

І.М. Вигівська, к.е.н., доц.
Житомирський державний технологічний університет
Ю.В. Кулій-Дем'янюк, к.е.н., ст. викл.
Кам'янець-Подільська філія Національного університету ДПС України

СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОХОРОНУ НАВКОЛИШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА ПІДПРИЄМСТВ АПК

Проаналізовано сучасний стан бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища, виявлено існуючі проблеми обліку витрат природоохоронної діяльності підприємств АПК. Виокремлено напрями удосконалення організаційних та методичних аспектів бухгалтерського обліку природоохоронних витрат суб'єкта господарювання

Ключові слова: витрати, екологічна діяльність, витрати на охорону навколишнього середовища, екологічні витрати, екологічні ризики, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми. Розвиток економічних відносин неможливий без формування ефективної системи екологічної статистики, екологічних показників, що сприяють інтеграції екологічних і економічних рішень. Існує також необхідність розробки екологічної системи, врахування для використання у вигляді бази даних, призначеної для отримання макроінформації про стан навколишнього середовища та її еволюцію. Ці бази даних є результатом систематизації, групування та накопичення інформації екологічного характеру на мікрорівні економічних відносин, тобто на рівні суб'єктів господарювання. Це забезпечується правильно побудованою та функціонуючою системою бухгалтерського обліку, яка є фіксатором всіх фактів господарського життя підприємства та основним джерелом статистичних даних, і відповідно, інформаційною платформою системи національних рахунків держави.

В більшості країнах світу сьогодні розробляються три основні підходи до формування системи екологічної статистики: 1) система національних рахунків, яка містить дані про навколишнє середовище; 2) допоміжні рахунки (сателітні) за межами системи національних рахунків (на сьогодні в Україні такими є екологічні рахунки); 3) незалежні рахунки природних ресурсів, пов'язані з національними рахунками.

Для України ці питання є особливо важливими, оскільки система національних рахунків перебуває на етапі формування, і виникає можливість пов'язати її з екологічними факторами. Передумовами для цього стали стрімкий розвиток національного екологічного законодавства, необхідність отримання статистичної інформації, порівняльної з відповідними даними в країнах Європейського Союзу; потреба у наданні інформації згідно з програмою міжнародних опитувальників Євростату, Організації економічного співробітництва та розвитку, ООН, Європейського агентства з навколишнього середовища. Слід також зауважити, що чинниками реформування екологічної статистики є ратифікація Україною багатьох міжнародних документів: Рамкової конвенції ООН про зміну клімату та Кіотської протоколу до неї; Конвенції про трансграничне забруднення повітря на великі відстані; Стокгольмської конвенції про стійкі органічні забруднювачі; Базельської конвенції про небезпечні відходи тощо.

Отже, на сьогодні перспективними напрямами реформування екологічної статистики як інформаційного продукту системи бухгалтерського обліку (на мікрорівні економічних відносин), стало запровадження у статистичну практику методологію та вимоги, передбачені *Acquis Communautaire*, з акцентом на спостереження за шкідливими викидами. Окрім цього, доцільним є удосконалення, відповідно до стандартів Європейського Союзу, системи показників та методологію обліку шкідливих відходів і атмосферного забруднення стаціонарними та мобільними джерелами (у т. ч. парниковими газами). Поряд із цим, удосконалення потребує методологія та система показників статистичного обліку методів видалення та обробки небезпечних відходів, потужностей і устаткування для обробки відходів. Останнім напрямом реформування екологічної статистики є створення сателітних рахунків витрат на охорону довкілля, охоплюючи природні ресурси та викиди забруднюючих речовин, а також покращення процедур (рівня) обстеження витрат на охорону довкілля, перш за все, в частині охоплення та гармонізації даних.

Тому, як бачимо, пріоритетним для розробки системи національних екологічних рахунків є максимальне охоплення всіх елементів природного капіталу та відповідних основних показників, зумс © І.М. Вигівська, Кулій-Дем'янюк, 2014 м природним середовищем. Виходячи з цього, питання охоф зання обліково-інформаційного забезпечення управління природоохоронною діяльністю набули на сьогодні великої актуальності.

