

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЕКОЛОГІЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ СПОЖИВАЧІВ

В останні декілька років людство почало усвідомлювати величезну кількість проблем, пов'язаних з антропогенним впливом на навколишнє середовище. Вплив сучасних технічних засобів на навколишнє середовище настільки великий, що набуває чітко виражених глобальних масштабів і призводить до виникнення зон екологічних катастроф. На сьогодні близько половини об'єму твердих відходів складають споживчі (пакувальні) відходи¹, при цьому спостерігається стійка тенденція до їх збільшення. Дана ситуація зумовлена підвищенням культури споживання товарів, і як наслідок, появою великої кількості одноразової упаковки.

Поняття «екологічне зобов'язання» мало досліджене науковцями. Визначення та сутність поняття «екологічні зобов'язання» у науковій літературі розглядається з декількох позицій, а саме: екологічного обліку, екологічного менеджменту, економіки природокористування, екологічного аудиту. Науковцями екологічне зобов'язання розглядається лише з боку суб'єкта господарювання, але, на нашу думку, дане поняття набагато ширше, адже кожен громадянин повинен нести екологічну відповідальність за свою діяльність, так само, як і суб'єкти господарювання, у зв'язку з тим, що вплив на навколишнє середовище здійснюють не тільки юридичні особи, але й фізичні. Підтвердженням цього є ст. 66 Розділ II Конституції України, де зазначено, що громадяни зобов'язані незаподіювати шкоду природі, культурній спадщині, відшкодовувати завдані ним збитки. Але на сьогодні, єдиним проявом дотримання даної статті є штрафи за завданій населенням збиток навколишньому середовищу.

Оскільки основною екологічною шкодою, що завдається як господарюючими суб'єктами, так і населенням, є забруднення навколишнього середовища пакувальними відходами, що утворюються після споживання продукції, доцільно відокремити таке поняття, як екологічне зобов'язання споживачів. Екологічне зобов'язання споживачів – це зобов'язання, що виникають у результаті споживання пакувальних матеріалів і товарів в пакувальних матеріалах, яке є частиною новоствореної вартості та входить до ціни реалізації упаковки (тари) або товару в упаковці (тарі).

На сьогодні основним завданням державної екологічної політики, є обмеження споживання пакувальних матеріалів. При цьому, варто врахувати, що впровадження заходів щодо покращення навколишнього середовища здійснюється на рівні господарюючих суб'єктів, які зобов'язанні відображати в бухгалтерському обліку будь-які операції, що впливають на фінансовий стан. Тому при застосуванні нормативно-регулятивних методів зменшення впливу на навколишнє середовище, ключовим моментом повинна стати налагоджена система бухгалтерського обліку, що забезпечуватиме їх виконання.

Оцінка розміру екологічного зобов'язання споживачів здійснюється при виготовленні упаковки виробником. Він зобов'язаний здійснити розрахунок екологічного зобов'язання споживачів відповідно до вартості утилізації упаковки. Якщо суб'єкт використовує пакувальні матеріали у подальшому виробництві як сировину та при цьому не перетворює такі матеріали у відходи, то він не є кінцевим споживачем пакувальних матеріалів, відповідно, в нього не виникає екологічного зобов'язання споживача. В такому випадку кінцевим споживачем є суб'єкт, що використовує пакувальні матеріали для споживання, після якого дані матеріали втрачають свої технічні можливості та перетворюються на відходи.

Відповідно, якщо підприємство використовує пакувальні матеріали як сировину для створення продукції, у нього не виникає ніяких зобов'язань. Проте воно обов'язково повинно надати інформацію про екологічне зобов'язання споживача на одиницю продукції, що забезпечить нарахування та сплату даного збору уже кінцевим споживачем, а в випадках реалізації фізичним особам – податковим агентам. Якщо ж кінцевим споживачем є юридична особа, то при купівлі пакувальних матеріалів у нього виникає екологічне зобов'язання споживача, що відображається в бухгалтерському обліку у кредиті на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Одночасно підприємство відображає витрати відповідно до виду господарської діяльності на виконання якої було використано товар в упаковці (табл. 1).

¹ Переробка сміття в Україні: міф чи реальність? (коментар директора ДП «Укресресурси» Д.Радіонова [Електронний ресурс] – 2013. – Режим доступу : <http://uecr.gov.ua/ua/news/Pererobka-smitty-a-v-Ukran-mf-chi-realnst-komentar-direktora-DP-Ukrekoresursi-D-Radonova-dlya-nformacyno-agenc-ForUm.htm>.

Бухгалтерський облік екологічних зобов'язань кінцевих споживачів

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображення ЕЗС (юридичної особи)			
1.	Придбано оборотні активи для власного використання в т.ч. ПДВ	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 25 "Напівфабрикати", 28 "Товари" 641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2.	Списано оборотні активи, які містять упаковку	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 25 "Напівфабрикати", 28 "Товари"
3.	Відображено екологічне зобов'язання споживача	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"
Відображення податковим агентом ЕЗС (фізичної особи)			
4.	Реалізовано продукцію фізичним особам	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"
5.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	70 "Доходи від реалізації"	641 "Розрахунки за податками"
6.	Відображено ЕЗС	70 "Доходи від реалізації"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"
7.	Отримано кошти від покупця	301 "Каса в національній валюті"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
8.	Перераховано ЕЗС	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Нарахування екологічного зобов'язання споживача юридичною особою відбувається при списанні продукції, яка упакована або при використанні упаковки чи тари для виконання господарських операцій на основі накладної. Щодо екологічного зобов'язання, що стягується з фізичних осіб, то воно виникає в момент реалізації такої упаковки, або товару в упаковці.

Окремо варто звернути увагу на пакувальні матеріали і тару багаторазового використання, адже після першого використання вони не втрачають технічних можливостей. Однак визначити кінцеве використання даної продукції дуже важко. Наприклад, скляна тара може пошкодитись після першого, а може й і після багаторазового використання. Тому, ми пропонуємо сплачувати екологічне зобов'язання споживача, об'єктом оподаткування якого є багаторазова тара чи упаковка багаторазового використання, тільки при першому використанні. Це дозволить підприємствам знизити ціну на свою продукцію за рахунок повторного використання пакувальних матеріалів чи тари, адже при повторному використанні на них не нараховується екологічне зобов'язання споживачів, оскільки при першому використанні воно вже було сплачено.

За рахунок впровадження екологічного зобов'язання споживачів, на товари в пакувальних матеріалах чи в упаковці, збільшиться ціна, що призведе до зменшення конкурентоздатності такої продукції та дозволить впровадити більш екологічну упаковку, яка буде відносно дешевшою при утилізації. Також даний підхід сприятиме використанню багаторазової упаковки чи тари.

Використання бухгалтерського обліку, як інформаційно-контрольної системи, дозволить реально визначити обсяги виробів, що спожито, тобто підрахувати обсяги сміття, яке виникне після споживання продукції та перерахувати екологічне зобов'язання споживачів, що призначене для утилізації пакувальних матеріалів. Оскільки дане зобов'язання є цільовим місцевим збором, це дозволить пропорційно акумулювати кошти для утилізації твердих побутових відходів на тій територіальній одиниці, де вони безпосередньо перейшли у форму відходів.