

УДК 657.471:502/504

О. М. Колівешко, аспірант

Науковий керівник: к.е.н., доц. Лень В. С.

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВИЗНАЧЕННЯ ТА СТРУКТУРА ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

А. М. Коливешко, аспірант

Научный руководитель: к.э.н., доц. Лень В.С.

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И СТРУКТУРА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

A. M. Koliveshko, PhD. Student

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

DEFINITION AND STRUCTURE OF THE ENTERPRISE ENVIRONMENTAL COSTS

Досліджено дефініцію “екологічні витрати” та наведено її визначення для цілей бухгалтерського обліку, під якою слід розуміти сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плату за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи. Пропоноване визначення є підставою для обліку екологічних витрат за статтями. Доведено також, що основні види екологічних витрат визначені нормативними документами України, що забезпечує їх включення не лише до бухгалтерських, а й податкових витрат.

Ключові слова: екологічні витрати, структура екологічних витрат.

Исследована дефиниция “экологические затраты” и приведено ее определение для целей бухгалтерского учета, под которой следует понимать совокупность затрат на пользование недрами и другими естественными ресурсами, плату за добычу полезных ископаемых, экологический налог и затраты на природоохранные мероприятия. Предлагаемое определение является основанием для учета экологических затрат за статьями. Доказано также, что основные виды экологических затрат определены нормативными документами Украины, что обеспечивает их включение не только к бухгалтерским, а и налоговых затратам.

Ключевые слова: экологические затраты, структура экологических затрат.

The concept “environmental costs” was researched and its definitions were presented for accounting purposes, which means the sum of costs for using mineral resources, fees for minerals extraction, ecological tax and the environmental protection costs. Presented definition is a base for environmental cost accounting under the article. It is also proved that the main types of the environmental costs are defined by governing documents of Ukraine, which protect their including not only to the accounting costs but to the tax costs as well.

Keywords: environmental costs, environmental costs structure.

Постановка проблеми. З розвитком ринкової економіки, при прийнятті управлінських рішень, екологічний фактор стає одним з основних, тому що економіка й навколишнє середовище є єдиною системою й проблема їхньої взаємодії здобуває особливу актуальність у сучасних умовах. Темпи використання підприємствами найважливіших видів природних ресурсів, нераціональна структура виробництва й споживання привели до утворення таких забруднень навколишнього середовища, які перевищують припустимі межі, що негативно позначається на екологічній безпеці населення й вимагає все більших витрат суспільства і підприємств на запобігання й ліквідацію наслідків забруднення навколишнього середовища.

Бухгалтерський облік, як складова частина управлінської системи, здійснює безпосередній вплив на ефективність виробництва і якості роботи, на його результати діяльності в цілому. У ньому також накопичується також інформація про екологічні витрати підприємства. Однак, багато питань обліку й контролю екологічних витрат залишаються невирішеними. Одним з недоліків діючої системи обліку екологічних витрат є знеособленість інформації про екологічні витрати, внаслідок чого управління такими витратами істотно утруднено.

Аналіз останніх досліджень. Розгляду проблем, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємств, у бухгалтерському обліку присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних учених економістів: С.В. Макара, В.Н. Кислого, І.В. Замули, О.М. Кондратюка, Ф.Ф. Бутинеця, П.Ю. Буряка, Л.Г. Мельника, М.Г. Чумаченко, М.С. Пушкаря, Є.В. Рюмина, К.С. Саенко, Ю.П. Беднарчука, О.М. Сухіної, А.Н. Брилева, Н.З. Гофман, Л. Гнилицької, В.І. Мосягіна, Є.В. Лапіна, В.С. Леня, Н.А. Трофіменко, Д.У. Санкова, Т.А. Дьоміна, С.М. Бичкової, М.Ю. Егорова, Н.В. Пахомової, В.Н. Холіної, Д.М. Васильєва, В.Г. Широбокова та інших. Разом з тим теоретичні, організаційно-методичні й нормативно-аналітичні аспекти бухгалтерського та управлінського обліку екологічних витрат в умовах України залишаються мало розробленими.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значний доробок вчених у вивчення проблем, пов'язаних з екологічною діяльністю, наразі не досягнуто єдності щодо визначення поняття “екологічні витрати”, їх класифікації для цілей бухгалтерського обліку, не розроблені єдині підходи щодо виокремлення всіх екологічних витрат у бухгалтерському обліку. Такий стан теоретичних розробок не дозволяє належним чином управляти екологічними витратами та наводити адекватну інформацію про них у звітах про корпоративну соціальну відповідальність.

