіл, ліцеїв, технікумів і вищих навчальних закладів належить впровадити обов'язкове вивчення екологічного права.

### Література:

1. Конституція України: Офіційний текст. — К.: КМ Publishing, 2013. — 96 с.
2. Бухгалтерський облік і аудит [Текст]: наук.-практ. журн. — К., 2009. — № 5. — С. 35—41.
3. Дзеркало тижня [Текст]: інформаційно-аналітичний щотижневик. Україна. — К.: СОВ "ДТ УА", 2014. — № 22 (168). — 21—27 червня.
4. Екологічне право України. Особлива частина [Текст]: навч. посіб. / О.М. Шуміло (кер. авт. кол.), В.А. Зуєв, І.В. Бригадир та ін. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 432 с.
5. Екологічне право України [Текст]: підруч. для студ. вищих навч. закладів / За ред. І.І. Каракаша. — Одеса: Фенікс, 2012. — 788 с.
6. Екологічне управління [Текст]: підручник / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, Г.О. Білявський та ін. — К.: Либідь, 2004. — 432 с.
7. Заверуха Н.М., Серебряков В.В., Скиба Ю.А. Основи екології [Текст]: навч. посіб. 2-е вид. / Н.М. Заверуха, В.В. Серебряков, Ю.А. Скиба. — К.: Каравела, 2008. — 304 с.
8. Ляшенко В.І. Україна XXI: неоіндустріальна держава або "крах проекту"? [Текст]: монографія / В.І. Ляшенко, С.В. Котов; НАН України, Ін-т економіки промсті; Полтавський ун-т економіки і торгівлі. — Київ, 2015. — 196 с.
9. Податковий кодекс України [Текст]: чинне законодавство станом на 10 грудня 2012 року: (Відповідає офіц. текстові). — К.: Алерта; Центр учбової літератури, 2011. — 584 с.
10. Савченко О.Ф. Економіка, організація і управління раціональним природокористуванням на мікрорівні [Текст]: монографія в 2 ч. / О.Ф. Савченко. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. — Ч. 1. — 242 с.

### References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2013), The Constitution of Ukraine, KМ Publishing, Kyiv, Ukraine.
2. Maliuha, N. and Zamula, I. (2009), "Environmental costs: accounting classification and mapping", Bukhholders'kyj oblik i audyt, vol. 5, pp. 35—41.
3. Dzerkalo tyzhnia (2014), "Information-analytical weekly", vol. 22(168).
4. Shumilo, O.M. Zuiev, V.A. and Bryhadyr, I.V. (2012), Ekolohichne pravo Ukrainy. Osoblyva chastyna [Environmental Law of Ukraine. Special section], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
5. Karakasha, I.I. (2012), Ekolohichne pravo Ukrainy [Environmental Law of Ukraine] Feniks, Odessa, Ukraine.
6. Shevchuk, V.Ya. Satalkin, Yu.M. and Biliavs'kyj, H.O. (2004), Ekolohichne upravlinnia [Environmental management], Lybid', Kyiv, Ukraine.
7. Zaverukha, N.M. Serebriakov, V.V. and Skyba, Yu.A. (2008), Osnovy ekolohii [Bases of ecology], Karavela, Kyiv, Ukraine.
8. Liashenko, V.I. (2015), Ukraina XXI: neoindustrial'na derzhava або "krakh proektu"? [Ukraine XXI: neoindustrial country or "collapse of project?"], NAN Ukrainy, Kyiv, Ukraine.
9. Verkhovna Rada of Ukraine (2011), Tax Code of Ukraine, Alerta Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
10. Savchenko, O.F. (2011), Ekonomika, orhanizatsiia i upravlinnia ratsional'nykh pryrodokorystuvanniam na makrorivni [Economics, organization and management of sustainable use of macrolevel], RVV PUET, Poltava, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 27.03.2015 р.