

## **ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ВІДОБРАЖЕННЯ**

© Воскресенська Т. І., 2017

Обґрунтовано доцільність врахування екологічних витрат підприємствами у веденні господарської діяльності. Досліджено особливості групування екологічних витрат промислових підприємств з метою їх відображення в обліку. Розкрито порядок і проблематику відображення екологічних витрат в обліку вітчизняними підприємствами. Узагальнено операції з відображення екологічних витрат промислових підприємств на рахунках бухгалтерського обліку. Акцентовано на необхідності розроблення базових засад для комплексного відображення екологічних витрат в обліку та звітності промислових підприємств.

**Ключові слова:** витрати, екологічні витрати; бухгалтерський облік екологічних витрат; екологічні витрати промислових підприємств; обліково-аналітичне відображення.

T. I. Voskresenska

Lviv Polytechnic National University

## **ENVIRONMENTAL COSTS OF INDUSTRIAL ENTERPRISES: FEATURES OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL REFLECTION**

© Voskresenska T. I., 2017

The article justifies expediency of accounting the environmental costs of the enterprises when conducting their activities. It was investigated that the scale and irreparable consequences both global and regional ecological disasters resulted in the need to integrate the environmental component in the development of the concept of sustainable development (GRI) companies. In accordance with which the efficiency of enterprises in three dimensions (economic, social, environmental) is recognized.

The peculiarities grouping of environmental costs of industrial enterprises with the purpose of their reflection in accounting. Identifying environmental costs is appropriate using their division into two generalized groups: costs related to causes of pollution and cost due to consequences.

An order and range of problems of reflection environmental costs in the accounting domestic enterprises are exposed. Synthesizing the main problems of organization and accounting of environmental costs, collectively they can present as the inability of a consolidated reflection of environmental costs in accounting and reporting in accordance with the requirements of national legislation.

Operations from the reflection environmental costs of the industrial enterprises on the accounts of accounting are generalized. The attention to the need of development basic principles for a comprehensive reflection of environmental costs into accounting and reporting industrial enterprises.

Researched, identified and accounting and analytical reflection of environmental costs contribute to the definition of areas to reduce them, through the choice of alternative energy sources, production technologies and ways to move products to market. It were fixed, that the accounting information about environmental costs influences on determination general

**effectiveness of the activity industrial enterprises, therefore, should be used in the forming of their information systems.**

**Key words:** costs, environmental costs; accounting of environmental costs; environmental costs of industrial enterprises, accounting and analytical reflection.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Основною метою діяльності вітчизняних та закордонних підприємств, незалежно від їхньої галузевої приналежності, ще недавно (неконтрольованого виникнення екологічних лих та катастроф та загострення загальносвітової екологічної ситуації) була максимізація прибутку у мінімізації витрат. Тому керівники підприємств при досягненні цієї мети не приділяли належної уваги оцінці впливу їхньої діяльності на стан і збереження навколишнього середовища. Тобто під час ведення виробничо-господарської діяльності керівництвом підприємств керував суто прагматичний фінансово-економічний інтерес. Однак масштабність і непоправність наслідків як світових, так і регіональних екологічних катастроф зумовила необхідність враховувати екологічну складову у розробленні концепції сталого розвитку (GRI) підприємств, відповідно до якої результативність діяльності підприємств відображається у звітності в тримірному просторі (економічний, соціальний, екологічний). В Україні лише окремі суб'єкти господарювання реалізують свою діяльність з урахуванням не лише економічної складової, але і екологічної та соціальної. Світовий досвід діяльності підприємств засвідчує, що у більшості з них вибудована і документально закріплена культура ведення бізнесу, де поряд з фінансово-економічними результатами діяльності важливу роль відведено екологічним та соціальним, що впливає на формування позитивної ділової репутації підприємств. Для зменшення негативного впливу на навколишнє середовище та забезпечення його збереження суб'єкти господарювання у європейських країнах під час провадження своєї діяльності керуються «Правилами добровільної участі компаній промислового сектора в Схемі екологічного управління й аудиту Європейського Співтовариства EMAS».

