

## Актуальні аспекти обліку екологічних зобов'язань

Олена Іванівна Коблянська,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Інституту магістерської та післядипломної освіти  
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ),  
кандидат економічних наук

**Анотація.** Досліджено організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань підприємств. Обґрунтовано і визначено шляхи вдосконалення законодавчо-нормативного регулювання екологічних зобов'язань для усунення методологічних і правових невідповідностей і протиріч. Зроблено висновок, що чинний П(с)БО11 «Зобов'язання» визначає лише загальні принципи відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань підприємств у цілому, тому наявне визначення зобов'язань доцільно доповнити екологічною складовою, яка виникає на підприємстві в ряді випадків при порушенні дотримання екологічної безпеки. Запропоновано підхід до розмежування зобов'язань на два види: умовні і реальні, що дозволить поліпшити методичне забезпечення врахування екологічних зобов'язань. Показано напрями вдосконалення Плану рахунків у зв'язку зі специфікою обліку екологічних зобов'язань, обґрунтовано необхідність введення окремих субрахунків для обліку екологічних зобов'язань.

**Ключові слова:** зобов'язання, екологічні зобов'язання, бухгалтерський облік, екологічний облік, податковий облік.

**Постановка проблеми.** Ринкові умови функціонування потребують нових підходів до управління господарською діяльністю підприємств, які здійснюють виробництво і порушують екологічну безпеку. Основними джерелами інформаційного забезпечення, прийняття ефективних управлінських рішень на підприємстві при здійсненні економіко-екологічної діяльності підприємства є система бухгалтерського обліку.

Зростаючі розміри порушень при забрудненні навколишнього середовища в діяльності українських підприємств висувають нові вимоги до методології і організації бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань. Чинна національна система обліку значною мірою відірвана від світової практики, що ускладнює облік екологічних зобов'язань і процес інтеграції України до світової економіки. Як свідчить досвід роботи підприємств, що нараховують екологічні зобов'язання, бухгалтерський облік таких операцій викликає значну кількість питань, зважаючи на те, що вони є складними, ризикованими та можуть призводити як до значних прибутків, так і до значних збитків. Виникає гостра необхідність у розробленні теоретико-методичних основ обліку екологічних операцій як однієї зі складових господарської діяльності підприємства. Аналіз досліджень учених-економістів свідчить, що наукові розробки щодо обліку екологічних зобов'язань відображають розуміння проблем, пов'язаних з реформуванням національної системи обліку та аудиту. Водночас, існує необхідність у подальшій розробці питань удосконалення бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань підприємств.

Актуальність, теоретичне і практичне значення розв'язання вищезазначених проблем, недостатнє їх вивчення, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення обліку екологічних зобов'язань підприємств обумовили вибір теми наукової статті.

**Мета і завдання дослідження.** Метою статті є узагальнення теоретичних та організаційних засад здійснення обліку екологічних зобов'язань і розроблення рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації обліку екологічних зобов'язань для формування достовірної інформації про стан екологічних зобов'язань у фінансовій звітності вітчизняних підприємств.

Для досягнення вищезазначеної мети були поставлені такі завдання:

- уточнити значення поняття «екологічні зобов'язання», визначити їхні види для теоретичного обґрунтування підходів до організації та обліку таких операцій у сучасних умовах господарювання;
- обґрунтувати необхідність введення окремих рахунків для відображення екологічних зобов'язань;
- запропонувати схему бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань і механізм розкриття інформації про них у формах звітності підприємства;
- визначити шляхи вдосконалення законодавчо-нормативного регулювання екологічних зобов'язань з метою усунення методологічних та правових неузгоджень і протиріч.

Об'єктом дослідження є екологічні зобов'язання вітчизняних підприємств – суб'єктів економічної діяльності.

**Зміст.** Набуття екологічними проблемами значення глобальних викликало необхідність урахування екологічних факторів в економічних системах. Необхідною складовою сталого розвитку України є державна політика у сфері екологізації економічних систем. Екологічна політика в сучасній науковій літературі розглядається як система цілей і заходів, що реалізуються органами державної влади і місцевого



самоврядування, спрямованих на забезпечення екологічної рівноваги та збереження довкілля, що передбачає врахування екологічного чинника в усіх сферах діяльності та забезпечення екологічно безпечних умов життєдіяльності населення за допомогою методів, що враховують специфіку територій.

Вагомою складовою стимулювання екологічно збалансованого природокористування і запорукою гарантування екологічної безпеки на всіх рівнях господарювання є адекватна система бухгалтерського обліку, що забезпечує всіх членів суспільства надійною, своєчасною і корисною інформацією про господарську діяльність підприємств та організацій, стан їхніх активів, зобов'язань і власного капіталу. Бухгалтерський облік дозволяє отримати числову характеристику факторів і стати джерелом інформації, а відтак і стимулювати природоохоронні заходи [2, с. 257].

