

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

PROBLEMS OF ACCOUNTING OF ENVIRONMENT COSTS AT THE ENTERPRISES

Фатенок–Ткачук А.О.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

Блаженчук В.С.

студентка факультету економіки та управління,

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

У статті проаналізовано наявні та виокремлено сутнісні характеристики понять «екологічні витрати» та «екологічний облік». Актуалізовано проблеми бухгалтерського обліку екологічних витрат на підприємствах. Проведено аналіз таких показників, як: утворення відходів за видами економічної діяльності, структура утворених відходів, кількість утилізованих відходів, кількість спалених відходів, кількість відходів, що видалено у спеціально відведені місця чи об'єкти. Запропоновано заходи щодо усунення проблем обліку екологічних витрат на підприємствах.

Ключові слова: екологічні витрати, екологічний облік, утворення відходів, утилізація відходів, екобаланс, екологічний аудит.

В статье проанализированы существующие и выделены характеристики понятий «экологические расходы» и «экологический учет». Актуализированы проблемы бухгалтерского учета экологических затрат на предприятиях. Проведен анализ таких показателей, как: образование отходов по видам экономической деятельности, структура образованных отходов, количество утилизированных отходов, количество сожженных отходов, количество отходов, удаленных в специально отведенные места или объекты. Предложены меры по устранению проблем учета экологических затрат на предприятиях.

Ключевые слова: экологические затраты, экологический учет, возникновение отходов, утилизация отходов, экобаланс, экологический аудит.

The article analyzes the existing and distinct essential characteristics of the concepts of "environmental costs" and "environmental accounting". The problems of accounting of environmental costs at the enterprises were actualized. Analysis of indicators such as: generation of waste by types of economic activity, the structure of generated waste, the amount of recycled waste, the amount of burned waste, the amount of waste removed in specially designated places or objects was conducted. The article proposed measures to eliminate the problems of accounting of environmental costs at enterprises.

Key words: environmental costs, environmental accounting, waste generation, waste recycling, eco-balance, environmental audit.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В Україні існує проблема правильного визначення екологічних витрат та відображення їх у системі бухгалтерського обліку. Швидкі темпи використання суб'єктами підприємницької діяльності найважливіших видів природних ресурсів, нераціональна структура виробництва та споживання призводять до забруднення навколишнього середовища, що залишає негативні наслідки у сфері екологічної безпеки держави та вимагає все більших витрат як суспільства, так і підприємств на ліквідацію й запобігання наслідкам таких забруднень. Тому бухгалтерський облік

екологічних витрат є актуальним питанням в умовах національної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідженням питань сутності екологічних витрат займалися О.М. Кондратюк [1] та К.С. Сасенко [2]. Дослідники В.М. Жук [3] та Т.А. Кирсанова [4] визначали сутнісні характеристики понять «екологічний облік» та «екологічний облік витрат». Аналіз та дослідження проблем екологічного обліку витрат проводив Л.М. Пелино [5]. Праці Л.І. Максимова [6] присвячено формуванню та класифікації екобалансів на підприємстві. Питанням екологічного аудиту підпри-

емств займалися такі вчені, як І.В. Басанцов та О.С. Пантелейчук [7].

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є висвітлення проблем обліку екологічних витрат, аналіз наявних екологічних проблем та формування пропозицій щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для усвідомлення проблематики формування, ідентифікації та відображення екологічних витрат підприємства необхідно визначитися з їхньою сутністю. Ми розділяємо думку К.С. Саєнко та О.М. Кондратюк щодо трактування сутності досліджуваного поняття, а саме:

1) екологічні витрати – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності [2];

2) екологічні витрати – це витрати, що пов'язані з екологічно несприятливою діяльністю підприємства, якими є природоохоронні витрати, екологічні зобов'язання й інші витрати і втрати, що виникли в результаті такої діяльності [1].

Тобто екологічні витрати – це витрати, пов'язані із забезпеченням екологічної безпеки та збереженням навколишнього природного середовища через здійснення природоохоронних заходів та придбання відповідних дозвільних документів.

Незважаючи на ґрунтовні дослідження вітчизняних учених щодо облікового відображення екологічних витрат, залишається питання у методиці здійснення цього процесу.

Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [4]. Користуючись цим визначенням, можна сказати, що облік екологічних витрат на підприємстві повинен відповідати таким вимогам:

– відобразити вплив витрат, зобов'язань та ризиків, які зумовлені природоохоронною діяльністю, на фінансовий стан суб'єкта господарювання;

– формувати вичерпну і повну інформацію про екологічні витрати підприємства;

– давати необхідну інформацію власникам та інвесторам для прийняття рішень щодо здійснення певних екологічних заходів, зменшення ризиків та витрат [3].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати на охорону навколишнього природного середовища передбачено включати до загально-виробничих витрат [8]. Це свідчить про те, що бухгалтерський облік екологічних витрат має узагальнений та безсистемний характер,

оскільки цей вид витрат не виділяють окремою статтею з їх загальної сукупності. Розміри екологічних витрат залежать від розміру підприємства, його виду діяльності, обладнання, способу виробництва продукції, витрат сировини та від багатьох інших факторів, тому деталізація обліку екологічних витрат просто необхідна, бо організація екологічного бухгалтерського обліку, яка існує на підприємствах сьогодні, не дає змоги отримати достовірні дані про величину, напрями та види екологічних витрат підприємств.

Л.М. Пелиньо виділяє низку проблем, які перешкоджають здійсненню повного і достовірного бухгалтерського обліку екологічних витрат, а саме:

– відсутність конкретних рекомендацій щодо надання інформації про природоохоронну діяльність та організацію екологічного обліку на підприємствах;

– недосконала нормативно-правова база з питань обліку та звітності екологічних витрат;

– відсутність раціональної, ефективної екологічної політики кожного підприємства (екологічна інформація часто є нечіткою та відносною);

– труднощі щодо встановлення джерел викидів або скидів і вживання заходів для виправлення ситуації;

– складність розрахунку та визначення рівня забруднення й рівня витрат, пов'язаних із проведенням заходів для виправлення ситуації [5].

Згідно зі статистичними даними, за період 2014–2016 рр. кількість утворених відходів коливається залежно від періоду та виду економічної діяльності підприємств та організацій (табл. 1).

Згідно з наведеними даними, можна зробити висновок, що основними забруднювачами є добувна промисловість переробна промисловість, сільське, лісове та рибне господарство, а також діяльність із постачання електроенергії, газу та пари. Їхні частки за 2016 р. становлять відповідно 217907,8, 53857,9, 8715,5 та 7511,5 тис. т. Але позитивним є те, що кількість відходів за всіма напрямками, крім діяльності з постачання електроенергії, газу та пари, кардинально зменшилася.

На рис. 1 наведено аналіз структури відходів суб'єктів підприємницької діяльності в Україні за останні три роки.

На діаграмі видно, що в структурі відходів найбільшу частку займають відходи згоряння – 27%, відходи тваринного, рослинного походження та змішані харчові відходи – 26%, змішані та недиференційовані матеріали – 16%, побутові та подібні відходи – 13%. Протягом досліджуваного періоду прослідковувалося зростання таких відходів: осад промислових стоків та хімічних відходів – на 2%, відходів чорних та кольорових металів – на 1%, а також змішаних та недиференційованих матеріалів – на 10%. Варто зазначити, що є низка відходів,

які не потрапили у дослідження, але займають значне місце у загальній структурі забруднень, це скляні, текстильні, пластикові, гумові, хімічні відходи та осад промислових стоків.

Протягом 2014–2016 рр. прослідковується чітка політика держави, щодо утилізації утворених відходів (рис. 2). Так, у 2016 р. кількість відходів, яку було утилізовано, порівняно з 2014 р. зменшилася на 1%, але проти 2015 р. збільшилася на 3%.

Позитивною є тенденція до зменшення обсягів спалення відходів (рис. 3). Так, у 2016 р. було спалено 650, 5 тис. т відходів, що на 6% менше, ніж у 2015 р.

Також протягом трьох років відбулося зменшення видалених відходів у спеціально відведені місця чи об'єкти (рис. 4). У 2016 р. кількість відходів, що були видалені у спеціально відведені місця чи об'єкти, становила лише 2%, що на 60% та 34% менше, ніж у 2014 та 2015 рр. відповідно.

Таблиця 1
Утворення відходів за видами економічної діяльності за 2014–2016 рр.