Мета статті. Основною метою роботи є дослідження поняття екологічних витрат та їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. У нормативній базі України з питань бухгалтерського обліку відсутнє визначення екологічних витрат. У працях науковців теж не досягнуто єдності щодо визначення цього поняття взагалі та для цілей бухгалтерського обліку зокрема (таблиця 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «екологічні витрати» за різними джерелами

№ з/п	Джерело	Визначення
1.	Замула І. В. [1, с. 16]	<i>Екологічні витрати</i> – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства.
2.	Рюміна Е. В [2, с. 43]	<i>Екологічні витрати</i> складаються з двох частин – природоохоронних та економічного збитку від екологічних порушень.
3.	Саенко К. С. [3, с. 34]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на придбання ліцензії на правокористування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.
4.	Економічна енциклопедія [4]	<i>Екологічні витрати</i> – сукупність витрат і збитків у сфері природокористування; <i>Екологічні витрати</i> – одне із функціональних понять економічної екології, яке науково обґрунтовує загальноприйнятий у світовій практиці принцип сталого розвитку економічної та екологічної систем.
5.	Беднарчук Ю. П. [5]	<i>Екологічні витрати</i> - як міра того, що може бути віддане за можливість або необхідність споживання (використання) природних благ. Витраченими (використаними) можуть бути: робота, матеріальні активи (ресурси), енергія, засоби, психічні (моральні) переживання і тому подібне. Виражені в грошовій формі, екологічні витрати відображають суму активів (матеріальних ресурсів, енергії, засобів, роботи), пов'язаних із відтворенням або споживанням природних факторів.
6.	Сухіна О. М. [6]	<i>Екологічні витрати</i> – це екоресурсні платежі (збори), витрати на капітальний ремонт основних виробничих фондів природоохоронного призначення, поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, в тому числі – поводження з відходами.
7.	Максимів Л. І. [7 ст. 19, 24]	<i>Екологічні витрати</i> – інтерналізовані витрати, які виникають в наслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат енергії, сировини і матеріалів. <i>Екологічні витрати підприємства</i> – 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.
8.	Мешенін Є. В. [8 ст. 15]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на природоохоронні заходи, які включають витрати на попередження інтенсивного забруднення навколишнього середовища і на різне зменшення негативного впливу на природу.
9.	Туниця Ю. Ю. [9 ст. 56]	<i>Екологічні витрати</i> – сукупність витрат і збитків у сфері природокористування та матеріальних благ загалом.

Аналіз даних таблиці 1 дозволяє виділити 2 основні групи визначень, які наводяться дослідниками: загальне [1;4] та структурне. Загальні визначення екологічних витрат не в достатній мірі розкривають їх змісту, а тому не можуть бути прийнятні внаслідок не-

однозначного їх розуміння різними дослідниками, а особливо практиками. Якщо смисл певного поняття для різних користувачів є різним, то немає повного розуміння між тими хто вживає ці поняття і хто їх сприймає [10].

Щодо структурних визначень екологічних витрат, то слід зазначити, що різними авторами наводиться їх різний склад. Мешенін Є.В. під екологічними витратами розуміє лише витрати на природоохоронну діяльність, Л.І. Максимів доповнює визначення Є.В. Мешеніна витратами продуктивності та незворотними витратами енергії, сировини і матеріалів. Проте таке доповнення не є коректним, адже поняття витрати і втрати є різними і їх сумування не є коректним. Визначення екологічних витрат, наведене Ю. Ю. Туницею, як сукупність витрат і збитків у сфері природокористування та матеріальних благ загалом теж не можна вважати коректним насамперед у зв'язку зі змішуванням понять витрат та збитків. Найбільш повне структурне визначення екологічних витрат наводить Ю.П. Беднарчук, який під екологічними витратами розуміє виражені в грошовій формі витрати активів (матеріальних ресурсів, енергії, засобів, роботи), пов'язаних із відтворенням або споживанням природних факторів. Близьким до визначення екологічних витрат, наведених Ю.П. Беднарчуком, є визначення О.М. Сухіної. Незважаючи на найбільш повне структурне визначення екологічних витрат Ю.П. Беднарчуком для цілей бухгалтерського обліку воно є непридатним, у зв'язку з відсутністю повного переліку екологічних витрат.

Повний склад екологічних витрат підприємства для цілей бухгалтерського обліку можна визначити, аналізуючи літературні джерела та нормативну базу України. Аналіз вказаних джерел дозволяє визначити такий склад екологічних витрат підприємства: плата за користування природними ресурсами; плата за видобування корисних копалин; екологічний податок; витрати на природоохоронні заходи.

До витрат за користування природними ресурсами належить плата за користування та використання природних ресурсів, розмір якої визначається законодавством України, а саме: плата за користування надрами в цілях не пов'язаних з видобуванням корисних копалин [11]; плата за землю [12]; плата за спеціальне використання водних ресурсів [13]; плата за використання лісових ресурсів [14]; плата за використання ресурсів рослинного світу [15]; плата за використання ресурсів тваринного світу [16]; плата за використання радіочастотного ресурсу [17]; плата за випас худоби [18]; плата за полювання [19]; плата за рибальство [16].

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин визначена Податковим кодексом України [20]. Вона включає також плату за ліцензії та дозволи.