Екологічна криза спричинила появу концепції стійкого розвитку, що передбачає гармонізацію взаємовідносин людської діяльності і довкілля, економіки та екології, природи і техніки. Найголовнішим елементом концепції є екологічна ефективність, яка вимірюється за допомогою обліку витрат на природоохоронні заходи і обліку екологічних зобов'язань.

Попри те, що облік екологічних зобов'язань є доволі поширеною і необхідною умовою для українських підприємств в умовах світової екологічної кризи, донині у вітчизняному законодавстві відсутнє чітке трактування екологічного зобов'язання. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено зобов'язання як «заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди». Положення (стандарт) бухгалтерського обліку дозволяють розширити уявлення про зобов'язання в частині їх визнання, оцінки та погашення. У П(с)БО 11 «Зобов'язання» визначено необхідність визнання зобов'язання за умови, що їхня оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення. Тобто дається лише загальне визначення зобов'язання.

Вважаємо, що наведені визначення зобов'язань варто доповнити екологічною складовою, охарактеризувавши умови їх виникнення на підприємствах. Згідно з науковою літературою екологічні зобов'язання виникають у трьох випадках: 1) нарахування плати за використання природних ресурсів; 2) невиконання вимог чинного екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, виплати штрафів; 3) усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище. На нашу думку, слід виділити як два окремі випадки ще й оподаткування екологічно шкідливої продукції (так званого негативного стимулювання) і можливості визначення суб'єктів господарювання для надання податкових пільг за умов здійснення ними природоохоронних програм, упровадження екобезпечної техніки й технології виробництва.

На рівні підприємства розрізняють два види екологічних зобов'язань: умовні і реальні. Умовні екологічні зобов'язання – це потенційні зобов'язання, які підприємство буде змушене здійснити в майбутньому внаслідок забруднення навколишнього природного середовища сьогодні. Дати оцінку такому зобов'язанню досить важко, на відміну від реального, яке може бути відображене в бухгалтерському обліку. Це пояснюється низкою причин:

- труднощами встановлення джерел викидів (скидів), а отже, і вжиття заходів для виправлення ситуації;
- складністю визначення рівня забруднення, а отже, і рівня витрат, необхідних для його усунення;
- відсутності порядку розподілу витрат між забруднювачами, якщо їх кілька;
- недосконалим екологічним законодавством [2, с. 258].

Якщо на підприємстві масштаби природоохоронної діяльності невеликі, така діяльність структурно не відособлена, тоді екологічні зобов'язання варто відображати у складі рахунків 5-го і 6 класів: «Довгострокові екологічні зобов'язання» і «Поточні екологічні зобов'язання» [3, с. 72]. На великих підприємствах зі значним обсягом господарських операцій щодо природоохоронної діяльності екологічні зобов'язання доречно, на наш погляд, відображати відповідно до розрізів аналітики з виділенням відповідних субрахунків:

субрахунок 1 – зобов'язання, які виникли внаслідок забруднення довкілля;

субрахунок 2 – зобов'язання, які виникли через видобуток корисних копалин;

субрахунок 3 – зобов'язання, які виникли внаслідок шкоди від техногенних катастроф.

При відображенні в бухгалтерському і податковому обліку слід ураховувати, що джерелом погашення цих зобов'язань може бути собівартість продукції (робіт, послуг), якщо зобов'язання в межах установленого розміру, або фінансовий результат – якщо зобов'язання понад установлений розмір:

Дебет «Витрати» або «Прибуток» і Кредит «Екологічні зобов'язання».

У фінансовій звітності екологічні зобов'язання відображаються в розділах «Довгострокові зобов'язання» або «Короткострокові зобов'язання» пасиву Балансу.

Оскільки визнання і оцінка екологічних зобов'язань стає не просто важливою, а й невід'ємною частиною бухгалтерського обліку, то вважаємо за доцільне розробити бухгалтерський стандарт «Екологічні зобов'язання».

Щодо екологічного податку, його платників і ставок, то цю інформацію можна знайти в Податковому кодексі України [1]. Відповідно до цього Кодексу платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не здійснюють підприємницьку діяльність, бюджетні установи, постійні представництва нерезидентів, під час діяльності яких на території України (включаючи континентальний шельф і морську економічну зону) здійснюються

видиди забруднювальних речовин в атмосферне повітря, водні об'єкти, розміщення відходів у спеціально відведених місцях, утворення радіоактивних відходів тощо.

