

Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Остап'юк П.Ю.

ОБЛІК ВИТРАТ В ПРОМИСЛОВІСТІ НА ОХОРОНУ НАВКОЛИШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ПОКРАЩЕННЯ ТЕХНОЕКОЛОГІЧНОЇ СИТУАЦІЇ

В роботі розкривається зв'язок екології з економічними дисциплінами, зокрема обліком, аудитом, аналізом в плані контролю і обліку витрат, пов'язаних з охороною і покращенням зовнішнього середовища з метою зменшення факторів забруднення довкілля. Значна увага у статті звернута на особливості відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, що пов'язані з екологією та охороною і покращенням зовнішнього середовища.

Ключові слова: екологія, облік, довкілля, витрати, фінансування, промисловість, фактори, технологія, рахунки, звітність, стандарти.

Постановка проблеми. Сучасна екологія – складноорганізована система екологічних знань, яка поєднує в собі всі точні, природничі, гуманітарні, соціальні, а також економічні науки з метою розв'язання як локальних, так і світової екологічної проблеми. За структурою екологія поділяється на цілий ряд напрямків і класифікується за різноманітними ознаками. Витрати на охорону довкілля досить значні і зростають з кожним роком, тому, безперечно, без обліку цих витрат, контролю за їх фінансуванням і витрачанням, ефективністю вкладень неможливо обійтись. В зв'язку з цим екологами і економістами в галузі обліку, аудиту та аналізу слід шукати спільні точки дотику.

Охорона навколишнього середовища – це давно не тільки актуальна чи модна наукова тема. Вона перетворилась, і з кожним роком все більше загострюється як глобальна проблема. Якщо не боротись з наслідками, які породив науково-технічний прогрес: розвиток промисловості, розробка родовищ, урбанізація, надмірні навантаження на природні ресурси і т.п., то забруднення довкілля, викиди в атмосферу та гідросферу приведуть до техногенної катастрофи.

Заходи, які нам пропонує екологія в плані охорони здоров'я і зокрема ті, які стосуються нашого дослідження, це лиш один напрямок діяльності, а саме комплексна охорона навколишнього середовища на рівні

господарюючих суб'єктів промисловості. Автори не розглядають проблему глобально, населений пункт, регіон, держава, а локально. Але позитивні зрушення в обмежені викидів підприємствами в атмосферу та гідросферу будуть мати безперечно позитивний вплив на покращення загального екологічного стану. В підсумку вирішення локальних екологічних проблем дозволять вирішити їх і в глобальному планетарному плані.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогоднішній день даною проблемою займаються такі вчені як: Джигерей В. [5], Сторожук В., Яцюк Р., Клименко М., Прищеп А., Вознюк Н., Беренда І., Сухарев С. [5], Чундак С. [11], Сухарева О. [11], Даньків Й. [3], Жук В. [6], Івахів Ю., Лучко М. [2], Остап'юк М. [3] та інші. Є необхідність об'єднати зусилля науковців і розробити нові підходи до бухгалтерського обліку промислових підприємств щодо витрат на охорону зовнішнього середовища та покращення техноекологічної ситуації, до чого прагнули автори статті.

Формулювання цілей статті. За мету поставлено впорядкувати систему бухгалтерського обліку і звітності промислових підприємств щодо витрат на екологію, охорону зовнішнього середовища та покращення техноекологічної ситуації на локальному рівні стосовно практичної техноекології, яка займається безпосередньо вивченням техногенних факторів забруднення довкілля.

Виклад основного матеріалу дослідження. Господарська діяльність історично на всіх рівнях і у всіх проявах, і як би ми цього не хотіли здійснює забруднення навколишнього середовища. В процесі діяльності людини забруднюється навколишнє середовище, повітря, природні ресурси.

З роками і віками рівень забрудненості досяг катастрофічних наслідків. Фактично на планеті утворилась загрозлива, кризова ситуація.

© Даньків Йосип Якимович, к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», тел.: +380506712549, e-mail: yosyp.dankiv@uzhnu.edu.ua

Остап'юк Мирослав Ярославович, к.е.н., професор кафедри обліку, аудиту та фінансів, Карпатський інститут підприємництва університету «Україна», тел.: +380988203332, e-mail: mirek8844@gmail.com

Остап'юк Павло Юрійович, студент спеціальності екологія та охорона навколишнього середовища, Національний університет «Львівська політехніка», тел.: +380673514686, e-mail: Ostapsonp@gmail.com

І екологи однією з основних причин справедливо називають збільшення об'єму і розмірів викидів та відходів. Не меншою бідою і причиною забруднення є використання недосконалих технологій. Не відпрацьований механізм, який би контролював і обмежував підприємства в забрудненні навколишнього середовища [11].