Зауважимо, що діяльність людини чинить негативний вплив на навколишнє природне середовище, зокрема це стосується економічної сфери (промисловість, виробничі процеси тощо). Тобто, у більшості

випадках саме суб'єкти господарювання (підприємницької діяльності) є основними суб'єктами забруднення та нанесення шкоди навколишньому природному середовищу. Проте підприємства, установи та організації, які своєю діяльністю наносять негативний вплив на природний капітал країни (та і світу в цілому), одночасно є суб'єктами природоохоронної діяльності. У ході своєї діяльності підприємства здійснюють природоохоронні заходи, направлені на збереження, відтворення природного капіталу держави; поліпшення навколишнього природного середовища. До витрат на охорону навколишнього природного середовища можна віднести витрати, здійснені для запобігання, скорочення чи ліквідації забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи виготовлення продукції.

В Україні щорічно суб'єкти природоохоронної діяльності (загальний показник в країні) несуть не менше 200–300 млн. грн. витрат на охорону навколишнього природного середовища. Це свідчить про розвиток екологічної діяльності в країні, однак рівень здійснених витрат на сьогодні залишається недостатнім для можливості максимального відтворення природного капіталу та уникнення негативних наслідків впливу результатів господарської діяльності на навколишнє природне середовище.

Таким чином, сьогодні постає необхідність розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища, що дозволить створити інформаційне забезпечення природоохоронною діяльністю, мінімізувати наслідки екологічних ризиків, підвищити ефективність управління діяльністю, закріпитися підприємству на високому конкурентоспроможному рівні на ринку, здобути довіру покупців, держави та населення в цілому.

Метою дослідження є вивчення й аналіз сучасного стану бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища для можливості виявлення проблем в даному напрямі, пошуку шляхів їх вирішення, а також розвитку бухгалтерського обліку таких витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища стали об'єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених: Н.Байдона, Д.Бітла, Ф.Ф. Бутинця, Р.Віллета, С.Дипіази (молодшого), І.В. Замули, І.В. Жиглей, В.М. Жука, Р.Екклза, Г.Г. Кірейцева, В.А. Лук'яніхіна, Л.Г. Мельника, В.Д. Параджанова, Н.П. Петрушенко, С.К. Рашида, М.І. Скрипник, В.О. Шевчука. Аналіз праць попередників підтверджує вагомий науковий та практичний результати у дослідженні розвитку бухгалтерського обліку витрат навколишнього середовища як інструмента забезпечення стійкого розвитку, проте залишаються невирішеними ряд теоретичних та практичних питань щодо облікового забезпечення управління витратами природоохоронної діяльності підприємств АПК.

Викладення основного матеріалу дослідження. Інформація про витрати на охорону навколишнього середовища формується за походженням витрачених коштів на природоохоронну діяльність (джерел фінансування), тобто чи були здійснені витрати на охорону навколишнього середовища за рахунок держбюджету, місцевих бюджетів, власних коштів чи інших джерел його фінансування. Зазначені відомості наводяться у формі державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» [1], де витрати на охорону навколишнього середовища поділяються на поточні витрати та капітальні інвестиції.

За результатами проведених досліджень статистичної звітності, зокрема II-го розділу форми статистичного спостереження № 1 «екологічні витрати», основним джерелом капітальних інвестицій на охорону навколишнього природного середовища є власні кошти суб'єктів господарювання – 35–55 % від усіх надходжень, кошти Державного бюджету становили 25–33 %, місцевих бюджетів – 5–8 %, решта надходжень припадає на інші джерела фінансування [2].

Щодо поточних витрат на охорону навколишнього середовища, то такі витрати практично повною мірою фінансуються з власних джерел підприємств, зокрема: 91–100 % – за рахунок власних коштів суб'єктів господарювання, з Державного бюджету – 0,1–3,5% коштів, з місцевих бюджетів – 0,1–2 %, інші джерела фінансування становили 0,1–0,3 % [2].

Розглянувши статистичні показники, за якими виокремлюються поточні та капітальні витрати на охорону навколишнього середовища, зупинимося більш детально на порядку їх облікового відображення. Слід зауважити, що ні у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3], ні в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4], не виділено жодного бухгалтерського рахунку для обліку витрат на охорону навколишнього середовища. Дані нормативно-правові документи навіть не містять рекомендацій щодо рівнів аналітичного обліку в контексті можливості бухгалтерського обліку зазначених вище витрат. Тому розмежування витрат на охорону навколишнього середовища на поточні та капітальні здійснюється залежно від обсягів фінансування, терміну корисного використання необоротних активів, що використовуються у природоохоронній діяльності підприємства АПК, майбутніх економічних вигід тощо.

