

УДК 338.46

ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ ЕКОЛОГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Тацій І.В.

ENVIRONMENTAL COSTS AS ELEMENT OF THE SYSTEM OF ECOLOGICAL MANAGEMENT

Tatsii I.

У статті вивчено питання обліку екологічних витрат в Україні. З'ясовано різноманітність підходів до трактування витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства. Обґрунтовано необхідність удосконалення системи обліково-аналітичної інформації щодо екологічних витрат, врахування у обліковій політиці підприємства особливостей його господарської діяльності при визначенні екологічних витрат.

Ключові слова: екологічні витрати, екологічне управління, управлінський облік, природоохоронні витрати.

Постановка проблеми. Загострення екологічної обстановки в сучасному світі посилює суспільну увагу до підприємств, які своєю виробничою діяльністю забруднюють навколишнє середовище.

Антропогенне і техногенне навантаження на навколишнє природне середовище в Україні у кілька разів перевищує відповідні показники у розвинутих країнах світу. Значною мірою це зумовлено забрудненням навколишнього природного середовища внаслідок провадження виробничої діяльності підприємствами гірничодобувної, металургійної, хімічної промисловості та паливно-енергетичного комплексу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У фундаментальних працях вітчизняних вчених О.Ф. Балацького, І.К. Бистрякова, О.О. Веклич, С.І. Дорогунцова, І.В. Замула, Л.Г. Мельника, С.К. Харічкова та інших знайшли своє вирішення питання планування й обліку екологічних витрат, надання звітності з екологічної діяльності підприємств, індексації екологічних платежів підприємств, визначення ставок екологічного страхування тощо.

Мета. Метою статті є оцінка науково-методичного забезпечення обліку екологічних витрат, удосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень у системі екологічного управління.

Матеріали і результати дослідження. Національна екологічна політика України до 2020 року спрямована на досягнення стратегічних цілей, однією з яких є інтеграція екологічної політики та вдосконалення системи інтегрованого екологічного управління. Одним з основних завдань для досягнення цієї цілі є розроблення і впровадження на державному рівні законодавчо обґрунтованої системи стимулів для суб'єктів господарювання, що впроваджують систему екологічного управління [1].

Система екологічного управління — сукупність організаційної структури, діяльності та відповідних ресурсів і методів для формування, здійснення, аналізу і актуалізації екологічної політики [2].

Тривалий час природоохоронна діяльність не належала до соціально-економічних пріоритетів Луганської області. Проте, регіон має промисловий комплекс, у складі якого - екологічно небезпечні об'єкти державного значення (табл.1).

Крім того, для області характерне недостатнє фінансування здійснення природоохоронних заходів, низький рівень екологічної свідомості, правової та екологічної культури.

У зв'язку з цим, розвиток системи екологічного управління в регіоні набуває дуже великого значення.

Підсистема обліку, аудиту і аналізу екологічних витрат є невід'ємною складовою системи екологічного управління.

Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення сприятимуть підвищенню результативності екологічного управління.

Відсутність єдиного стандарту представлення інформації про природоохоронну діяльність змушує господарюючі суб'єкти самостійно вибирати напрями і подробиці подання такої інформації. Користувачі інформації мають різні цілі і використовують різну методологію та методику обробки інформації про витрати на природоохоронні заходи.

Таблиця 1

Екологічно небезпечні об'єкти державного значення Луганської області [3]

Назва об'єкта	Вид економічної діяльності	Відомча приналежність	Вплив на довкілля
Відокремлений підрозділ «Луганська теплова електрична станція» ТОВ «ДТЕК Східенерго»	Виробництво електроенергії і тепла	Міністерство енергетики та вугільної промисловості	Забруднення атмосферного повітря, водних ресурсів, утворення небезпечних відходів
ПрАТ «ЛИНІК»	Нафтохімічна промисловість	Держкомнафтогазпром Укрнафтохімпереробка	Забруднення атмосферного повітря, утворення небезпечних відходів
ПрАТ «Северодонецьке об'єднання Азот»	Хімічна промисловість	Міністерство промислової політики	Забруднення атмосферного повітря, водних ресурсів, утворення небезпечних відходів
ТОВ «Рубіжанський Крайслитель»	Хімічна промисловість	Міністерство промислової політики	Утворення небезпечних відходів

У практичній діяльності господарюючі суб'єкти стикаються з відсутністю єдиної класифікації природоохоронних витрат. В основі класифікації природоохоронних витрат у бухгалтерському обліку використовуються класифікації, які розроблено у системі статистичного обліку.

