

І.В. Замула, д.е.н., проф.

Житомирський державний технологічний університет

УПРАВЛІННЯ ЕКОЛОГІЧНИМИ ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ: ОБЛІКОВИЙ ТА МАРКЕТИНГОВИЙ ПІДХОДИ

Одним із важливих завдань на шляху до міжнародної співпраці для забезпечення сталого розвитку економіки країни є формування необхідної інформації про екологічну діяльність підприємства для задоволення потреб користувачів. Недостатня увага до екологічних зобов'язань істотно впливає на об'єктивність і екологічну ефективність прийняття управлінських рішень. Тому дослідження спрямовано на розробку класифікації екологічних зобов'язань підприємства, яка може бути покладена в основу побудови їх бухгалтерського обліку, що дозволить формувати вичерпну і достовірну інформацію про екологічні зобов'язання підприємства для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Під екологічними зобов'язаннями запропоновано розуміти зобов'язання, що виникають у результаті здійснення діяльності суб'єктів господарювання, які впливають на стан навколишнього природного середовища, і при недотримання норм екологічного законодавства тягне за собою компенсацію збитку, виплату штрафів. Запропонована класифікація екологічних зобов'язань підприємства спрямована на управління ними з метою оптимізації їх складу та суми; отримання конкурентних переваг на зовнішньому і внутрішньому ринках, а також залучення додаткових інвестицій, в т.ч. іноземних, через розкриття інформації про екологічні зобов'язання у звітності підприємства. Така класифікація може бути покладена в основу побудови їх бухгалтерського обліку, що дозволить формувати вичерпну і достовірну інформацію про екологічну діяльність підприємства для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Ключові слова: екологічні зобов'язання; управління екологічними зобов'язаннями; екологічний маркетинг; облік екологічних зобов'язань; класифікація екологічних зобов'язань.

Актуальність теми дослідження. У зв'язку з визнанням Україною принципів сталого розвитку, одним з яких є зменшення інформаційного розриву і розширення доступу до

інформації в процесі прийняття і реалізації рішень, необхідним є розробка інструментарію з оцінки екологічно безпечного, сталого розвитку держави та її регіонів.

Найбільшими антропогенними забруднювачами навколишнього природного середовища є підприємства, тому екологічні проблеми і темпи зростання забруднення навколишнього середовища вимагають спрямування їх діяльності на усунення і пошук інструментів еколого-економічного управління. Однією зі складових системи управління підприємства є бухгалтерський облік, який здатний забезпечити управлінський персонал необхідною інформацією щодо наслідків впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище з метою управління таким впливом.

Основним об'єктом бухгалтерського обліку, який впливає на ліквідність, кредитоспроможність і фінансову стійкість підприємства, а, отже, і на його інвестиційну привабливість, є зобов'язання. Щодо підприємств, які використовують природні ресурси або впроваджують інновації пов'язані з мінімізацією негативного впливу на навколишнє середовище, то значна сума їх зобов'язань є екологічними зобов'язаннями.

Суми екологічних зобов'язань українських суб'єктів господарювання в сучасних умовах стають значними (рис. 1) і в 2013 р. досягли 5,9 % від суми чистого прибутку від діяльності всіх підприємств України.

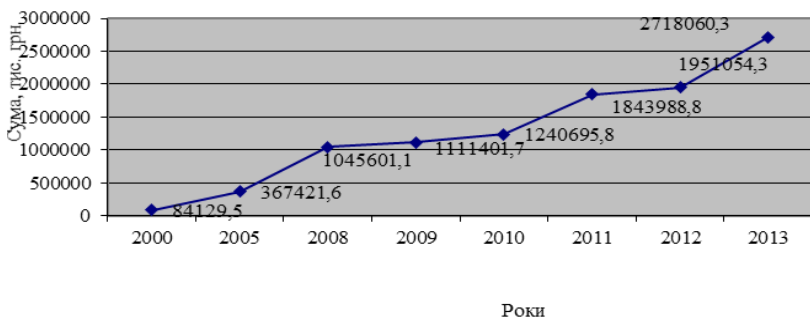


Рис. 1. Динаміка фактично сплачених екологічних платежів підприємствами України за забруднення навколишнього природного середовища [2]

Тенденція суми фактично сплачених екологічних платежів підприємствами України за забруднення навколишнього

природного середовища є стійко і стрімко зростаючою. В середньому за період 2000–2013 рр. сума екологічних платежів щорічно збільшувалася приблизно у два рази і в 2013 р. досягла значення 2718,1 млн. грн., що в 32,4 раза більше, ніж у 2000 р. Зазначені тенденції обумовлюють необхідність розробки інструментів для управління ними на мікро- і макrorівні економіки.