Щодо відображення в бухгалтерському обліку капітальних інвестицій та поточних витрат на охорону навколишнього середовища, то воно відбувається на підставі професійного судження облікових працівників з використання тих чи інших бухгалтерських рахунків. Проте слід зазначити, що під час ведення бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища виникають проблеми саме з процедурою виокремлення таких витрат та, відповідно, великі затрати часу на отримання необхідних аналітичних даних про природоохоронну діяльність підприємства.

На сьогодні в контексті бухгалтерського обліку існує лише одне згадування про витрати на охорону навколишнього середовища. Декларування інформації про відповідні витрати відбулося в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [5]. У П(С)БО 16 [5, пп. 15.8] зазначено, що витрати на охорону навколишнього природного середовища (паралельно з витратами на охорону праці та техніку безпеки), включаються до загальновиробничих витрат підприємства. Як бачимо, згідно з обліковою регламентацією, витрати на охорону навколишнього середовища ідентифікуються суто як непрямі витрати і такі, які виникають лише у виробничих процесах. Зауважимо, що до непрямих витрат належать адміністративні та управлінські витрати, витрати на опалення та освітлення приміщень, страхування майна, витрати, пов'язані зі збутом продукції тощо. Виходячи з цього, можна стверджувати, що витрати на охорону навколишнього середовища можуть бути непрямыми, однак вони не завжди будуть стосуватися процесу виробництва. На підприємствах АПК формується не лише виробнича, а й повна собівартість продукції і тому природоохоронні витрати є непрямыми щодо об'єктів витрат, проте можуть виникати в різних сферах господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Витрати на охорону навколишнього середовища, які виникають у процесі виробництва продукції, слід обліковувати на окремих накопичувально-розподільних рахунках і періодично розподіляти та списувати на об'єкти обліку витрат пропорційно до попередньо встановленої бази розподілу. Базу ж розподілу зазначених витрат кожне підприємство обирає самостійно, орієнтуючись на загальноприйнятту практику та рекомендації Міністерства аграрної політики та продовольства України: прямі витрати праці у людино-годинах; прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику; відпрацьовані машино-години (машино-зміни) на виготовленні окремих видів продукції; прямі витрати сировини та матеріалів; усі основні витрати за мінусом вартості сировини і матеріалів та інші. У більшості випадків на практиці розподіл непрямих витрат між окремими видами продукції проводиться пропорційно заробітній платі основних працівників. Однак використанню як бази розподілу прямої заробітної плати основних працівників доцільно віддавати перевагу тоді, коли наявна велика частка ручної праці; переважає високооплачувана праця; значну частку в накладних витратах становлять супутні виплати.

Тепер зупинимось на тих витратах, які не стосуються виробничих процесів, однак здійснюються в сфері природоохоронної діяльності. До складу таких витрат можна віднести:

1) витрати на утримання та забезпечення природоохоронної діяльності (витрати на освітньо-просвітницьку діяльність у сфері охорони навколишнього середовища, витрати на утримання системи управління природоохоронною діяльністю підприємства АПК, витрати на екологічне страхування (майнове страхування та страхування відповідальності підприємства), витрати на стимулювання природоохоронної діяльності підприємств АПК, витрати на науково-дослідну діяльність у сфері охорони навколишнього середовища, еколого-орієнтовані витрати на збут);

2) витрати виробничого характеру щодо охорони навколишнього середовища (витрати на придбання (створення) об'єктів необоротних активів, пов'язаних зі зниженням рівня радіації (вібрації, шуму); витрати з експлуатації об'єктів необоротних активів, пов'язаних зі зниженням рівня радіації (вібрації, шуму), витрати на ремонт виробничих приміщень, витрати на модернізацію виробничих приміщень тощо);

3) витрати на використання природних ресурсів:

3.1) витрати на використання земельних ресурсів (витрати на еколого-економічну реабілітацію землі сільськогосподарського призначення без її виведення зі складу використовуваної; витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення під час її використання в основній діяльності; витрати на комплексну еколого-економічну реабілітацію землі сільськогосподарського призначення з виведенням зі складу використовуваної);

