

## 2. ЕКОЛОГІЯ ДОВКІЛЛЯ

УДК 504.06:330.101

Проф. С.І. Лебедевич, д-р екон. наук;  
здобувач І.О. Хом'як – НЛТУ України, м. Львів

### ПРОБЛЕМИ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ЗА УМОВ СУЧАСНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Проаналізовано відображення у чинному Податковому кодексі України екологічних доходів і витрат. Зазначено розроблені пропозиції з удосконалення розділу III "Податок на прибуток підприємств" щодо врахування потреб екологічного обліку в сучасному екологічному управлінні економікою, зокрема у галузевій системі екологічного менеджменту підприємств.

**Ключові слова:** екологічний облік, система оподаткування, екологічні доходи, екологічні витрати, екологічне управління, екологічний менеджмент.

**Вступ.** На початку третього тисячоліття науковці дедалі більше схиляються до думки, що дослідження зі соціально-економічного розвитку та безпеки навколишнього природного середовища і природокористування не можна проводити відокремлено. Настала потреба ефективного регулювання комплексного процесу екологізації виробництва, всієї господарської діяльності суспільства з урахуванням фактора екологічної безпеки. При цьому екологізація виробництва вимагає відповідного вдосконалення господарського механізму на базі досягнень еколого-економічного вчення.

Введений в дію з 1 січня 2011 р. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері сплати податків і зборів, тобто є дієвим інструментом господарського механізму економічної системи нашої країни. Тому ефективність його реалізації безпосередньо залежить від адекватності врахування екологічної складової, від кореспонденції постулатів Податкового кодексу не лише з бухгалтерським обліком, але й з потребами розвитку еколого-економічного вчення.

На сучасному етапі розвитку еколого-економічного вчення вже розроблено методологію екологічної економіки, економіки природокористування та охорони навколишнього середовища, екологічного управління та екологічного менеджменту [1]. У цій царині важливі праці таких науковців, як О.Ф. Балладський, В.Б. Буркинський, О.О. Веклич, Т.П. Галушкіна, З.В. Герасимчук, Л.С. Гринів, С.І. Дорогунцов, В.А. Євтушенко, В.С. Кравців, О.Є. Кузьмін, В.О. Лук'янін, Л.Т. Мельник, Є.В. Мішенін, В.М. Навроцький, М.П. Петрушенко, Ю.М. Саталкін, І.М. Сіякевич, Ю.С. Стадницький, Ю.Ю. Туниця, С.К. Харічков, В.Л. Шевчук, В.Т. Шинкаренко та інших.

У зазначених розробленнях передбачено обов'язкове врахування еколого-економічної ефективності тих чи інших управлінських рішень, оцінювання екологічних доходів і витрат. Тобто в Україні постала об'єктивна необхідність екологічного обліку. Необхідний він і для практики господарювання, зокрема для складання так званої екологічної статистичної звітності, яка досі не мала відповідної облікової бази. Зазначене вище зумовило об'єктивну не-

обхідність відповідного відображення процедур екологічного обліку у чинному Податковому кодексі України.

**Постановка завдання.** Метою цієї роботи є відображення результатів проведеного спеціального дослідження щодо вирішення проблем екологічного обліку за умов сучасної системи оподаткування в Україні. Основні завдання:

- проведення комплексного дослідження із застосуванням системного підходу до аналізування відображення у чинному Податковому кодексі України екологічних доходів і екологічних витрат;
- розроблення пропозицій з удосконалення на еколого-економічних засадах розділу III "Податок на прибуток підприємств";
- розроблення пропозицій з бухгалтерського обліку екологічних доходів і витрат.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** Відомо, що економіку країни і окремого підприємства потрібно розглядати як еколого-економічну систему. Критерієм ефективного її функціонування є максимізація сталого в часі інтегрального еколого-економічного ефекту [2]. Тобто потрібне порівняння еколого-економічних, зокрема екологічних доходів і витрат. Це ж можливе лише в разі їх адекватного обліку.

Екологічні доходи, по суті, у розділі III Податкового кодексу України [3] не враховані. Лише у п. 135.5.11 ст. 135 "Порядок визначення доходів та їх склад" зазначено доходи від впровадження енергоефективних технологій. Пропонуємо доповнити п. 135.5.14 "Інші доходи за звітний період", фразою: "у т.ч. екологічні доходи". Це не піде всупереч ст. 135, а конкретизує її у еколого-економічному напрямі.

За національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] облік екологічних доходів теж не передбачено. Пропонуємо на рахунку 74 "Інший дохід" виключений субрахунок 743 надати для обліку екологічних доходів, назвавши його: 743 "Екологічні доходи". Склад екологічних витрат різноманітний, Ю.Ю. Туниця розглядає таку структуру екологічних витрат, яка, на наш погляд, їх вичерпно характеризує (табл.) [див. 1, с. 94]

Табл. Структура економічних витрат

| Група витрат і втрат | Зміст екологічних витрат і втрат  |
|----------------------|---|
| 1                    | Безпосередні витрати на охорону природи, очищення повітряного і водного басейнів, земель та інших компонентів природного життєвого довкілля                   |
| 2                    | Витрати на своєчасне відтворення якості порушеного деструктивними змінами природного життєвого довкілля   |
| 3                    | Збитки, пов'язані з незворотними негативними змінами у природному довкіллі, кількості та якості природних ресурсів  |
| 4                    | Збитки, пов'язані з необхідністю резервування для природоохоронних цілей об'єктів природи, які могли б експлуатуватися і приносити реальний економічний ефект |
| 5                    | Додаткові витрати у зв'язку з освоєнням природних ресурсів у щораз гірших умовах і ресурсів, віддалених від центрів безпосереднього споживання                |

|   |  |
|---|--|
| 6 | Підвищені витрати на перероблення вторинних і низькоякісних сировинних ресурсів (відходів) у товарну продукцію з метою економії кондиційної сировини   |
| 7 | Витрати на розширення відтворення відповідних природних ресурсів, а також на пошук і створення заміників використаних невідновних ресурсів   |
| 8 | Загальні витрати на фундаментальні й прикладні науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи в галузі охорони природного життєвого довкілля та раціонального використання природних ресурсів, формальної і неформальної екологічної освіти і виховання |

Попова Г.Д. у роботі [5] розглядає порядок визначення в обліку таких поточних природоохоронних витрат:

- платежів за забруднення навколишнього природного середовища та інших видів впливу (у межах норм і понад норми);
- платежів за договорами обов'язкового і добровільного екологічного страхування;
- витрат з оплати послуг сторонніх організацій, що здійснюються за приписом територіальних органів з охорони природи;
- поточних витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрат на захоронення екологічно небезпечних відходів;
- витрат на очищення стічних вод;
- інших видів поточних природоохоронних витрат.

Окрім цього, відокремлюють витрати на вилучення відходів [див. 5]: з перероблення відходів; на перевізну упаковку; з повторного використання паперу і картону; на транспортування та орендну плату; за користування місцями для захоронення сміття; з вилучення спеціальних відходів. Вважаємо, що врахування всіх екологічних витрат у нинішніх витратах виробництва сприятиме економії майбутньої суспільної необхідної праці, оскільки теперішня втрата екологічного потенціалу пов'язана з виснаженням природних ресурсів, які потрібно відновлювати, та з погіршенням умов природного життєвого довкілля, які теж треба буде поліпшувати за рахунок майбутніх інвестицій.

Загалом виробниче забруднення довкілля – це супутний результат виробництва певного продукту за даної технології. Забруднення по своїй суті – це своєрідне технологічне споживання елементів довкілля. Важливо, що ці елементи не належать до складу виробу, відокремлені від нього фізично, але не економічно. Поділяємо думку, що частина вартості забруднених елементів довкілля хоча б на рівні необхідних витрат на їх очищення, повинна увійти у виробничі витрати. До оцінювання забруднення природного життєвого довкілля входять: втрати ресурсів внаслідок утворення великої кількості відходів; витрати на ліквідацію забруднення (очищення вод, повітря, ґрунту, прибирання твердих відходів тощо); збитки, заподіяні здоров'ю людей.