Вид економічної діяльності (тис. т)	Рік			Абсолютне відхилення (+;-)		
	2014	2015	2016	2015-2014	2016-2015	2016-2014
Всього за економічною діяльністю підприємств та організацій, у т. ч.:	348686,1	306214,3	289523,6	-42472	-16691	-59163
- сільське, лісове та рибне господарство	8451,4	8736,8	8715,5	285,4	-21,3	264,1
- добувна промисловість і розроблення кар'єрів	267506,1	232642,4	217907,8	-34864	-14735	-49598
- переробна промисловість	64755,8	56506,3	53857,9	-8249,5	-2648,4	-10898
- постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	5972,7	6597,5	7511,5	624,8	914	1538,8
- водопостачання; каналізація, поводження з відходами	612,5	594,2	457,4	-18,3	-136,8	-155,1
- будівництво	131,2	89,9	88,9	-41,3	-1	-42,3
- інші види економічної діяльності	1256,4	1047,2	984,6	-209,2	-62,6	-271,8

Джерело: сформовано авторами на основі [9.1]

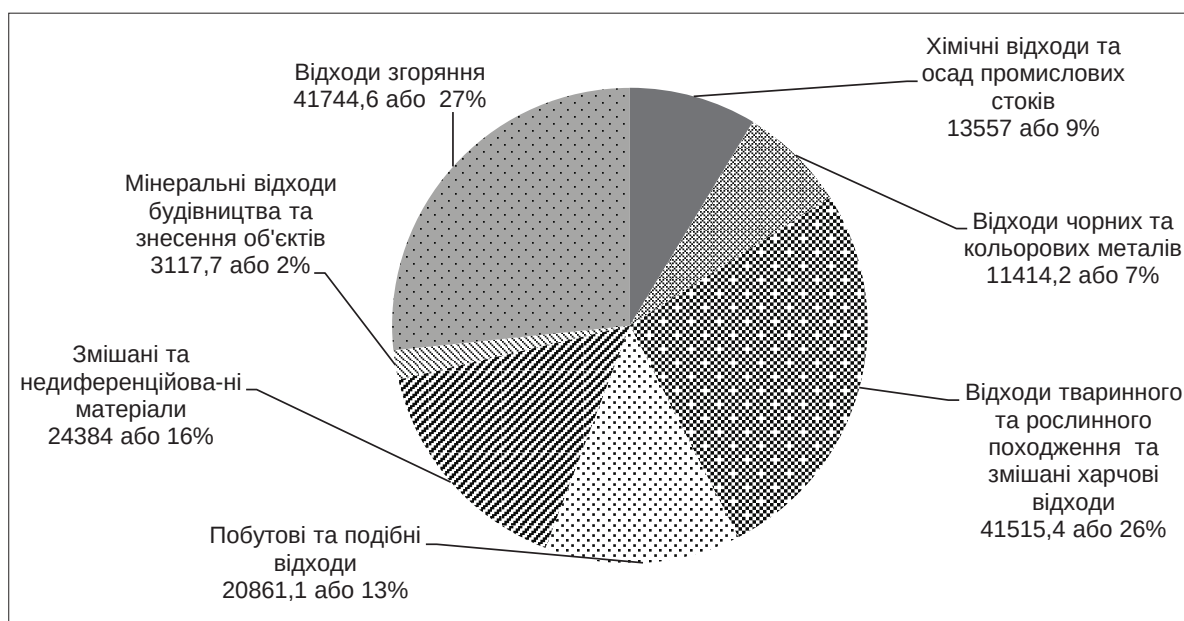


Рис. 1. Структура утворених відходів протягом 2014–2016 рр. (тис. т)

Джерело: сформовано авторами на основі [9.2; 9.3; 9.4]