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що сплачується з фактичних обсягів викидів в атмосферу, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин та розміщення відходів, який є джерелом фінансування заходів, спрямованих на охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів, підвищення рівня екологічної безпеки життєдіяльності людини. Розмір екологічного податку визначено Податковим кодексом України [20].

До витрат на охорону навколишнього природного середовища належать усі види витрат, спрямовані на запобігання, зменшення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи використанні продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування. Склад витрат на природоохоронні заходи визначено Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів” від 17.09.1996 № 1147 [21], а саме витрати на:

- охорону і раціональне використання водних ресурсів;
- охорону атмосферного повітря;
- охорону і раціональне використання земель;
- охорону і раціональне використання мінеральних ресурсів;
- охорону і раціональне використання природних рослинних ресурсів;

- охорону і раціональне використання ресурсів тваринного світу;
- збереження природно-заповідного фонду;
- раціональне використання і зберігання відходів виробництва і побутових відходів;
- забезпечення ядерної та радіаційної безпеки.

Перелічені у Постанові Кабінету Міністрів України № 1147 заходи включають у себе витрати як поточного, так і капітального характеру. Практично всі перелічені екологічні витрати включаються не лише до бухгалтерських, а й податкових витрат. Зокрема, пп. 138.10 Податкового кодексу України передбачено віднесення до податкових витрат витрат платника податку, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у його власності; витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг із збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів від виробничої діяльності платника податку, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом господарської діяльності платника податку. У разі виникнення розбіжностей між органом державної податкової служби та платником податку стосовно зв'язку проведених витрат на природоохоронні заходи з діяльністю платника податку орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до уповноваженого органу, чий експертний висновок є підставою для прийняття рішення органом державної податкової служби. Згідно з пп. 138.8.6 до податкових витрат також належать суми витрат, пов'язаних із підтвердженням систем екологічного управління.

У загальному плані структуру екологічних витрат, які відображаються в системі бухгалтерського обліку, наведено на рисунку 1.



Рис.1. Структура екологічних витрат підприємства

Дослідження різних трактувань поняття “екологічні витрати” дозволяє зробити висновок, що під екологічними витратами для цілей бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плата за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи.

Висновки і пропозиції. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна зробити наступні висновки й узагальнення:

1. під екологічними витратами для цілей бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плату за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи;
2. пропонуване структурне визначення екологічних витрат охоплює усі їх види і дозволяє організувати бухгалтерський облік за статтями екологічних витрат;
3. перелік основних видів екологічних витрат визначено законодавством України, що дозволяє включати їх не лише до бухгалтерських, а й податкових витрат.

Список використаних джерел

1. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
2. Рюмина Е.В. Анализ эколого-экономических взаимодействий. – М.: Наука, 2000. – 157 с.
3. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.: ил.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. Ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія» 2000. – 864 с.
5. Беднарчук Ю. П. Проблеми та перспективи інвестиційної діяльності при формуванні транснаціональних корпорацій в Україні [Електронний ресурс] / Ю. П. Беднарчук. – Режим доступу : <http://nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek04.doc>.
6. Цюга М. М. Природоохоронні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку / М. М. Цюга // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 211-215.
7. Тенденції розвитку екологічно орієнтовного бухгалтерського обліку / Л.І Максимів // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. - № 5 – ст. 18-23.
8. Мешенін Є. В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі. За ред. д-ра екон. наук акад. УЕАН Я. В. Ковалю – Суми: ВВП “Мрія – 1” ЛТД 1998. - 272 ст. 22.
9. Туниця Ю. Ю. Еко-економіка і ринок: подолання суперечностей // Ю. Ю. Туниця. К.: Изд-во «Знання», 2006. – 314 ст.
10. Лень В.С. Господарський облік: дефініція та зміст Вісник ЧДТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧДТУ, 2012.– № 56 (1), С. 284–289.
11. Кодекс України “Про надра” від 27.07.94 № 133/94-ВР. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/132/94-вр.
12. Земельний кодекс України від 20.11.12 № 5496-VI // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2768-14.
13. Постанова Кабінету Міністрів України “Про встановлення нормативів плати за спеціальне використання водних ресурсів” від 18.05.99 № 836. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: ua.convdocs.org/docs/index-102479.html.
14. Лісовий кодекс України від 21.01.94 № 3852-XII. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/3852-12.
15. Закон України “Про рослинний світ” від 16.10. 12 № 5456-VI // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/591-14.
16. Закон України “Про тваринний світ” від 16.10.12 № 5456-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2894-14.
17. Закон України “Про радіочастотного ресурсу України” від 16.10.12 № 5459-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/1770-14.
18. Закон України “Про плату за землю” від 02.12.10 № 2755-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2535-12.
19. Закон України “Про мисливське господарство та полювання” від 16.10.12 № 5462-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: dei.gov.ua/index.php?...zakon.
20. Податковий кодекс України від 23.12.10 № 2856-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: sts.gov.ua/nk/.
21. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів” від 17.09.96 № 1147. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-96-п.