Неодноразово озвучені та зафіксовані ЗМІ факти негативного впливу діяльності промислових підприємств на навколишнє середовище аргументовано концентрують увагу їхніх власників та керівників на необхідності коректності та повноти визначення, своєчасності врахування екологічних показників. Реалізація цього можлива завдяки відображенню екологічних показників через призму екологічних витрат, які виникають під час ведення повсякденної діяльності підприємствами, в системі бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У спеціалізованій економічній літературі, а також тематичних публікаціях, є низка праць, в яких їхні автори розглядають окремі аспекти стосовно визначення, класифікації та обліку екологічних витрат. Зокрема у Б. Семененко [12] наведено класифікацію екологічних витрат. В. Лень, О. Колівешко [5] у своєму дослідженні визначили сутність категорій: екологічні витрати, втрати, екологічний збиток, визначили їхні основні складові. О. Павликівська та В. Папінко [6] запропонували порядок визначення та обліку поточних екологічних витрат. І. Замула та М. Шигун [3, с. 338–339] виокремили об'єкти екологічної діяльності підприємств, які підлягають відображенню в обліку. Ю. Погорелов, В. Вахлакова [8] сформулювали пропозиції щодо накопичення інформації про витрати на екологізацію діяльності підприємства у бухгалтерському обліку та запропонували створити форми управлінської звітності для їх відображення.

**Невирішена частина досліджуваної проблеми.** Незважаючи на наявність публікацій за цією тематикою, немає комплексної розробки, пов'язаної з ідентифікацією та обліково-аналітичним відображенням екологічних витрат промисловими підприємствами.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до оприлюднених статистичних досліджень промислові підприємства за рівнем екологічної забрудненості входять до десятки найбільш екологічно небезпечних об'єктів, після нафто-газодобувних та підприємств енергетики. Зважаючи

на негативний вплив діяльності промислових підприємств на екологічну ситуацію як в регіоні, так і в країні, важливим завданням є відображення екологічних витрат промислових підприємств у системі обліково-аналітичного забезпечення.

В Україні не приділяють належної уваги покращенню екологічних показників діяльності (використання безвідходних технологій, альтернативних джерел енергії (землі, сонця, вітру, встановлення водних, повітряних фільтрів, тощо)) підприємства, і, зокрема, ідентифікації та відображенню екологічних витрат. Відведення другорядної ролі екологічним показникам додатково посилилось під час фінансово-економічної кризи. Вітчизняним суб'єктам господарювання в умовах розбалансованості економіки не вистачає коштів навіть на забезпечення свого існування, не те, що на оновлення чи підтримання в задовільному стані очисних споруд, тощо.

Крім того, в Україні відсутня законодавчо регламентована загальна концепція з ідентифікації та обліково-аналітичного відображення екологічних витрат суб'єктами господарювання, з метою запобігання (мінімізації) негативного впливу діяльності підприємств на навколишнє середовище. Чинним законодавством (Податковий кодекс, П(С)БО 9, 11, 16) передбачено відмежоване і безсистемне ведення обліку окремих складових екологічних витрат. Зокрема, Податковим кодексом України [7] передбачено нарахування та сплату екологічного податку (за забруднення пересувними і стаціонарними джерелами) та орендної плати за використання відповідних видів природних ресурсів, добування корисних копалин.

П(С)БО 9 «Запаси» [9] визначає поняття та специфіку відображення зворотних відходів при розрахунку собівартості продукції, розкрито особливості їх оцінювання при повторному використанні.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» [10] визначає базові критерії оцінки зобов'язань, які можуть використовуватись і до екологічних зобов'язань (збереження стану навколишнього середовища).