Нещодавно на міжнародній конференції в Пряшівській вищій школі міжнародного підприємництва (Словаччина) [12] розглядалися проблеми прикордонної промислової діяльності країн центральної та східної Європи. На першому місці стояла екологічна безпека країн-учасниць. Була запропонована, а в багатьох країнах вже введена квота на допустимий рівень і річний об'єм забруднень. Перевищення квоти передбачає цілу систему значних штрафів для підприємства. Таким чином, вирішення проблеми почалось з формування юридичної бази. І це дало конкретні результати. Держава дієво стала на захист суспільних інтересів з охорони довкілля. Звести до мінімуму свої витрати на охорону навколишнього середовища шляхом скидання відходів і викидів вже не вдається і не вигідно, потрібно врешті решт будувати сучасні споруди чи вдосконалювати технологію виробництва.

Першочерговим завданням держави повинен стати суворий контроль за дотриманням встановлених екологічних норм і квот. Для цього необхідно чітко мати обґрунтовані і розроблені на основі наукових досліджень заходи в галузі охорони навколишнього середовища.

Вважаємо, що Міністерство фінансів України разом з Міністерством екології і Державною екологічною службою мають погодити розмір необхідних фінансових коштів на екологічні потреби й покриття екологічних витрат.

Екологічні витрати підприємства, на нашу думку, повинні поділятися на два напрямки. Перший напрямок - це витрати на природоохоронну діяльність (капітальні та поточні витрати на попередження та усунення і профілактику негативного впливу господарської діяльності на навколишнє середовище).

Другий напрямок - це безпосередньо екологічні витрати (екологічні платежі та збори, витрати на природоохоронну діяльність, експортно-економічна оцінка наслідків забруднення і погіршення стану навколишнього середовища, платежі за використання природних ресурсів, штрафи і санкції за наднормативні викиди і відходи, компенсаційні виплати фізичним та юридичним особам, економічний збиток від забруднення).

Таким чином, крім позицій, на сьогоднішній день немає суворих, регламентованих підходів та

юридичної бази щодо їх обліку, як його вже назвали деякі «революціонери» екологічним. За такої ситуації з пропозиціями можна зайти досить далеко. В плані рахунків бухгалтерського обліку витрати на охорону зовнішнього середовища та покращення техноекологічної ситуації ще не визначені юридично як об'єкт обліку, тобто немає рахунку.

Безперечно рахунок з подібною назвою повинен бути передбачений в плані рахунків бухгалтерського обліку. Тому, вважаємо, що не доцільно мати п'ять різних синтетичних рахунків, пов'язаних з природоохоронною діяльністю і тим самим не буде переобтяжений рахунковий план. Це не дозволяє якісно здійснювати контроль, аналіз, аудит за витратами та втратами.

Перед тим як дати наші пропозиції щодо ведення обліку витрат на охорону довкілля та покращення техноекологічної ситуації, звернемось до «революціонерів»: як немає окремого обліку церковного, монастирського і ще якогось, так і немає екологічного. Тим більше, ніяк неможна ставити його в один ряд з видами господарського обліку: оперативно-технічним, це зовсім не скромно, якщо не більше. Бухгалтерський облік в свою чергу поділяється теж за видами діяльності та галузями. Він може бути на державному рівні екологічним обліком за видом діяльності, а на підприємстві це лиш обліковий об'єкт певної частини господарської діяльності підприємства, який надає фінансову і облікову інформацію з даної сфери господарської діяльності.

Функції бухгалтерського обліку в екологічній діяльності підприємства забезпечують контроль за витратами, здійснюють менеджмент та контролюють природоохоронні заходи, дають інформацію як поточну, так і звітну.

Щодо обліку витрат на охорону зовнішнього середовища та покращення техноекологічної ситуації промисловими підприємствами в нашому баченні. Вище автори назвали основні напрямки, за якими здійснюються екологічні витрати. Однак досі не розроблені ані показники, ані системи обліку, які б в певній мірі відображали взаємодію економічних важелів та навколишнього природного середовища. Тому є нагальна потреба у вирішенні цієї проблеми. Для цього на промислових підприємствах необхідно налагодити системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової, тобто з розширенням його об'єктів. Це дозволить керівництву підприємства отримати необхідну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень щодо його екологічного стану та діяльності.