Існуючий сьогодні бухгалтерський облік не здатний враховувати екологічний вплив підприємства на навколишнє природне середовище та інформаційно забезпечити на належному рівні екологічне управління.

Розуміння економічної природи взаємозв'язків суспільства та навколишнього природного середовища формує можливості вибору найбільш ефективних варіантів реалізації виробничої діяльності та суспільної поведінки людини. Саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на природне середовище спонукає формувати принципово нові підходи в бухгалтерському обліку. Ще одним з факторів є те, що в умовах інтеграції України до світового ринку зростає інтерес суб'єктів господарської діяльності до створення налагодженої системи контролю за дотриманням екологічних вимог, інструментом якої має стати бухгалтерський облік екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Загальні проблеми організації і методики бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань підприємств піднімалися в наукових працях В.М. Жука, А.В. Іллічової, Г.Г. Кірейцева, О.М. Кондратюк, Л.Г. Мельника, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, В.Я. Шевчука та ін. Окремі аспекти бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань, як інформаційної системи, залишаються дискусійними або вимагають додаткових досліджень. Зокрема це стосується розробки класифікації екологічних зобов'язань суб'єктів господарювання з метою побудови їх бухгалтерського обліку для управління ними з урахуванням необхідності оптимізації їх складу та суми; отримання конкурентних переваг на зовнішньому і внутрішньому ринках, а також залучення додаткових інвестицій, в т. ч. іноземних, шляхом розкриття інформації про екологічні зобов'язання у звітності підприємства.

Метою дослідження є розробка класифікації екологічних зобов'язань підприємства, яка може бути покладена в основу побудови їх бухгалтерського обліку, що дозволить формувати вичерпну і достовірну інформацію про екологічні зобов'язання підприємства для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Викладення основного матеріалу. Здійснення екологічної діяльності підприємствами призводить до виникнення екологічних зобов'язань. Поняття «екологічні зобов'язання» для України нове і мало досліджене. Причиною цього є відсутність будь-якого нормативного документа в якому б зустрічалося поняття «екологічні зобов'язання».

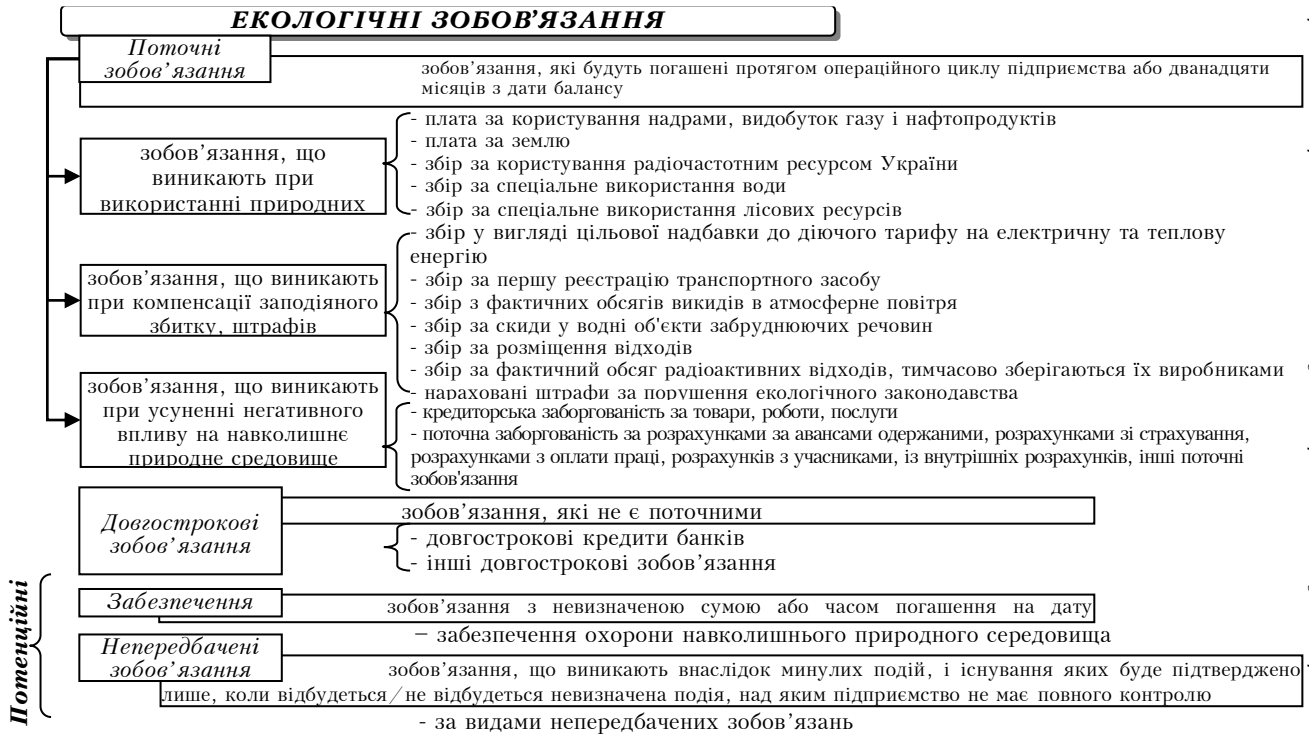
У науковій літературі поняття «екологічні зобов'язання» має неоднозначне трактування: або відбувається ототожнення екологічних зобов'язань з екологічними витратами, або ж вони визначаються наслідками екологічного характеру.