П(С)БО 16 «Витрати» [11] регламентує порядок і перелік витрат, в складі яких є окремі елементи екологічних витрат. Зокрема: у складі виробничих витрат – витрат на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища; інших витрат операційної діяльності – витрати на сплату штрафних санкцій за забруднення навколишнього середовища.

Не забезпечення цілісності та системності відображення екологічних витрат в обліку пояснюється відсутністю загальнодержавної концепції їхнього формування та методики їх відбиття в системі бухгалтерських рахунків та звітності.

В. Лень та О. Колівешко [5] відзначили, що екологічні витрати, на відміну від екологічних витрат, мають облікове відображення, тоді як екологічні витрати мають і облікову складову, і необлікову.

Для визначення порядку та особливостей відображення в обліку екологічних витрат промислових підприємств необхідно визначити їхній склад. Ідентифікуючи екологічні витрати, доречно використовувати їх поділ на дві агреговані групи, який запропонували О. Павликівська та В. Папінко [2]: витрати, пов'язані з причинами забруднення, та витрати, зумовлені наслідками. Для забезпечення аналітичності обліку зазначені укрупнені групи екологічних витрат необхідно конкретизувати. «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» [3, с. 339].

Узагальнюючи інформацію наведену в літературних джерелах [1; 2; 3; 5; 12], необхідно відзначити, що більшість науковці дотримуються позиції поділу екологічних витрат на поточні та інвестиційні (капітальні). Крім поточних та інвестиційних екологічних витрат, колектив авторів [6] пропонує розглядати майбутні екологічні витрати.

За результатами аналізу в [2; 5; 6; 8; 12] визначено основні групи екологічних витрат промислових підприємств:

- 1) витрати на створення очисних об'єктів (споруди, установки (фільтри)), їх обслуговування;
- 2) витрати за використання водних ресурсів (у межах і понад ліміт);

- 3) компенсаційні витрати (працівникам за шкідливі умови праці; населенню, яке проживає в екологічно-небезпечних територіях);
- 4) витрати з ліквідації наслідків завданих стихійним лихом чи катастрофою;
- 5) витрати на розміщення та утилізацією небезпечних речовин;
- 6) витрати із сплати штрафів за забруднення навколишнього середовища;
- 7) витрати із забруднення атмосфери (стаціонарними та пересувними засобами);
- 8) витрати, пов'язані з ліквідацією джерел забруднення;
- 9) витрати на озеленення власних та прилеглих до підприємства територій.

Неведені групи екологічних витрат можуть уточнюватися (доповнюватися, виключатися); деталізація екологічних витрат в розрізі наведених груп залежить від галузевої приналежності та виробничих-господарських особливостей (використовуваної технології виробництва, застосовуваних джерел енергії, тощо) підприємства.

Основними проблемами, які впливають формування бухгалтерського обліку екологічних витрат вітчизняними промисловими підприємствами, є:

- відображення екологічних витрат виробничих (основних і допоміжних) підрозділів підприємства здійснюється у складі виробничих та загальновиробничих витрат, без їх виокремлення на відповідних аналітичних рахунках;
- поточні екологічні витрати на ремонт очисних споруд, установок, відображаються у складі поточних витрат (виробничих, загальновиробничих) відповідно до місць їх знаходження;
- капітальні екологічні витрати збільшують первісну вартість об'єктів основних засобів у місцях їх використання, і відображаються в складі загальних капітальних інвестицій без фіксації їхньої екологічної складової;
- витрати на використання альтернативної енергії, безвідходних чи маловідходних технологій не відображаються як екологічні.

Синтезуючи основні проблеми організації і ведення обліку екологічних витрат, узагальнено їх можна подати як відсутність можливості консолідованого відображення екологічних витрат в обліку та звітності відповідно до вимог вітчизняного законодавства. На цьому у проведеному дослідженні фокусують свою увагу Ю. Погорелов, В. Вахлакова, зазначаючи: «Зважаючи на той факт, що сучасна система обліку не дозволяє консолідовано відображати затрати, які можуть бути пов'язані із екологізацією виробництва, й на той факт, що такі затрати можуть відноситися до різних часових горизонтів (зокрема, частина з них буде операційною, а, отже буде розпорошено відображатися на рахунках операційних затрат, а частина буде фактично інвестиційною)» певним вирішенням ситуації може стати використання спеціальних інструментів управління затратами, наприклад, Life cycle costing [8].

