

УДК 657.2

Коблянська О.І., к.е.н., доцент,

Цибульник М.О.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті проаналізовано поняття «екологічні витрати» і «екологічні зобов'язання» та розглянуто основні положення щодо ведення обліку екологічних витрат і зобов'язань підприємства. Запропоновано пропозиції удосконалення ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат і зобов'язань.

Ключові слова: бухгалтерський облік, екологічний облік, екологічні витрати, екологічні зобов'язання.

Koblianska O., Tsibulnik M.

ENVIRONMENTAL COSTS AND LIABILITIES IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING

The article analyzes the concept of «environmental costs» and «environmental liabilities» and the basic provisions for accounting of environmental costs and liabilities of the enterprise. Proposals improve accounting of environmental costs and liabilities.

Key words: accounting, environmental accounting, environmental costs, environmental liabilities.

Коблянская О.И., Цибульник М.А.

ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ИЗДЕРЖКИ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье проанализированы понятия «экологические затраты» и «экологические обязательства» и рассмотрены основные положения по ведению учета экологических затрат и обязательств предприятия. Предложены направления совершенствования ведения бухгалтерского учета экологических затрат и обязательств.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, экологический учет, экологические затраты, экологические обязательства.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Трансформаційні процеси, що відбуваються в Україні на шляху до ринкової економіки, ускладнюються загальною екологічною кризою, яка за деякими ознаками набула форми екологічної катастрофи, що спонукає до подальшого

розвитку національної економіки з урахуванням вимог охорони довкілля та формування нових підходів у економічній політиці держави. Перебудова економіки в напрямку досягнення сталого розвитку потребує принципово нових підходів до розуміння таких понять як «витрати» й «ефективність витрат». У зв'язку з цим у складі витрат та зобов'язань підприємств з'явилися нові елементи – екологічні витрати та зобов'язання або витрати та зобов'язання, пов'язані з природоохоронною діяльністю.

Щорічні втрати України від неефективного, нераціонального природокористування становлять до 20% її національного доходу, а у світі становлять декілька десятків трильйонів доларів щорічно. Тому першочерговою важливістю набуває облік природоохоронних витрат та зобов'язань (витрати на охорону навколишнього середовища, екологічні витрати) в рамках комплексного екологічного й економічного обліку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Вагомий внесок у вирішення питань щодо дослідження обліку екологічних витрат та зобов'язань займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Р. Адамс, В. Базилевич, Ф. Бутинець, Е. Бужим, Д. Вальтер, Л. Гринів, Б. Данилишин, Г. Дейлі, Г. Купалова, Л. Мельник, Л. Пелиньо та інші. Проте, незважаючи на значну кількість досліджень з даної проблематики, досі не розроблено методологію та методику відображення в системі бухгалтерського обліку екологічних витрат і зобов'язань.

Цілі статті. Метою статті є дослідження сучасного стану методики відображення екологічних витрат і зобов'язань у системі бухгалтерського обліку.

Відповідно до поставленої мети визначені такі завдання:

- дослідження обліку екологічних витрат і зобов'язань підприємства;
- розробка рекомендацій щодо покращення організації бухгалтерського обліку екологічних витрат і зобов'язань.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Екологічна діяльність на підприємстві пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники роботи підприємства. Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. Це призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств, чого і неможливо зробити при існуючій організації бухгалтерського обліку.

Необхідність врахування 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 відносять 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 підприємства – витрати на покриття негативних зовнішніх ефектів, які виникають внаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів з метою запобігання, усунення чи зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат сировини, матеріалів, енергії [1; 3].

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 [1; 4; 5]:

- витрати, пов'язані з використанням сировини, в частині витрат на рекультивацію земель, а також плати за воду, яку підприємства забирають з водогосподарських систем (в сумі фактичних витрат);

- 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 здійснюють 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 та деякі інші.

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» [7] у складі витрат відсутнє будь-яке згадування про екологічні витрати. Аналогічно і у діючому Плану 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. Аналогічно необхідно доповнити і діючий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: у 8-му класі рахунків додати окремий рахунок 86 «Екологічні витрати».

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» як наслідок екологічного характеру, обумовлений взаємодією підприємств із навколишнім середовищем, що може здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан [1, с. 315].

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [6], зобов'язання визнаються, коли їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення, трактування ж поняття «екологічні зобов'язання» зовсім відсутнє. Доцільно доповнити П(С)БО 11 абзацом про екологічні зобов'язання, їх визнання та відображення.

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті [3; 6]:

– 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 і 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;

– технологічними невизначеностями, що ускладнюють визначення рівня забруднення та рівня витрат, пов'язаних із проведенням заходів для виправлення ситуації;

– відсутності порядку розподілу витрат між забруднювачами;

– неналагодженим екологічним законодавством.

Відображення в системі бухгалтерського обліку умовних екологічних зобов'язань неможливе. Реальні екологічні зобов'язання можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання за такими розрізами аналітики, відображеними в табл. 1.

Облік поточних екологічних зобов'язань потрібно вести на рахунках 6 класу, а довгострокові екологічні зобов'язання потрібно обліковувати на рахунках 5 класу.

Таблиця 1

Облік реальних екологічних зобов'язань*

Рахунок	Напрями обліку
64 «Розрахунки за податками і платежами»	Зобов'язання, які виникли через видобуток корисних копалин, забруднення довкілля та шкоди від техногенних катастроф; зобов'язання за екологічними податками і платежами
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	У розрізі контрагентів
68 «Розрахунки за іншими операціями»	
65 "Розрахунки за страхуванням»	

* Складено автором на основі джерела: [2]

Висновки. Для функціонування ефективної системи бухгалтерського обліку на підприємстві важливе значення має облік і аналіз екологічних витрат і зобов'язань. Проте, на сьогодні в Україні маємо недосконалість обліку екологічних витрат: він ведеться узагальнено, без розмежування витрат за видами. Часто трапляється й так, що екологічні витрати не обліковують власне як «екологічні», а «розсіюють» у загальній сумі витрат. Відповідно, для аналізу екологічних витрат має бути перебудована існуюча система управлінського екологічного обліку. Доцільним є створення окремого рахунку 86 «Екологічні витрати» у національному Плані рахунків бухгалтерського обліку та доповнення П(С)БО 16 «Витрати» абзацом про екологічні витрати.

Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, яке тягне 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. Облік поточних екологічних зобов'язань потрібно вести на рахунках 6 класу, а довгострокові екологічні зобов'язання потрібно обліковувати на рахунках 5 класу. Також необхідно розширити П(С)БО 11 «Зобов'язання» з метою урахування в ньому екологічних зобов'язань.

1. Глосарій зеленого бізнесу: укр.-нім.-рос.-англ. / В. Базилевич [та ін.]; наук. ред.: проф. В. Базилевич, проф. Д. Вальтер. – К.: Знання, 2010. – 518 с.
2. Замула І.В. Екологічні доходи та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / І.В. Замула // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – Вип. 1. – С. 52–54.

3. Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно зорієнтованого бухгалтерського обліку / Л. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18–23.
4. Jasch, C. Environmental management accounting (EMA) as the next step in the evolution of management accounting / C. Jasch // Journal of Cleaner Production. – 2009. – 14 (14). – P. 1252–1261.
5. WBCSD. Eco-efficiency. Creating More Value with Less Impact. – WBCSD, 2011. – 32 p.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.