Ставки податку різняться залежно від сфери забруднення і виду забруднювальної речовини. Вони варіюються в межах від зовсім незначних сум (кількох гривень за тонну) до ставок, що перевищують 150 тис. гривень за тонну.

Важливо знати, що, оскільки питання екологічного обліку ще не набуло розповсюдження в Україні, то в законодавстві існують так звані «діри». Так, наприклад, у розділі III «Податок на прибуток» Податкового кодексу до витрат можна відносити витрати на збереження екологічних систем, що перебувають під негативним впливом господарської діяльності платника податку. Іншими словами, можливе трактування, що платник податку може віднести на витрати будь-які витрати на підтримку екологічних систем, які перебувають у власності інших платників податків. Крім того, немає пояснення терміна «перебувають під негативним впливом господарської діяльності», що дає змогу платникам податку незалежно від ступеня такого впливу здійснювати відрахування будь-якому сучасному заводу на підтримку будь-яких сховищ відходів, каналізацію та інші подібні витрати понад установлені норми, незалежно від стану здійснення природоохоронних заходів на цьому заводі. Тобто якщо завод з метою отримання надприбутків не вжив належних заходів щодо збереження екосистеми, то такому заводі сусідні підприємства, інші платники податків, можуть перераховувати кошти на відновлення чи спорудження засобів захисту природи. Зрозуміло, що ці перерахування дуже часто здійснюються для мінімізації податків, оскільки вони відносяться на витрати, що зменшує прибуток, а отже, і податок на прибуток.

**Висновки.** Дослідження сукупності теоретичних, методичних та організаційних засад обліку екологічних зобов'язань підприємств дозволило сформулювати висновки, які висвітлюють вирішення основних завдань статті відповідно до поставленої мети.

1. В умовах сучасної екологічної кризи здійснення екологічного обліку, насамперед визнання та оцінки

екологічних зобов'язань, стає не просто важливою, а навіть невід'ємною частиною бухгалтерського обліку підприємств. Це, у свою чергу, спричиняє необхідність розроблення методичного забезпечення обліку екологічної заборгованості.

2. Для розв'язання облікових проблем запропоновано доповнити трактування зобов'язань екологічною складовою з урахуванням умов виникнення на підприємствах і в подальшому розробити відповідний стандарт «Екологічні зобов'язання». Відображення екологічних зобов'язань на рахунках 5-го і 6 класів Плану рахунків відповідно до запропонованих розрізів аналітики дозволить поліпшити організацію облікового процесу, якість і прозорість звітності, посилити контроль за дотриманням екологічного законодавства і збереженням довкілля.

3. Особливістю побудови бухгалтерського обліку операцій з екологічними зобов'язаннями є необхідність чіткого розмежування статей балансу на умовні і реальні, а також на довгострокові і короткострокові зобов'язання. Наведено схему структуризації інформації щодо екологічних зобов'язань залежно від статей балансу, виду екологічної діяльності та впливу на фінансовий результат. Запропонована структуризація обліку екологічних зобов'язань значно зменшить обсяг документообігу, посилить наочність і контроль за повнотою та своєчасністю відображення в обліку фінансових результатів від екологічної складової діяльності підприємства.

3. Розроблено схеми бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань з метою достовірного і повного відображення фактів економіко-екологічної діяльності підприємств та контролю за дотриманням екологічної безпеки, що поєднують процес виробництва продукції і дальших екологічних наслідків. Тобто наведено схематичне відображення рахунків та їх взаємозв'язок за хронологічними і систематичними записами.

4. Запропоновано підходи з удосконалення чинного нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського і податкового обліку екологічних зобов'язань, що дозволить усунути розбіжності і проблемні аспекти законодавчої бази. Наведені висновки можуть використовувати органи, які формують нормативну базу вітчизняного обліку і звітності підприємств.

#### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України : станом на 19.01.2012 № 2755-17 / Верховна Рада України.
2. Замула І. В. Екологічні доходи та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / І. В. Замула // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 1 (16). – С. 257–259.
3. Пелинь Л. М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л. М. Пелинь // Науковий вісник НЛТУ України. – Львів, 2008. – Вип. 18.2. – С. 70–75.

**Summary.** Organizational-methodical aspects of accounting of environmental liabilities of enterprises were investigated. Ways to improve the law – regulatory environmental commitments were for motivated and determined. Define responsibilities appropriate to supplement the environmental component, which occurs at the enterprise in a number of cases in violation of environmental safety. Liabilities should be divided into two types: conventional and real, which will improve the methodical ensuring that environmental obligations. Ways of improving the Chart of Accounts in connection with specific consideration of environmental liabilities have been proposed. Separate subaccounts for integrating environmental obligations must enter.

**Keywords:** commitment, Environmental commitment, accounting, Accounting of environmental, Tax accounting.