На основі поданого групування витрат, а також узагальнення наведених у спеціалізованій бухгалтерській літературі підходів до відображення екологічних витрат, у таблиці подано облікове відображення витрат з урахуванням вимог інструкції про використання Плану рахунків [4].

З наведеної в табл. 1 інформації видно, що чинний план рахунків не передбачає використання окремого рахунку для відображення екологічних витрат підприємства, що, своєю чергою, затрудняє узагальнення інформації про їхню величину і динаміку, з метою визначення альтернативних напрямків їхнього зниження. Необхідність забезпечити комплексність обліку екологічних витрат підприємств потребує розробки концептуальних засад їх облікового відображення на законодавчому рівні.

Синтетичний облік екологічних витрат має формуватися, враховуючи галузеві особливості та індивідуальні виробничо-господарські характеристики діяльності самого підприємства. Об'єкти аналітичного обліку 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 [3, с. 339].

Оскільки екологічні витрати відображаються в обліку лише в складі витрат виробничих, загальновиробничих та інших операційних витрат, тому і у звітності вони відображаються в складі загальних статей.

### Бухгалтерський облік екологічних витрат промислових підприємств\*

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<b>Створення (придбання) очисних установок (споруд)</b>		
Витрачено матеріали, мшп при створенні очисних споруд	15	20, 22
Нараховано заробітну плату працівникам, залученим до спорудження очисних споруд, установок	15	66
Проведено нарахування на заробітну плату працівникам, залученим до спорудження очисних споруд	15	65
Придбано очисні споруди у постачальника	15	63 (68)
Введено в експлуатацію очисні споруди, установки	10	15
<b>Утримання очисних установок (споруд)</b>		
Нараховано амортизацію очисних споруд	23, 91	13
Проведено поточний ремонт очисних споруд	23, 91	20, 22, 66, 65, 68
Проведено капітальний ремонт (реконструкцію, модернізацію) очисних споруд	15	20, 22, 66, 65, 68
Сформовано резерв для забезпечення витрат на гарантійний ремонт очисних споруд	39	47
<b>Виникнення та утилізація відходів</b>		
Оприбутковано безповоротні відходи (металева стружка, макулатура, скло, тощо)	209	23
Списана вартість безповоротних відходів	94	209
Відображено вивезення (утилізацію) побутового сміття сторонньою організацією	92	685
Оприбутковано зворотні відходи з виробництва	201 (209), 22	23
Списано вартість зіпсованих запасів у межах норм природного убутку	23, 91	20, 22, 28
Списано вартість зіпсованих запасів понад нормативно допустимі втрати	947	20, 22, 28
Відображено відходи, які підлягають утилізації в позабалансовому обліку	011	
Проведено утилізацію відходів (спалення, захоронення, вивезення спеціалізованими підприємствами на полігон)	23, 91	20, 66, 65, 68
<b>Плата за використання води та забруднення навколишнього середовища</b>		
Нараховано плату за використання водних ресурсів в межах ліміту	23, 91, 92	68
Нараховано плату за використання водних ресурсів понад ліміт	23, 91, 92	68
Нараховано плату за забруднення навколишнього середовища стаціонарними і пересувними джерелами (екологічний податок), земельний податок	23, 91, 93, 92	64
<b>Витрати від стихійного лиха та сертифікацію</b>		
Відображено витрати, пов'язані з виникненням стихійного лиха, аварії на виробництві	99	10, 11, 12, 20, 22, 26, 28
Відображено витрати на сертифікацію робочих місць	23, 91, 92	377
<b>Компенсаційні виплати та витрати на превентивні заходи</b>		
Відображено витрати на здійснення компенсації працівникам	23, 91	377
Надання спецодягу та засобів індивідуального захисту	23, 91	22, 11
Нараховано амортизацію спецодягу	23, 91	13
Нараховано працівникам компенсацію за шкідливі умови праці	23, 91	66
Відображено витрати на спецхарчування (молоко)	23, 91	209
Відображено витрати на компенсацію населенню	94	377
Відображено витрати на страхування майна підприємства від стихійних лих, термін яких не перевищує звітний період	23, 91, 92, 93	655, 68
Відображено витрати на довгострокове страхування (укладено договір, отримано страховий поліс)	39	655
Відображено суму страхового платежу за звітний період	23, 91, 92, 93	39
Відображено витрати на дослідження можливих загроз	94	20, 22, 66, 65, 68
Відображено штрафні санкції на користь інших суб'єктів господарювання	948	68