На наш погляд, усі складові оцінювання забруднення природного життєвого довкілля потрібні зараховувати у витрати суб'єктів підприємницької діяльності. Однак стаття 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" включає дуже обмежене число екологічних витрат. Зокрема, у п. 138.10.1.ж) у складі загальновиробничих витрат передбачено суми витрат, пов'язаних із

підтвердженням відповідності екологічного управління довкіллям встановленим вимогам. У п. 138.10.6.д) у складі інших витрат звичайної діяльності передбачена сума коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання заповідникам у розмірі, що не перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній податковий рік. Також у складі інших витрат звичайної діяльності згідно п. 138.10.6.є) є витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у власності платника податку; витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг із збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення та захоронення відходів від виробничої діяльності, що надаються сторонніми організаціями з очищення стічних вод; інші витрати зберігання екологічних систем, які перебувають під негативним впливом господарської діяльності.

Вважаємо що у пп. 138.10.1.ж) і 138.10.6.є) немає однозначності у тлумаченні, що ускладнює облік екологічних витрат. Окрім цього, у зазначеній статті немає повного переліку об'єктивно необхідних екологічних витрат. Пропонуємо з п. 138.10.1.ж) екологічні витрати виключити. А п. 138.10.6.є) викласти у такій редакції: "Всі витрати з ліквідації забруднення природного життєвого довкілля, в т.ч. від втрати ресурсів, на ліквідацію забруднення та відшкодування збитків, заподіяних здоров'ю людей".

Діючий податковий облік недостатньо погоджується з бухгалтерським обліком. У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 "Витрати" [6] у складі витрат відсутня будь-яка згадка про екологічні витрати. Аналогічно і в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7] екологічні витрати теж не зазначені.

Пропонуємо п. 29 П(С)БО 16 "Витрати" доповнити абзацом одинадцятим у такій редакції: "Екологічні витрати з ліквідації забруднення природного життєвого довкілля, в т.ч. від втрати ресурсів, на ліквідацію забруднення та відшкодування збитків, заподіяних здоров'ю людей". Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку пропонуємо доповнити, запровадивши субрахунок 978 "Екологічні витрати" і визначення: "На субрахунку 978 "Екологічні витрати" відображаються витрати з ліквідації забруднення природного життєвого довкілля, включаючи: втрати ресурсів внаслідок утворення великої кількості відходів; витрати на ліквідацію забруднення (очищення вод, повітря, ґрунту, прибирання твердих відходів); відшкодування збитків, заподіяних здоров'ю людей".

Аналогічно слід доповнити і діючий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій субрахунком 978 "Екологічні витрати". Зазначене вище пропонуємо включити у сучасну галузеву систему екологічного менеджменту підприємств та зробити базою прийняття рішень у системі екологічного управління економікою.

**Висновки.** Таким чином, проаналізовано розділ III чинного Податкового кодексу України щодо врахування проблем екологічного обліку. Запропоновано вдосконалення статей 135 і 138 в еколого-економічному напрямі для кореспонденції зі сучасним бухгалтерським обліком. Розроблено пропозиції з доповнення чинних П(С)БО 16, Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування щодо потреб екологічного обліку, зокрема обліку екологічних доходів і витрат.

### Література

1. Лебедевич С.І. Теоретико-методологічні засади формування галузевої системи екологічного менеджменту підприємств : монографія / Світлана Іванівна Лебедевич. – Львів : Вид-во "Ліга-Прес", 2008. – 340 с.
2. Туниця Ю.Ю. Екологічна Конституція Землі. Ідея. Концепція. Проблеми / Ю.Ю. Туниця. – Львів : Вид. центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2002. – 298 с.
3. Податковий кодекс України: станом на 1 січня 2011 р. / Верховна рада України. – Офіц. вид. – К. : ДП "Інформаційно-видавничий центр ДПА України", 2010. – С. 101-151.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р., № 291 із змінами // Все про бухгалтерський облік : всеукраїнська професійна бухгалтерська газета. – 2009. – № 5. – С. 9-17.
5. Попова Г.Д. Экология и качество. Организация учета, аудита и финансирования экологического аудита : монография / Г.Д. Попова, М.В. Расинская. – Новочеркасы : Изд-во ЮР-ГТУ, 2011. – С. 47-48.
6. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 / Затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 р., № 318 із змінами. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.rada.gov.ua>.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.09 р., № 291 із змінами // Все про бухгалтерський облік : всеукраїнська професійна бухгалтерська газета. – 2009. – № 5. – С. 17-59.