Вважаємо, що екологічна діяльність повинна бути включена в систему бухгалтерського обліку, аудиту і контролю. Для цього необхідно, щоб рахунки бухгалтерського обліку відповідали наступним вимогам:

- забезпечували екологічну діяльність, відображали вплив витрат, ризиків та зобов'язань, обумовлених природоохоронною діяльністю, на фінансовий стан промислових підприємств;

- давали повну і оперативну інформацію інвесторам для прийняття інвестиційних рішень з екологічних заходів і витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю;

- забезпечували менеджерів інформацією про екологічну діяльність з метою виявлення і розподілу природоохоронних витрат таким чином, щоб інвестиційні рішення базувались на об'єктивних та реальних витратах, втратах та доходах.

Екоєфективний режим роботи знижує вплив підприємства на стан навколишнього середовища, одночасно підвищує його прибутковість. Промислові підприємства можуть мати переваги в конкурентній боротьбі за умови спроможності доказати, що їх продукція безпечна в екологічному аспекті. Таким чином екологічна складова, як об'єкт бухгалтерського обліку промислових підприємств є базою стабільного росту і розвитку їх.

Нещодавно, на сторінках фахового журналу «Бухгалтерський облік і аудит» [3], автори розглядали організаційно-правові та обліково-аналітичні аспекти охорони праці на підприємстві і за такою схемою пропонуємо організувати і облік витрат на охорону навколишнього середовища. Як зазначено вище, такий облік підприємствами не здійснюється, в той же час облік витрат на охорону праці сьогодні ведеться на трьох синтетичних рахунках: 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Пропонуємо з метою узагальнення витрат і джерел їх фінансування всі витрати сконцентрувати на окремому субрахунку «Витрати на охорону навколишнього середовища та праці» в складі рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Джерела їх фінансування відобразити на рахунку 474 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів» («Забезпечення інших витрат та платежів»), створивши для цього фонд або фонди охорони навколишнього середовища та праці за рахунок інвестицій, резерву та інших джерел.

При створенні резерву цих витрат доцільно виходити з розрахунку середньорічної їх питомої ваги в затратах на виробництво. При цьому

пропонуємо відобразити створення такого резерву записом Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і Кредит рахунку 474 «Фонд охорони навколишнього середовища та праці».

При надходженні коштів у фонд з інших джерел пропонуються наступні бухгалтерські проведення (записи):

Дебет рахунку 43 «Прибуток використаний у звітному році – відрахування з прибутку; Дебет рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»; - асигнування з бюджету та позабюджетних фондів; Дебет рахунку 493 «Інші страхові платежі – за рахунок страхових платежів і Кредит рахунку 474 «Фонд охорони навколишнього середовища та праці».

Поточні витрати і штрафні санкції списуються відразу за рахунок «Фонду охорони навколишнього середовища та праці». Капітальні витрати пропонуємо попередньо обліковувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а потім списувати за рахунок фонду наступним записом: Дебет рахунку 474 «Фонд охорони навколишнього середовища та праці» і Кредит рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Наші пропозиції - це лише перші, але так необхідні кроки щодо відображення в обліку витрат на охорону довкілля в системі бухгалтерського обліку промислових підприємств. Необхідно у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» доповнити вимогами, які ставляться до обліку на охорону довкілля. Це дозволить розв'язати обліково-правову проблему цього об'єкту обліку.

Сьогодні як не існує обліку витрат промислових підприємств на охорону зовнішнього середовища, так і відсутня повністю будь-яка бухгалтерська звітність як фінансового так і управлінського характеру.

Екоєфективний режим роботи підприємства набагато зменшує негативний вплив на довкілля і одночасно покращує його фінансовий стан. Однак ефективність може бути визначена за належної організації обліку ековитрат і точної інформації з природоохоронних витрат.

Відсутність в діючих українських балансах промислових підприємств інформації з природоохоронних витрат впливає негативно на рівень довіри до бухгалтерських балансів. Це також негативно відображається на збільшенні обсягів фінансування з боку інших інвесторів.

Проблема екозвітності в нашій країні є найбільш неопрацьованою, практично недослідженою. Є певні потуги в цьому плані, зокрема передбачається монетаризація впливів, складання матеріальних та енергетичних балансів.