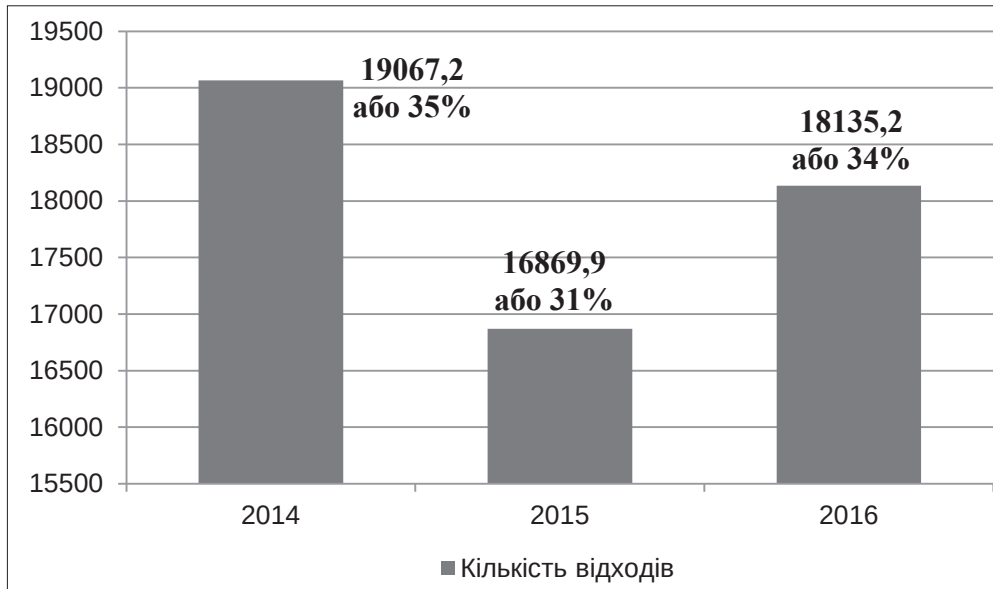


Рис. 2. Кількість утилізованих відходів (тис. т)

Джерело: сформовано авторами на основі [9.2; 9.3; 9.4]

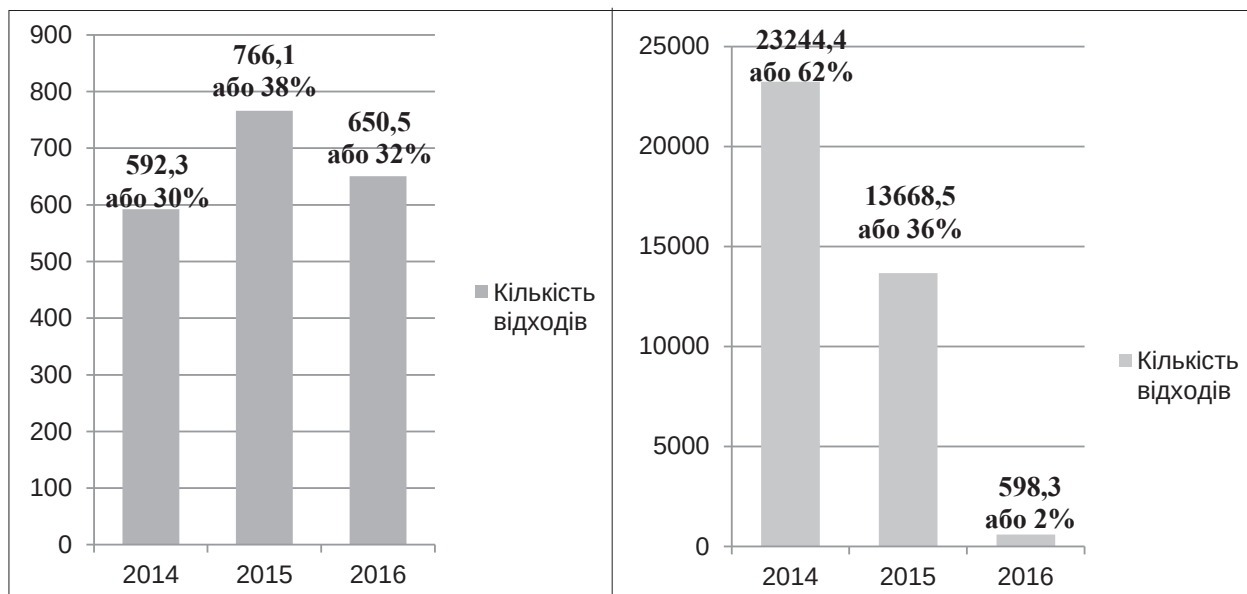


Рис. 3. Кількість спалених відходів (тис. т)

Рис. 4. Кількість відходів, що видалено у спеціальні місця чи об'єкти (тис. т)

Джерело: сформовано авторами на основі [9.2; 9.3; 9.4]

Проте, порівнявши кількість утворених та утилізованих відходів, можна стверджувати, що:

1) кількість утворених відходів значно перевищує кількість їх утилізації;

2) немає точного підтвердження, що підприємства подають достовірну та в повному обсязі статистичну звітність із приводу всіх утворених відходів та способів їх утилізації;

3) підприємства ведуть неточний облік екологічних витрат та витрат на їх утилізацію або взагалі його уникають.