Але, на практиці важко розмежувати витрати, пов'язані з виробництвом і продажем продукції (робіт, послуг), і витрати на природоохоронні заходи у зв'язку з тим, що позитивний екологічний ефект є результатом поліпшення технологічного процесу.

Форми фінансової звітності не містять відокремлених статей для відображення екологічних витрат.

Однією з найбільш важливих проблем залишається аналітичне обґрунтування економічно ефективних напрямків охорони навколишнього природного середовища, тобто витрат на природоохоронні заходи з очищення повітряного басейну, води, земельних ресурсів, знищення відходів.

У сучасній економічній літературі відсутня методика економічного аналізу діяльності господарюючого суб'єкта в галузі охорони навколишнього середовища.

Потребує визначення місце блоку «економічного екологічного аналізу» в системі комплексного економічного аналізу підприємства, відсутні єдині підходи до визначення змісту даного блоку аналітичних показників.

Необхідна систематизація інформаційної бази економічного екологічного аналізу підприємства в умовах невизначеності.

Маловивченим і актуальним питанням є можливість використання статистичної та податкової звітності в якості базових джерел інформації для економічного екологічного аналізу, а також впливу факторів ризику на рівень екологічної безпеки підприємства.

Однією з невирішених теоретичних і прикладних проблем є визначення прогностичної величини виручки від продажу залежно від інтенсивності вкладень господарюючого суб'єкта у заходи з охорони навколишнього середовища, аналіз чутливості підприємств до екологічного ризику.

Аналіз економічної ефективності капітальних вкладень у природоохоронні заходи повинен мати певні особливості, які можуть проявлятися у відмінностях ефекту, що досягається в результаті вкладення коштів, у видах ефектів і методах їх визначення [4].

У практиці господарювання відсутній поділ витрат на охорону природи і природокористування, що призводить до відсутності інформації щодо цих двох видів діяльності. Наслідком різноманітності підходів до трактування пов'язаних з екологічною діяльністю підприємства, є застосування понять «екологічні витрати» і «природоохоронні витрати» як синонімів [5].

Екологічні витрати – це сукупність живої та уречевленої праці, яка витрачається на відтворення природних ресурсів і природного довкілля, попередження і ліквідацію забруднення довкілля, підтримання в нормальному стані і покращення якості природних ресурсів, а також майбутньої праці, яка буде витрачатися на усунення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків, що викликані теперішнім забрудненням і нерациональним використанням природних ресурсів [6].

Ідея відображення екологічних витрат у собівартості продукції вперше була висловлена проф. Ю.Ю. Туницею ще у 1977 році. Він запропонував ввести для галузей матеріального виробництва спеціальні відрахування у фонд охорони природи за нормативами, які б враховували їх негативний вплив на довкілля.

Донині немає спільної думки відносно структури екологічних витрат, проте цей чинник є важливою складовою управлінського обліку як підсистеми екологічного управління.

Зарахування тих чи інших витрат до екологічних на підприємствах сьогодні здійснюється згідно інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-екологічні витрати "Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі" [7]. Форма N 1-екологічні витрати заповнюється на основі даних первинного обліку фактичних екологічних витрат. Однак норми цієї інструкції не в повній мірі відповідають вимогам управлінського обліку.

Отже, відсутність достовірної та своєчасної інформації про склад і розмір екологічних витрат, які відрізняються від інших витрат підприємства та залежать від сфери його діяльності й ступеню впливу на навколишнє природне середовище, зумовлює неефективне управління ними та зростання негативного впливу на довкілля.

Важливим елементом проблеми правильної оцінки та обліку загального розміру і окремих складових екологічних витрат є налагодження системи збору інформації про такі витрати.

Основні причини розвитку таких інформаційних систем з природоохоронних витрат полягають, в першу чергу: в стимулюванні розвитку більш ефективної системи регулювання природоохоронної діяльності; в забезпеченні можливості порівняння інформації з природоохоронних витрат на міжнародному рівні.

Порівняльний аналіз методики ОЕСР/Євростат з системою обліку даних по витратах на природоохоронну діяльність в Україні представлений в таблиці 2.

Аналіз даних табл. 2 вказує на необхідність виділення окремих екологічних рахунків і акумуляції даних про загальну суму витрат і доходів природоохоронної діяльності з подальшим відображенням їх у звітності.

У Законі України «Про державну програму адаптації законодавства України до європейського Acquis Communautaire» зазначається, що охорона

навколишнього середовища віднесена до одного з пріоритетних напрямів міжнародного співробітництва, а це передбачає гармонізацію системи збору даних про природоохоронних витратах зі стандартами ОЕСР / Євростату [8].