### *Лебедевич С.И., Хомьяк И.О. Проблемы экологического учета в условиях современной системы налогообложения в Украине*

Проанализировано отображение в действующем Налоговом кодексе Украины экологических доходов и расходов. Отмечены разработанные предложения из усовершенствования раздела III "Налог на прибыль предприятий" относительно учета потребностей экологического учета в современном экологическом управлении экономикой, в частности в отраслевой системе экологического менеджмента предприятий.

**Ключевые слова:** экологический учет, система налогообложения, экологические доходы, экологические расходы, экологическое управление, экологический менеджмент.

### *Lebedevich S.I., Khom'yak I.O. Problems of ecological account in the conditions of the modern system of taxation in Ukraine*

A reflection in the operating Internal revenue code of Ukraine of ecological profits and charges is analysed. The developed suggestions are marked from the improvement of section III income "Tax enterprises" in relation to the account of necessities of ecological account in a modern ecological management an economy, in particular in the of a particular branch system of ecological management of enterprises.

**Keywords:** ecological account, system of taxation, ecological profits, ecological charges, ecological management, ecological management.

УДК 657.42:504.06

Асист. Г.А. Говда – НЛТУ України, м. Львів

### ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ЗАХОДІВ

Досліджено основні проблеми обліку матеріальних витрат на здійснення екологічних заходів у мисливських господарствах та запропоновано шляхи їх вирішення.

**Ключові слова:** облік витрат, екологічні заходи, мисливські господарства, внутрішньогосподарський контроль.

**Постановка проблеми.** Враховуючи складну екологічну ситуацію у світі загалом і в Україні зокрема, на сьогодні багато уваги приділяють екологічним напрямам діяльності користувачів лісових, зокрема і мисливських, угідь. Це зокрема збереження та підтримування в належному стані наявних на території господарства пам'яток природи та заповідних об'єктів, створення маршрутів для екологічних екскурсій, організація постійно функціонуючих екологічних гуртків тощо. Така діяльність зумовлює виникнення витрат, зокрема матеріальних, на здійснення заходів екологічного спрямування. У сучасній системі бухгалтерського обліку методика обліку таких витрат розроблена недостатньо, а для мисливських господарств вона відсутня взагалі. Напрямок цього дослідження зумовлений необхідністю розроблення єдиної уніфікованої методики бухгалтерського обліку витрат на ведення мисливського господарства загалом та здійснення екологічних заходів зокрема, а також забезпечення прийняття управлінських рішень та контролю їх виконання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми виокремлення екологічних витрат у складі сукупних витрат підприємств досліджено у працях вітчизняних вчених, зокрема С.В. Мішеніна [13], І.М. Синякевича [15], Ю.Ю. Туниці [16] та ін. Проблеми обліку екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку висвітлено у працях таких вчених, як О. Веклич [3, 4], Л. Гнилицька [5], Т.А. Дьоміна [6], І.В. Замула [7, 8], О.М. Кондратюк [9], Л.І. Максимів [12], Н. Малюга [11], К.С. Саєнко [14]. Однак дослідженню проблем обліку матеріальних витрат на проведення екологічних заходів у мисливських господарствах не приділено належної уваги.

**Метою роботи** є визначення організаційних та методичних основ обліку витрат на проведення екологічних заходів з урахуванням інформаційного забезпечення, формування та нагромадження витрат за їх центрами та місцями виникнення.

**Виклад основного матеріалу.** На сьогодні в науковій літературі немає чіткого визначення поняття "екологічних витрат". У працях вчених вжити різні терміни: "природоохоронні витрати", "екологічні витрати", "витрати на природоохоронні заходи" та інші. Деякі вчені вживають термін "екологічні зобов'язання" [2, 8]. Зокрема, І.В. Замула вважає, що екологічні зобов'язання виникають як внаслідок здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів), так і "... добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище" [8, с. 258]. С.М. Бичкова та М.Ю. Єгоров вважають їх наслідками екологічного характеру, що зумовлені взаємодією з навколишнім природним середовищем та можуть вплинути на фінансовий стан підприємства [2, с. 21]. У табл. наведе-