Вважаємо, що під екологічними зобов'язаннями варто розуміти зобов'язання, що виникають у результаті здійснення діяльності суб'єктів господарювання, які впливають на стан навколишнього природного середовища, і за недотримання норм екологічного законодавства тягнуть за собою компенсацію збитку, виплату штрафів.

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті:

- здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів, в т. ч. як резервуара для розміщення відходів виробництва);
- недотримання норм екологічного законодавства, яке тягне за собою компенсацію збитку, виплату штрафів тощо;
- добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище виходячи з міркувань турботи про свою репутацію і конкурентної позиції на ринку.

Виходячи з сутності і з урахуванням класифікації зобов'язань, передбаченої П(С)БО 11 «Зобов'язання» [7], запропонована класифікація екологічних зобов'язань суб'єкта господарювання з метою їх бухгалтерського відображення (рис. 2).



Довідка: авторська розробка

Рис. 2. Класифікація екологічних зобов'язань

Екологічні зобов'язання розділені на реальні та потенційні. Реальні екологічні зобов'язання – це зобов'язання, що виникають на підставі договірних чи законодавчих відносин, суму яких можна точно оцінити, і які можуть бути включені в бухгалтерську звітність підприємства.

Залежно від терміну погашення реальні екологічні зобов'язання поділяються на поточні і довгострокові. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] зобов'язання класифікуються як поточні, якщо вони будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні екологічні зобов'язання розділені на групи – зобов'язання, що виникають: 1) під час використання природних ресурсів; 2) під час компенсації шкоди, штрафів; 3) під час усунення негативних впливів на навколишнє середовище, – та відповідні підгрупи з метою визначення розрізів інформації для складання внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства.

Перша і друга з виділених груп, включають екологічні податки, передбачені законодавством країни. В Україні кількість податків і платежів екологічного спрямування ледве сягає 20, що значно менше, ніж в країнах Європейського союзу, де зазначених податків близько 370 видів [3]. Значна деталізація екологічних податків і платежів змушує кожного суб'єкта господарювання стежити за впливом власної діяльності на навколишнє природне середовище, сприяти збереженню та відновленню природних ресурсів та їх екологічного стану, а, отже, і впровадженню принципів сталого розвитку.

У країнах Європейського союзу екологічні податки та обов'язкові платежі поділяються на податки, які: 1) переважно призначені для покриття екологічних витрат; 2) стимулюють екологічну поведінку економічних агентів; 3) виконують переважно фіскальну функцію для подальшого фінансування природоохоронних заходів [11]. Зазначені групи дозволяють формувати фонди для фінансування всіх необхідних сфер природоохоронної діяльності. Такий досвід є перспективним для збереження і примноження природних ресурсів для майбутніх

покоління, що передбачається концепцією сталого розвитку, та можливий і доцільний до застосування в Україні.