3.2) витрати на використання водних ресурсів (витрати на будівництво (придбання) очисних споруд, витрати на утримання очисних споруд, витрати на очищення водних ресурсів території, витрати на модернізацію виробництва з метою зменшення використання водних ресурсів);

3.3) витрати на використання повітряних ресурсів (витрати на придбання (створення) об'єктів очистки повітря, витрати на модернізацію виробництва з метою зменшення викидів, витрати на придбання та встановлення лічильників викидів ПГ, витрати використання прав на викиди парникових газів відповідно до кіотського протоколу);

4) витрати на управління відходами (витрати на створення, управління та утримання (експлуатацію) полігонів з розміщення відходів, систем рециркулювання відходів, систем переробки відходів,

впроваджених новітніх технологій з ліквідації та переробки відходів; витрати, пов'язані з обов'язковими екологічними платежами; витрати на ліквідацію звалищ відходів).

Однак наразі на практиці такі витрати обліковуються на загальних рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», без їх розмежування за напрямками здійснення природоохоронної діяльності, що унеможливує оперативне управління охороною навколишнього середовища, визначенню економічної ефективності здійснених витрат, а також не дозволяє створювати необхідну управлінському персоналу інформацію та групувати дані (за рівнями деталізації) для формування сателітних екологічних рахунків для системи національних рахунків.

Витратами на охорону навколишнього середовища адміністративного характеру вважають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства: витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). Так, наприклад, витрати на освітньо-просвітницьку діяльність у сфері охорони навколишнього середовища, витрати на утримання системи управління природоохоронною діяльністю підприємства АПК, витрати на екологічне страхування належать до групи адміністративних витрат підприємств АПК, а, відповідно, і підлягають обліковому відображенню на бухгалтерському рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку [3] та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [4], аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат, тобто в тих розрізах, що визначені обліковими працівниками для зручності складання внутрішньої (за запитами/вимогами керівництва, управлінського персоналу) та зовнішньої бухгалтерської звітності.

Щодо витрат підприємства на збут, то у сфері охорони навколишнього середовища такі витрати представлені еколого-орієнтованими витратами на збут, до яких входять витрати, пов'язані з еколого-орієнтованою маркетинговою політикою в частині реалізації еколого-чистої продукції (витрати на оформлення сертифікатів якості, проходження експертиз, екологічне маркування тощо).

Щодо витрат на стимулювання природоохоронної діяльності, то вони взагалі належать до витрат операційної діяльності. Слід зауважити, що до інших витрат операційної діяльності відносять витрати, крім тих, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Отже, можна зробити висновок, що чіткої регламентації обліку витрат на охорону навколишнього середовища немає, що створює ряд проблем на мікро- та макrorівнях економічних відносин. Як бачимо, більшість описаних вище витрат на охорону навколишнього середовища не можна безпосередньо відносити до прямих чи непрямих витрат виробництва. Тому невирішеність цієї проблеми зумовлює необхідність пошуку методичних підходів до облікового відображення витрат на охорону навколишнього середовища, що виникають у різних сферах (за різними видами) господарської діяльності.

Дослідивши питання облікового відображення поточних витрат на охорону навколишнього середовища, розглянемо особливості обліку капітальних витрат природоохоронної діяльності. Капітальні витрати – це довгострокові витрати, що амортизуються (їх вартість поступово зменшується) впродовж кількох років, згідно з правилами податкового управління, та покриваються з прибутку.

Досліджуючи природоохоронну діяльність, нами визначено ряд витрат, які мають капітальний характер – витрати на комплексну еколого-економічну реабілітацію землі сільськогосподарського призначення з виведенням зі складу використовуваної (вид поліпшення землі, що не передбачає її використання в інших цілях підприємства та визначає необхідність виведення землі зі складу використовуваної). Витрати на її реабілітацію є капітальними та долучаються до складу собівартості продукції. Витрати на комплексну еколого-економічну реабілітацію землі сільськогосподарського призначення з виведенням зі складу використовуваної повинні обліковуватися на рахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Слід акцентувати увагу на тому, що згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» обліковуються капітальні витрати на покращення земель. До них належать витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водоєм тощо).