На нашу думку, зміст якісних характеристик повинен бути визначений стандартами бухгалтерського обліку для фінансових звітів. Вважаємо, що для цього необхідно реструктурувати Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), (форма N 2).

Вирішення названих вище проблем обліку і звітності в повних масштабах дадуть можливість користувачам отримувати необхідну інформацію про стан охорони довкілля та зменшення екологічних втрат. Це також дозволить забезпечити проведення системного аналізу, контролю та аудиту цієї важливої ділянки виробничої діяльності підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. З метою розширення зв'язку екології з економічними науками в плані забезпечення користувачів об'єктивною повною та реальною інформацією про стан діяльності промислових підприємств з різноманітних видів природоохоронної діяльності авторами статті пропонується:

- в системі бухгалтерського обліку виділити окремий об'єкту обліку «Витрати на охорону навколишнього середовища та праці»;
- визначити склад витрат та втрат на охорону зовнішнього середовища та покращення техноекологічної ситуації;
- вдосконалити систему бухгалтерського обліку ековитрат;

– реструктурувати Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), (форма N2) за рахунок введення до нього додаткових показників на охорону зовнішнього середовища та покращення техноекологічної ситуації.

Автори повністю заперечують застосування поняття «екологічний облік» для окремих господарюючих суб'єктів. На нашу думку, це складна і значна частина бухгалтерського обліку, яка можливо з часом, буде потребувати в штатах бухгалтерії – бухгалтера-аналітика з обліку, аналізу та контролю витрат на охорону довкілля та інші екологічні витрати. Цю справу не можна відкладати, адже ситуація критична.

В своїх наступних публікаціях вважаємо за доцільне підняти полеміку відносно обліково-правового аспекту даного питання, зокрема щодо підготовки окремого Національного положення (стандарту) «Витрати на охорону навколишнього середовища та праці», а також запропонувати чітку систему обґрунтованих витрат на охорону довкілля. Для цього важливо забезпечити необхідний тісний зв'язок з всіма тими, хто має відношення і гріхи до навколишнього середовища, крім екологів і економістів звичайно. Проблема не те, що актуальна і багатофакторна, вона нагальна і потребує колективного науково-практичного розв'язку уже сьогодні.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік: Підручник / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк, - К. : Знання, 2007. - 469 с
2. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік в галузях економіки: навчальний посібник / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк - К. : Знання, 2007. - 243 с.
3. Даньків Й. Охорона праці на підприємстві (організаційно-правові та обліково-аналітичні аспекти) / Й. Даньків, М. Остап'юк, В. Даньків // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 47-51.
4. Даньків Й.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк. – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. - 160 с.
5. Джигирей В.С. Екологія та охорона навколишнього природного середовища / В.С. Джигирей - К. : Знання, 2002. - 203 с.
6. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В.М. Жук // Агроекоекологічний журнал. - 2012. - № 2. - С. 18-23.
7. Максимів Л.І. Інноваційні підходи в бухгалтерському обліку: екологічний і соціальний аспекти / Л.І. Максимів // Менеджмент природних ресурсів, екологічна і лісова політика: Науковий вісник. – 2004, вип.14.2. – С. 24 – 33.
8. Остап'юк М.Я. Економіка праці та соціально-трудова відносини: Навчальний посібник / М.Я. Остап'юк, Ю.В. Кілочко – Тернопіль: «Синтез-Поліграф», 2007. – 214 с.
9. Остап'юк М.Я. Економіка підприємства: Навчальний посібник/ М.Я. Остап'юк, Н.З. Яцишин. – Тернопіль: «Джура», 2010. – 268 с.
10. Остап'юк М.Я. Історія становлення та розвитку організації виробництва / М.Я. Остап'юк, В.Й. Даньків, В.С. Савінський // Кримський економічний вісник . – 2013. - №3 (04). – С.170-176.
11. Сухарев С. Основи екології та охорони довкілля: Навч. посібник // С.Сухарев, С. Чундак, О. Сухарева. – К.: - Центр навчальної літератури, 2006. – 391 с.
12. Dankiv Y. Accounting Information in Business Management /Marek Pribula [ED.] Inovacie podnikanie spolocnost.// Zbornik prispevkov z medzinarodnej vedeckej konferencie podnikanie a inovacie podnikatel'ckych aktivit III// Y.Dankiv, M. Ostapjuk. -- Internatioonal school of management Slovakia. Presov: VSMP ISM.- 2008 – С.36-40.