Щодо третьої групи зобов'язань – зобов'язання, що виникають під час усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, – вони виникають на підставі договору з контрагентами щодо усунення негативних наслідків впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а також можуть включати й інші зобов'язання за умови усунення наслідків забруднення власними силами підприємства.

Довгострокові екологічні зобов'язання включають всі зобов'язання, які не є поточними, і стосуються екологічної діяльності підприємства.

Потенційними є зобов'язання, що виникають на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення здійснене сьогодні, а також в результаті виникнення надзвичайних ситуацій, які будуть впливати на навколишнє середовище.

У складі потенційних екологічних зобов'язань виділені забезпечення, оскільки вони мають бути забезпечені певним резервом виплат, і умовні зобов'язання, що виникають переважно у результаті надзвичайних ситуацій викликаних підприємством, для усунення яких потрібне термінове залучення значних сум активів.

У країнах з різними моделями побудови НСБО у нормативній базі на рівні держави (або на рівні професійних регуляторів) закріплено порядок і методику формування забезпечень зобов'язань, пов'язаних із охороною навколишнього природного середовища. У МСФЗ (IAS/IFRS) (які використовують компанії вже більше 100 країн світу) передбачено створення забезпечень майбутніх витрат на охорону навколишнього природного середовища (Provision for environmental remediation). Для впровадження в практику бухгалтерського обліку українських підприємств формування забезпечень на охорону навколишнього природного середовища виникає потреба розробки методичних засад їх відображення в бухгалтерському обліку. Варто визначити методику оцінки і механізм нарахування забезпечення на охорону навколишнього природного середовища.

Дослідженість питання формування забезпечень екологічних зобов'язань у вітчизняній практиці незначна порівнянно з ступенем популярності зазначеного питання серед зарубіжних авторів. Авторський підхід до відображення в бухгалтерському обліку формування відповідних забезпечень зобов'язань розглядалися у дисертаційній роботі В.С. Терещенко [10].

У вітчизняному П(С)БО 11 «Зобов'язання», що регулює питання формування резервів майбутніх витрат і платежів (забезпечень) формування забезпечень майбутніх витрат і платежів на охорону навколишнього природного середовища не передбачено. Що до країн із близькими нам історично національними стандартами бухгалтерського обліку та схожими напрямками реформування національних систем бухгалтерського обліку, то створення вказаних забезпечень є нормативно закріпленою практикою у Російській Федерації та Республіці Білорусь.

У чинній редакції Плану рахунків [6] передбачено використання підприємствами субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок». Проте забезпечення відновлення земельних ділянок є лише одним з об'єктів екологічної діяльності, що знаходять відображення у системі бухгалтерського обліку, тому пропонуємо змінити назву субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» на 478 «Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища» і розширити перелік об'єктів, що на ньому обліковуються. Аналітичні рахунки доцільно відкривати за об'єктами, що підлягають охороні, а саме складові природно-ресурсного потенціалу (земельні, водні, лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин, біологічне різноманіття, атмосферне повітря).

Постає першочергове питання, за рахунок яких витрат формувати резерви майбутніх витрат на охорону навколишнього природного середовища?

Як зазначають В.Ф. Палій, В.В. Палій [5] та О.В. Анищенко [1] нарахування резерву відбувається шляхом штучного збільшення загальновиробничих витрат. Сотнікова Л.В. [9] включає відрахування на формування резерву майбутніх витрат на рекультивуацію земель і здійснення

інших природоохоронних заходів до складу прямих витрат на виробництво продукції. Вона вважає, що витрати на охорону навколишнього природного середовища не можуть належати безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом, тобто вони є непрямими. Звідси збільшувати прямі витрати на виробництво продукції в момент нарахування забезпечення недоцільно.

У пункті 15.8 П(С)БО 16 «Витрати» [8] відмічено, що витрати підприємства на охорону навколишнього природного середовища включаються до складу загальновиробничих витрат, що вважаємо обґрунтованим для застосування у практиці господарювання.