Для усунення проблем обліку екологічних витрат варто здійснити такі заходи:

1. Ввести до Плану рахунків окремі субрахунки з обліку екологічних витрат (зокрема, у розрізі 9-го класу рахунків бухгалтерського обліку) [1].

2. Додати окремий рядок «Екологічні витрати» у форму № 2 «Звіт про фінансовий результат» («Звіт про сукупний дохід») або скласти екобаланси для більш повного відображення як зовнішніх, так і внутрішніх екологічних витрат. Для останнього пропонуємо використовувати систему екобалансів, яку визначив Л.І. Максимів [6]: баланс «витрати – випуск»; баланс процесів; баланс продукції; баланс місця розташування виробництва.

3. Запровадити на підприємствах використання первинних документів для ідентифікації екологічних витрат, наприклад: журнал ідентифікації відходів у розрізі структурних підрозділів підприємства (цехів, ліній і т. п.), бухгалтерські довідки про обчислення сум екологічних витрат, акти поводження з відходами. Також потрібно не забувати подавати форми звітності, що затверджені Державною службою статистики України: форму № 1-відходи (річна) – про утворення та поводження з відходами; форму № 1-екологічні витрати (річна) – про капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища.

4. Створити окремий підрозділ на підприємстві, який буде займатися питаннями моніторингу та визначенням екологічних витрат.

5. Проводити екологічний аудит підприємства.

Згідно із Законом України «Про екологічний аудит», екологічним аудитом називається документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання й об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації із цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту [10]. І.В. Басанцов та О.С. Пантелейчук [7] пропонують такі види аудиторських робіт: комплексна експрес-оцінка підприємств для проведення не капіталомістких заходів

щодо екологічної модернізації виробництва; екологічний аудит інвестиційних пропозицій у складі програм галузевої реструктуризації виробництва (інвестиційний аудит); аудит розрахункових платежів за користування природними ресурсами; аудит раціональності та безпеки використання енергетичних ресурсів (енергетичний аудит) та ін.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному

напрямку. Облік екологічних витрат на підприємстві необхідний для відображення шкідливого впливу господарської діяльності підприємства на стан навколишнього середовища з метою моніторингу стану екологічної безпеки на рівні держави та підвищення соціальної відповідальності суб'єктів господарювання. Сьогодні існує низка проблем, що не дають змогу правильно та достовірно здійснювати бухгалтерський облік екологічних витрат підприємства. Для їх уникнення необхідно спростити методику ідентифікації та розрахунку екологічних витрат, змінити систему відображення цих витрат на рахунках бухгалтерського обліку, додавши деякі субрахунки, та ввести на підприємствах обов'язковий екологічний аудит.

Правильне визначення та відображення екологічних витрат діяльності підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності забезпечать користувачів інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, що дасть змогу повною мірою врахувати ризики та забезпечити екологічну безпеку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: дис. ... канд. наук: 08.00.09. Київ, 2008. 253 с.
2. Саєнко К.С. Учет экологических затрат. Аудит и финансовый анализ. Москва, 2005. С. 1–11.
3. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18–23.
4. Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента; под ред. В.А. Лукьянихина. Сумы: Козацкий вал, 2004. 222 с.
5. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його значення у сфері охорони довкілля. Науковий вісник НЛТУ України. 2008. Вип. 18. Ч. 2. С. 70–75.
6. Максимів Л.І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування. Вісник САДУ. Економіка та менеджмент. 2001. С. 123–129.
7. Басанцов І.В., Пантелейчук О.С. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення. Вісник Сумського державного університету. 2010. № 1. С. 38–46.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністра фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 01.05.2018).
9. Навколишнє середовище: матеріали Державної служби статистики України. URL:
9.1. http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/ns/ns_u/utv_za_ek_d_u2016.html;
9.2. http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/ns_rik/ns_u/utvut_u2014.html;
9.3. http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/ns/ns_u/utvut_u2015.html;
9.4. http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/ns/ns_u/utvut_u2016.html.
10. Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 № 45-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1862-15> (дата звернення: 28.04.2018).