На період до 2017 року були заплановані наступні заходи, щодо гармонізації національної звітності у сфері екології до міжнародних стандартів: запровадження методології статистичного обліку викидів парникових газів у атмосферне повітря для забезпечення виконання зобов'язань України за Кіотським протоколом; приведення статистичного обліку відходів у відповідність з міжнародними стандартами; запровадження системи екологічних рахунків; створення інформаційної системи екологічної статистики як складової частини національної інформаційної системи охорони навколишнього природного середовища згідно з принципами європейської спільної системи екологічної інформації [9].

Висновок. Отже, відсутність достовірної та своєчасної інформації про склад і розмір екологічних витрат, які відрізняються від інших витрат підприємства та залежать від сфери його діяльності й ступеню впливу на навколишнє природне середовище, зумовлює неефективне управління ними та зростання негативного впливу на довкілля. Удосконалення обліку екологічних витрат сприятиме їх конкретизації та ідентифікації із отримуваними результатами діяльності.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз методики ОЕСР / Євростат з системою обліку даних по екологічних витратах в Україні

Показники	Методика ОЕСР / Євростат	Існуюча система в Україні
<i>Природоохоронні напрямки</i>	Захист атмосферного повітря і клімату	Відповідна класифікація (може приблизно відповідати витратам і інвестиціям на охорону атмосферного повітря з форм № 2 - ТП (повітря), № 1-екологічні витрати та № 1 - інвестиції)
	Очищення стічних вод (включаючи попередження забруднення поверхневих водоймів)	Частково відповідна класифікація, однак є проблеми у відмінності стічних вод та водопостачання (цей вид витрат відображається за формами № 2 – ТП (водгосп), № 1 - екологічні витрати, № 1 - інвестиції)
	Організація збору та знищення відходів	Більш обмежена звітність (витрати можуть частково відображатися в формах № 1 - токсичні відходи, № 1 - екологічні витрати та № 1 - інвестиції)
	Захист та відновлення ґрунтів, ґрунтових і поверхневих вод (включаючи заходи щодо ліквідації забруднення)	Частково збігається класифікація (даний вид витрат може частково відповідати формам № 4 - зем., № 2 - ТП (водгосп), № 1 - екологічні витрати та № 1 - інвестиції)
	Зниження шуму і вібрації	Інформація не збирається
	Інші природоохоронні заходи (діяльність з радіаційного захисту, науково-дослідні розробки, освіта, підготовка персоналу та інше)	Інформація не збирається
<i>Принципи звітності</i>	Принцип виконавця та принцип фінансування	Тільки витрати виконавця
<i>Види витрат</i>	Інвестиційні витрати (капітальні)	Немає розмежування між інвестиціями в технології «на кінці труби» і інтегрованими технологіями
	Поточні витрати	Є звітність (форма № 1 - екологічні витрати)

Література

1. Закон України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року» / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2011. – №26. – ст.218.
2. Закон України «Про підтвердження відповідності» (із змінами та доповненнями) [Текст] / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2001. – №32. – ст.169.
3. Про затвердження Регіональної програми з охорони навколишнього природного середовища Луганської області на 2016-2018 роки / Розпорядження Голови обласної державної адміністрації – керівника обласної військово-цивільної адміністрації від 3.06.2016р. №316.
4. Гарманов А.В. Организация экономического экологического анализа хозяйствующего субъекта: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А.В.Гарманов. – Воронеж, 2011. – 20с.
5. Замула І.В. Екологічна інформація як фактор формування екосвідомості суспільства [Текст] / І.В. Замула // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2008. – № 4 (46). – С. 86-96.
6. Туниця Ю.Ю. Екологічна Конституція Землі. Ідея. Концепція. Проблеми. [Текст] / Ю.Ю. Туниця. - Львів: Вид. центр Львівського НУ ім. Івана Франка, 2002. – 298 с.
7. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-екологічні витрати "Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі"/затверджена Держкомстатом України 24.10.2006 N 494. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>
8. Закон України «Про державну програму адаптації законодавства України до європейського Acquis Communautaire» [Текст] / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2004. – №26. – ст.218.
9. Про затвердження на період до 2017 року Стратегії розвитку державної статистики. Розпорядження КМУ від 20 березня 2013р. № 145-р [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/145-2013-%D1%80>.
10. Гарманов А.В. Организация экономического экологического анализа хозяйствующего субъекта: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А.В.Гарманов. – Воронеж, 2011. – 20с.
11. Замула І.В. Екологічна інформація як фактор формування екосвідомості суспільства [Текст] / І.В. Замула // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2008. – № 4 (46). – С. 86-96.
12. Туниця Ю.Ю. Екологічна Конституція Землі. Ідея. Концепція. Проблеми. [Текст] / Ю.Ю. Туниця. - Львів: Вид. центр Львівського НУ ім. Івана Франка, 2002. – 298 с.
13. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-екологічні витрати "Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі"/затверджена Держкомстатом України 24.10.2006 N 494. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>
14. Закон України «Про державну програму адаптації законодавства України до європейського Acquis Communautaire» [Текст] / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2004. – №26. – ст.218.
15. Про затвердження на період до 2017 року Стратегії розвитку державної статистики. Розпорядження КМУ від 20 березня 2013р. № 145-р [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/145-2013-%D1%80>.