Механізм нарахування всіх видів забезпечень залежить від характеру й особливостей витрат, для погашення яких вони формуються. Це ж стосується й забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища. Терещенко В.С. [10] пропонує їх формувати щомісяця залежно від виду витрат, які мають бути забезпечені резервом. Погоджуємося із В.С. Терещенко, що якщо природоохоронні заходи підприємства мають циклічний характер, наприклад, заходи з утилізації виробничих відходів, то забезпечення варто нараховувати помісячно протягом всього року. Місячна сума відрахувань у цьому випадку визначатиметься як відношення кошторисної вартості таких природоохоронних заходів на 12 місяців року.

Якщо ж природоохоронні заходи мають разовий характер, щорічно не повторюються і період їх виникнення є запланованим, наприклад, заходи з очищення русла річки, то забезпечення може формуватися за одним із двох варіантів: з початку року до місяця, наступного за місяцем завершення заходів, або протягом усього року. У разі застосування першого варіанту сума відрахувань до резерву за місяць визначається як відношення кошторисної вартості природоохоронних заходів на кількість місяців з початку року до закінчення робіт. У разі використання другого варіанту застосовується аналогічний порядок розрахунку, як і для першого механізму. Терещенко В.С. вважає обидва варіанти рівнозначними, однак, оскільки нарахування забезпечення може суттєво вплинути на величину фінансового результату підприємства за місяць,

бухгалтер має чітко закріпити в обліковій політиці обраний механізм нарахування забезпечень на охорону навколишнього природного середовища.

Отже, для розрахунку суми щомісячних відрахувань на формування забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища варто використовувати кошторисний метод. Вона буде визначатися як $1/12$ кошторисної суми витрат на проведення підприємством природоохоронних заходів на наступний рік.

На основі аналізу теоретичних підходів обґрунтовано необхідність, можливість і доцільність покриття облікових резервів реальними високоліквідними активами: за зміни облікової парадигми на сучасному етапі у бік витратної під резервами розуміють саме грошові кошти, тому еволюційно сформоване розуміння облікових резервів як облікового запису, не покритого реальними активами, не відповідає економічним потребам господарювання.

Запропонований підхід забезпечує використання вільних фінансових ресурсів для покриття облікових резервів шляхом обґрунтованої політики управління грошовими потоками та координації зусиль облікового та управлінського персоналу. Для управління грошовими потоками в покриття резервів може бути використана внутрішня звітність, складання якої забезпечується введенням відповідних аналітичних розрізів до рахунку 31 «Рахунки в банках». Запропонована методика формування інформації про забезпечення резервів високоліквідними активами дозволяє контролювати покриття облікових резервів без вилучення активів з обороту.

Деталізація та забезпечення прозорості сум сформованих забезпечень у поєднанні з формалізацією наведення інформації у вигляді відповідних форм внутрішньої звітності надасть змогу управлінському персоналу, приймати рішення, ґрунтуючись на реальних можливостях підприємства та враховуючи чітку картину динаміки і напрямків використання оборотних коштів.

Практика зарубіжних країн, таких як Німеччина, Великобританія доводить не просто бажаність, а гостру необхідність формування українськими підприємствами

забезпечень майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища в бухгалтерському обліку.

Таким чином, розроблена класифікація екологічних зобов'язань покладена в основу під час побудови їх бухгалтерського обліку, що дозволить задовольняти інформаційні запити управлінського персоналу підприємства і зовнішніх щодо підприємства користувачів інформації про його екологічної діяльності.

Під час управління екологічними зобов'язаннями з метою покращення показників фінансового стану підприємства зменшувати доцільно тільки першу і другу групи реальних поточних зобов'язань за рахунок зменшення негативного впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище. Зобов'язання за іншими класифікаційними групами в певній мірі свідчать про обсяг заходів, впроваджуваних підприємством з метою досягнення екологічності своєї діяльності. Розкриття інформації про такі зобов'язання у звітності підприємства характеризують його як екологічно свідомого суб'єкта, що є позитивним фактором для отримання конкурентних переваг на внутрішньому і зовнішньому ринках, а також залучення іноземних інвестицій.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, одним із важливих завдань на шляху до міжнародної співпраці для забезпечення сталого розвитку економіки країни є формування необхідної інформації про екологічну діяльність підприємства для задоволення потреб користувачів. Недостатня увага до екологічних зобов'язань істотно впливає на об'єктивність і екологічну ефективність прийняття управлінських рішень.