1	2	3
Витрати на озеленення територій		
Придбано саджанці дерев (кущів) для озеленення	15	63, 68
Придбано насіння газонної трави	20	63, 68
Висаджено саджанці дерев (кущів)	10, 11	15
Відображено витрати на створення газону (упорядкування території, посів газонної трави, тощо)	92, 94	20, 66, 65, 63

\* Узагальнено та доповнено на основі опрацювання джерел [2; 5; 8].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, Україна як учасник Кіотського протоколу, враховуючи загальносвітові тенденції до зменшення негативних екологічних наслідків діяльності суб'єктів господарювання, має сприяти (насамперед на законодавчому рівні) відображенню підприємствами в обліку та звітності екологічних витрат. Необхідність ідентифікації та обліково-аналітичного відображення екологічних витрат зумовлена визначенням напрямків їх зниження та вибору альтернативних джерел енергії, технологій виробництва та способів просування продукції на ринок.

Отже, оперативна облікова інформація про витрати на здійснення природоохоронної діяльності, вливаючись у загальний потік техніко-економічної інформації, необхідна для об'єктивного запобігання явищам, які негативно впливають на навколишнє середовище, а також допомагають виявленню та найбільш раціональному використанню природних ресурсів [1].

1. Безверхня Ю. В. Інформаційне забезпечення управлінського обліку та аналізу витрат екологічної діяльності [Електронний ресурс] / Ю. В. Безверхня // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vdnuet/econ/2009\\_4/23.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2009_4/23.pdf). 2. Гринів Т. Т. / Т. Т. Гринів, 3. М. Скибінська, Т. І. Воскресенська // *Problems of accounting and analytical support for the management system of an enterprise: collective monograph* / Edited by: prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronnek. – Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic, 2014. – S. 126–135. 3. Замула І. В. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності / І. В. Замула, М. М. Шигун // *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2009. – С. 337–343. 4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. 5. Лень В. С. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття та зміст [Електронний ресурс] / В. С. Лень, О. М. Колівешко // *Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал*. – № 2. – 2014. – С. 11–18. – Режим доступу: <http://ekona.org.ua/repository/view/39/>. 6. Павликівська О. Природоохоронні витрати в хімічній промисловості / О. Павликівська, В. Папінко // *Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу* / голов. ред. Шкарабан С. І. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – Вип. 14. – С. 71–73. 7. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. 2755-VI (з наступними змінами і доповненнями). 8. Погорелов Ю. С. Облік витрат на екологізацію діяльності підприємства / Ю. С. Погорелов, В. В. Вахлакова // *Вісник Мукачевського державного ун-ту. Серія: Економіка*. – Мукачево, 2016. – № 1. – С. 57–63. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.11.1999. 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000. 11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999. 12. Семененко Б. А. Екологічні витрати в умовах перехідної економіки / Б. А. Семененко // *Фінанси України*. – 1998. – № 10. – С. 42–52.