References

1. Zakon Ukraїni «Pro osnovni zasady (strategiju) derzhavnoi ekologichnoi politiki Ukraїni na period do 2020 roku» / Verhovna Rada Ukraїni. – Ofic. vid. – K.: Parlam. vid-vo, 2011. – №26. – st.218.
2. Zakon Ukraїni «Pro pidtverdzhennja vidpovidnosti» (iz zminami ta dopovnennjami) [Tekst] / Verhovna Rada Ukraїni. – Ofic. vid. – K.: Parlam. vid-vo, 2001. – №32. – st.169.
3. Pro zatverdzhennja Regional'noi programi z ohoroni navkolishn'ogo prirodnogo sere dovishha Lugans'koї oblasti na 2016-2018 roki / Rozporjadzhennja Golovi oblasnoi derzhavnoi administracії – kerivnika oblasnoi vijs'kovo-civil'noi administracії vid 3.06.2016r. №316.
4. Garmanov A.V. Organizacija jekonomicheskogo jekologicheskogo analiza hozjajstvujushhego subekta: avtoref. dis. na soiskanie nauchn. stepeni kand. jekon.

5. nauk: spec. 08.00.12 «Buhgalterskij uchet, statistika» /A.V.Garmanov. – Voronezh, 2011. – 20s.
6. Zamula I.V. Ekologichna informacija jak faktor formuvannja ekosvidomosti suspil'stva [Tekst] / I.V. Zamula // Visnik Zhitomir'skogo derzhavnogo tehnologichnogo universitetu / Ekonomichni nauki. – 2008. – № 4 (46). – S. 86-96.
7. Tunicja Ju.Ju. Ekologichna Konstitucija Zemli. Ideja. Konceptcija. Problemi. [Tekst] / Ju.Ju. Tunicja. - L'viv: Vid. centr L'viv'skogo NU im. Ivana Franka, 2002. – 298 s.
8. Instrukcija shhodo zapovnennja formi derzhavnogo statistichnogo sposterezhennja N 1-ekologichni vitrati "Zvit pro vitrati na ohoronu navkolishn'ogo prirodnogo sere dovishha ta ekologichni platezhi"/zatverdzhena Derzhkomstatom Ukraїni 24.10.2006 N 494. Rezhim dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>
9. Zakon Ukraїni «Pro derzhavnu programu adaptacії zakonodavstva Ukraїni do evropejs'kogo Acquis Communautaire» [Tekst] / Verhovna Rada Ukraїni. – Ofic. vid. – K.: Parlam. vid-vo, 2004. – №26. – st.218.
10. Pro zatverdzhennja na period do 2017 roku Strategії rozvitku derzhavnoi statistiki. Rozporjadzhennja KMU vid 20 bereznja 2013r. № 145-r [Elektronnij resurs] / Rezhim dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/145-2013-%D1%80>.

Таций І.В. Экологические затраты как элемент системы экологического управления

В статье изучены вопросы учета экологических затрат в Украине. Рассмотрено разнообразие подходов к трактовке затрат, связанных с экологической деятельностью предприятий, необходимость уточнения их классификации. Обоснована необходимость отражения в учетной политике предприятия особенностей его хозяйственной деятельности при оценке экологических затрат, усовершенствования системы учетно-аналитической информации об экологических затратах.

Ключевые слова: экологические затраты, экологическое управление, управленческий учет, природоохранные расходы.

Tatsii I. Environmental costs as element of the system of ecological management

The question of accounting of environmental costs in Ukraine was studied. It was found a variety of approaches to the treatment of costs associated with the environmental activities of the company. The need of improving the system of accounting and analytical information on the environmental costs was justified. It was offered the consideration of the features of economic activity enterprise in determining the environmental costs in accounting policy.

Keywords: environmental costs, environmental management, management accounting, environmental costs.

Тацій І.В. - к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і оподаткування Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля, e-mail: docentiv@mail.ru.

Рецензент: д.е.н., професор **Чиж В.І.**