Запропонована класифікація екологічних зобов'язань підприємства спрямована на управління ними з метою оптимізації їх складу та суми; отримання конкурентних переваг на зовнішньому і внутрішньому ринках, а також залучення додаткових інвестицій, в т.ч. іноземних, через розкриття інформації про екологічні зобов'язання у звітності підприємства. Така класифікація може бути покладена в основу побудови їх бухгалтерського обліку, що дозволить формувати

вичерпну і достовірну інформацію про екологічну діяльність підприємства для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Список використаної літератури:

1. *Анищенко А.В.* Резервы: бухгалтерський и налоговый учет. – М. : ООО «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2006. – 172 с.
2. Довкілля України : статистичний збірник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/07/Arch_dov_zb.htm.
3. Національна екологічна політика України: оцінка і стратегія розвитку : аналітична доповідь // Міністерство охорони НПС України ; Програма Розвитку ООН; Глобальний Екологічний Фонд. – 2007. – 184 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. *Палий В.Ф.* Финансовый учет : учеб. пособие / *В.Ф. Палий, В.В. Палий.* – М. : ФБК пресс, 2006. – 356 с.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-rahunkiv.html>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

9. Сотникова Л.В. Условные факты хозяйственной деятельности: бухгалтерский учет и налогообложение / Л.В. Сотникова. – М. : Налоговый вестник, 2007. – 288 с.
10. Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика : автореф. дис. ... канд. Наук : 08.00.09 / В.С. Терещенко. – К., 2008. – 22 с.
11. Якуша Я.В. Проблеми адаптації європейського досвіду екологічного оподаткування до українських умов / Я.В. Якуша // Экономика Крыма. – 2011. – № 3 (36). – С. 73–77.

References:

1. Anishchenko, A.V. (2006), *Rezervy: bukhgalters'kiy i nalogovyy uchet*, ООО “Nalog Info”, ООО “Status-Kvo 97”, Moscow, 172 p.
2. State Statistic Service of Ukraine (2013), *Dovkillja Ukraï'ny*, available at: www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/07/Arch_dov_zb.htm
3. The Ministry of Ecology and Natural Resources of Ukraine (2007), *Nacional'na ekologichna polityka Ukraï'ny: ocinka i strategija rozvytku*, The Ministry of Ecology and Natural Resources of Ukraine, Programa Rozvytku OON, Global'nyj Ekologichnyj Fond, Kyiv, 184 p.
4. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), *Nacional'ne polozhennja (standart) bukhgalters'kogo obliku 1 “Zagal'ni vymogy do finansovoi' zvitnosti”*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Paliy, V.F. and Paliy, V.V. (2006), *Finansovyy uchet*, FBK press, Moscow, 356 p.
6. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), *Plan rahunkiv bukhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zovov'jazan' i gospodars'kyh operacij pidpryjemstv i organizacij*, available at:

- www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buhgalterskogo-ucheta/388-plan-raxunkiv.html
7. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 11 "Zobov'jazannja"*, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
 8. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 "Vytraty"*, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
 9. Sotnikova, L.V. (2007), *Uslovnnye fakty khozyaystvennoy deyatel'nosti: bukhgalterskiy uchet i nalogooblozhenie*, Nalogovyy vesnik, Moscow, 288 p.
 10. Tereshhenko, V.S. (2008), *Buhgalters'kyj oblik zabezpechen' majbutnih vytrat i platezhiv: teoriya ta metodyka: Author's abstract*, Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrai'ny, Kyiv, 22 p.
 11. Jakusha, Ja.V. (2011), "Problemy adaptacii' jevropejs'kogo dosvidu ekologichnogo opodatkuvan'nja do ukrai'ns'kyh umov", *Ekonomika Kryma*, No. 3 (36), pp. 73–77.

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку для забезпечення стійкого розвитку економіки;
 - теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю й аналізу природно-ресурсного потенціалу країни;
 - екологічний маркетинг.
- E-mail: zamulairina@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 19.08.2016.