На відміну від вартості землі, яка не має кінцевого терміну корисного використання, капітальні витрати на поліпшення земель на сільськогосподарському підприємстві підлягають щомісячній амортизації. Капітальні витрати, на відміну від поточних витрат на поліпшення родючості ґрунтів під

окрему культуру, не можна одразу включити до виробничої собівартості конкретного виду продукції в повному обсязі, що, насамперед, пов'язано з довготривалим ефектом від їх використання – на поліпшених землях протягом декількох років буде вироблятися різна продукція. Крім того, амортизаційні відрахування на капітальні поліпшення необхідно розподіляти на собівартість тих сільськогосподарських культур, які вирощувалися на зазначених землях, пропорційно до посівних площ.

Також звернемося до капітальних витрат на охорону навколишнього середовища, які не стосуються поліпшення землі: витрати на придбання (створення) об'єктів необоротних активів, пов'язаних зі зниженням рівня радіації, вібрації та шуму; витрати на будівництво (створення) очисних споруд для водних та повітряних природних ресурсів. За таких умов поліпшення зазначені вище витрати будуть обліковуватися на рахунок 15 «Капітальні інвестиції», зокрема на субрахунках 151 «Капітальне будівництво» (витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства, тобто природоохоронної діяльності), 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (витрат на придбання або виготовлення власними силами необоротних матеріальних активів для охорони навколишнього середовища), 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» (витрати на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, що не є основними засобами у природоохоронній діяльності).

Щодо питання податкових розрахунків підприємств АПК, що здійснюють природоохоронну діяльність, визначимо особливості визнання, склад та можливість зменшення бази оподаткування податком на прибуток. Витрати на охорону навколишнього середовища належать до різних груп витрат господарської діяльності суб'єктів господарювання: в П(С)БО витрати на охорону навколишнього середовища входять до загальновиробничих, а в Податковому кодексі України – до інших витрат звичайної діяльності [6, пп. 138.10.6]. Інакше кажучи, витрати на охорону навколишнього середовища, згідно з бухгалтерською регламентацією, включаються до собівартості реалізованої продукції підприємства, а згідно з податковим законодавством, визнаються витратами в період їх виникнення.

Витрати виробничої діяльності цеху, що надаються сторонніми організаціями з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, що перебувають під негативним впливом виробничої діяльності цеху, ділянки, у межах лімітів на утворення відходів у технологічних процесах та їх розміщення, належать до інших витрат звичайної діяльності. До витрат на охорону навколишнього середовища належать витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у власності підприємства (крім витрат, що підлягають амортизації); витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг зі збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів.

Організація бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища значною мірою залежить від правильного документування спожитих ресурсів підприємства. Доказовість витрат на підприємствах АПК досягається суцільним і безперервним документуванням господарських операцій та процесів, що відбуваються на цих підприємствах і пов'язані з використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

З документуванням господарських операцій з виникнення витрат на охорону навколишнього середовища наразі немає проблем. Підприємства АПК, як і інші суб'єкти господарювання в різних галузях економічної діяльності, можуть застосовувати типові та загальноприйняті (нетипові) первинні документи, що підтверджують виникнення витрат на охорону навколишнього середовища (це документи з обліку витрат в цілому). Наведемо приклади таких документів: розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії, звіт про використання коштів, наданих на відрядження або підзвіт, акт виконаних робіт, видатковий касовий ордер, виписка банку, накладна, рахунок, рахунок-фактура, розрахунково-платіжна відомість, акт відремонтованих об'єктів, платіжні доручення, акти приймання-передачі тощо.

Відповідно до п. 138.2 Податкового кодексу України [6, ст. 138], витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та іншими документами, встановленими розділом II ПКУ.

Окрім цього, факт підтвердження здійснення витрат на охорону навколишнього середовища може фіксуватися у позаоблікових джерелах, до яких належать: матеріали внутрішнього та зовнішнього аудиту; матеріали лабораторного контролю; матеріали перевірок податковою службою; матеріали виробничих нарад; матеріали зборів трудових колективів; матеріали засобів масової інформації; матеріали, отримані в результаті особистих контактів з виконавцями; інформація, одержана від споживачів продукції.

Систематизація всіх даних про здійснені підприємством АПК витрати на охорону навколишнього середовища відбувається у реєстрах обліку: Журналах 5 і 5А (відповідно до використання бухгалтерських рахунків класу 9 «Витрати діяльності» та 8 «Витрати за елементами»). Проте і Журнал 5, і Журнал 5А не містять детальної інформації для можливості задоволення інформаційних потреб

управлінського персоналу та полегшення процедури складання бухгалтерської звітності в частині природоохоронної діяльності.