13. Dankiv Y. Tariff norming of wages / Y. Dankiv, M. Ostap'uk, V. Dankiv // Problem of social and economic development of business: Collection of scientific articles. Vol. 1 –Publishing house “BREZZE”, Montreal, Canada, 2014. – C. 226-231.

REFERENCES

1. Dankiv, Y. Ya., & Ostapiuk, M. Ya. (2007). Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Znannia. - [in Ukrainian]
2. Dankiv, Y. Ya., Luchko, M. R. & Ostapiuk, M. Ya. (2007). Bukhhalterskyi oblik v haluziakh ekonomiky [Accounting in industry of the economy]. Kyiv: Znannia. - [in Ukrainian]
3. Dankiv, Y., Ostapiuk, M. & Dankiv, V. (2013). Okhorona pratsi na pidpriemstvi (orhanizatsiino-pravovi ta oblikovo-analitychni aspekty) [Safety at work in the enterprise (organizational, legal and accounting and analytical aspects)]. *Accounting and Auditing*, 6, 47-51. [in Ukrainian]
4. Dankiv, Y. Ya., & Ostapiuk, M. Ya. (2015). Istorychni narysy oblikovo-pravovoi kultury: Yevropa i Ukraina (vid zarozhennia do nashykh dni) [Historical Essays accounting and legal culture: Europe and Ukraine (from inception to the present day)]. Uzhhorod: UzhNU, Hoverla [in Ukrainian]
5. Dzhyhyrei, V. S. (2002). Ekolohiia ta okhorona navkolyshnoho pryrodnoho seredovyscha [Ecology and Environmental Protection] Kyiv: Znannia. - [in Ukrainian]. [in Ukrainian]
6. Zhuk, V. M. (2012) Ekolohichni aspekty bukhhalterskoho obliku v ahropromyslovomu vyrobnytstvi [Environmental aspects of accounting in agricultural production]. *Agroecology magazine*, 2, 18-23. [in Ukrainian]
7. Maksymiv L. I. (2004). Innovatsiini pidkhody v bukhhalterskomu obliku: ekolohichni i sotsialnyi aspekty [Innovative approaches in accounting, environmental and social aspects] *Menedzhment pryrodnykh resursiv, ekologichna i lisova polityka. Naukovi visnyk -- Management of natural resources, environmental and forest policy. Scientific bulletin*, 4.2, 24 – 33. [in Ukrainian]
8. Ostapiuk, M. Ya. & Kilochko, Yu. V. (2007). Ekonomika pratsi ta sotsialno-trudovi vidnosyny [Labor Economics and socio labor relations Labor Economics and socio labor relations]. – Ternopil. - Syntez-Polihrad. [in Ukrainian]
9. Ostapiuk, M. Ya. & Yatsyshyn, N. Z. (2010). Ekonomika pidpriemstva [Enterprise economy]. –Ternopil. Dzhura. [in Ukrainian]
10. Ostapiuk, M. Ya., Dankiv V. & Soshynskij V. (2013). Istoriia stanovlennia ta rozvytku orhanizatsii vyrobnytstva [The history of the development and organization of production] // *Krymskyi ekonomichnyi visnyk -- Crimean Economic Bulletin*, 3 (04). [in Ukrainian]
11. Sukharev, S. Chundak, S & Sukhareva, O. (2006). Osnovy ekolohii ta okhorony dovkillia [Fundamentals of Ecology and Environmental]– Kyiv. Tsentri navchalnoi literatury. [in Ukrainian]
12. Dankiv, Y. Ya., & Ostapiuk, M. Ya. (2008). Accounting Information in Business Management /Marek Pribula [ED.] Inovacie podnikanie spolocnost. // Zbornik prispevkov z medzinarodnej vedeckej konferencie podnikanie a inovacie podnikatel'ckych aktivit III // Y. Dankiv, M. Ostapuyk. -- International school of management Slovakia. Presov: VSMP ISM. C.36-40. [in Ukrainian]
13. Dankiv, Y. Ya., Ostapiuk, M. Ya. & Dankiv, V. Y. (2007). (2014). Tariff norming of wages // Problem of social and economic development of business: Collection of scientific articles. Vol. 1 –Publishing house “BREZZE”, Montreal, Canada. – C. 226-231. [in Ukrainian]

Одержано 15.03.2016 р.