Далі розглянемо значення бухгалтерської звітності в управлінні екологічними ризиками, зважаючи на те, що вона є джерелом інформації про результати господарсько-фінансової діяльності підприємства; за відповідними показниками підприємства аналізують свою діяльність, одержують інформацію для подальшого її планування в умовах ринкових відносин. Складовими бухгалтерської звітності є податкова, фінансова, статистична та управлінська (внутрішня) звітність.

На сьогодні інформація про витрати на охорону навколишнього середовища розкривається лише в державній статистичній звітності, яка також має недоліки та потребує удосконалення. Постає також питання необхідності розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності підприємств АПК. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. Таким чином, підприємство втрачає потенційно можливі економічні вигоди. Це зумовлено тим, що потенційні інвестори залишаються без інформації про рівень природоохоронної діяльності, що здійснює підприємство, та ступінь екологізації його господарської діяльності. Стосовно внутрішніх користувачів бухгалтерської звітності, то на сьогодні склалася ситуація неотримання достатньої інформації про витрати на охорону навколишнього середовища за напрямками здійснення природоохоронної діяльності підприємства АПК. Це, в свою чергу, унеможливує стратегічне управління діяльністю суб'єкта господарювання, процеси бюджетування, достовірності ціноутворення тощо.

Внутрішня бухгалтерська звітність як сукупність упорядкованих показників й іншої інформації про конкретний вид майна підприємства, джерела утворення майна, господарського процесу та його результатів, слугує інтерпретацією відхилень від цілей, планів і кошторисів, бюджетів суб'єкта господарювання. Так на підприємстві при розробці бюджету доходів і витрат фінансовим структурним підрозділом закладається плановий показник (грн.) витрат на охорону навколишнього середовища. Внутрішня бухгалтерська звітність в такому випадку і буде дозволяти здійснити аналіз виконання планового показника, виявлення відхилень (економію, перевитрати), а також сприятиме визначенню економічного ефекту від здійснення підприємством природоохоронної діяльності.

Більша частина внутрішньої звітної інформації виражається цифровими показниками, які зручніше за все представляти у табличній формі, іноді із розрахованими показниками, що підтверджують ефективність здійснення підприємством охорони навколишнього середовища. Тому, вважаємо, що потрібно правильно структурувати звітні показники про природоохоронні витрати (за напрямками такої діяльності, в розрізі видів витрат – капітальні та поточні), розділити їх на планові та фактичні дані, виділити головне, що потребує особливої уваги, розмістити розраховані показники для підвищення оперативності прийняття управлінських рішень (показники ефективності природоохоронної діяльності). Для пояснень до внутрішньої бухгалтерської звітності може бути додана записка з коментарями та розкриттям основних показників природоохоронної діяльності, їх нормативних значень тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, в результаті досліджень можна зробити висновок, що бухгалтерська звітність, що містить інформацію про всі види витрат на охорону навколишнього середовища, у поєднанні з грамотною розробкою (відповідно до цілей управління) робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку на підприємствах АПК, а також удосконаленими методичними підходами до облікового відображення витрат на охорону навколишнього середовища дозволять сформувати системоутворюючий елемент ефективного управління діяльністю підприємств АПК України.

Виявлені проблеми сучасного стану бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища підприємств АПК сприяли виокремленню напрямів удосконалення організаційний та методичних аспектів бухгалтерського обліку природоохоронних витрат суб'єкта господарювання, що і стало основою для подальших досліджень задля розвитку бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища, створення можливості формування актуальних до сучасних умов господарювання систем бухгалтерського обліку, а також створення перших спроб у сфері побудови системи екологічної статистики.

Список використаної літератури:

1. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» / Затверджено Наказом Державного комітету статистики України 24.10.2006 р. № 494 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zako№2.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>.

2. Навколишнє середовище: матеріали Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/ns.htm.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

ВИГІВСЬКА Ірина Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми організації та методики бухгалтерського обліку діяльності підприємств в умовах ризику;
- обліково-аналітичне забезпечення процесу управління господарськими ризиками.

КУЛІЙ-ДЕМ'ЯНЮК Юлія Василівна – кандидат економічних наук, старший викладач Кам'янець-Подільської філії Національного університету ДПС України.

Наукові інтереси:

- проблеми організації та методики бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища.

Стаття надійшла до редакції 04.08.2014