

КОСТЕНКО

Юрїї Олексїйович  
kuakost@gmail.com

УДК 657.471

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ  
ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

ДРЮК

Оксана Миколаївна  
dryuk.oksana@gmail.comк.т.н., доцент, Харківський  
національний автомобільно-  
дорожній університетTHE ACCOUNTING FEATURES OF  
ENVIRONMENTAL COSTS OF INDUSTRIAL  
ENTERPRISESмагістр, Харківський  
національний автомобільно-  
дорожній університет

*У статті розглянуті особливості обліку екологічних витрат вітчизняних промислових підприємств. В статті запропоновано бухгалтерське відображення екологічних витрат на прикладі підприємства газової промисловості.*

*В статье рассмотрены особенности учета экологических затрат отечественных промышленных предприятий. В статье предложено бухгалтерское отображение экологических затрат на примере предприятия газовой промышленности.*

*In the article the accounting features of ecological expenses of the domestic industrial enterprises are considered. The article suggests an accounting display of environmental costs by the example of a gas industry enterprise.*

**Ключові слова:** облік, екологічні витрати, екологічний податок, екологія

**Ключевые слова:** учет, экологические расходы, экологический налог, экология

**Keywords:** accounting, environmental costs, ecological tax, ecology

## ВСТУП

У поточний час більшості українських підприємств постійно приходиться приймати значну кількість управлінських рішень і нести певну кількість витрат пов'язаних з природоохоронною діяльністю підприємства. За даними Державної служби статистики України у 2016 р. на охорону навколишнього природного середовища в Україні було витрачено 32488,7 млн. грн., майже 68 % цієї суми власні кошти підприємств та організацій. Питома вага власних коштів підприємств та організацій у поточних витратах на охорону навколишнього природного середовища ще вища і сягає протягом з 2010 по 2016 р. більше 96 % [1]. До того ж промислові підприємства України повинні готувати статистичну звітність, яка містить інформацію про витрати на природоохоронну діяльність, як складається з 7 форм, а також Податкову декларацію сплати екологічного податку з 6 додатками. Прийняття ефективних управлінських рішень неможливо без правдивої інформації. Основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень пов'язаних з природоохоронною діяльністю є бухгалтерський облік. Отже питання обліку екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку є актуальним для підприємств України.

Дослідженню обліку екологічних витрат присвячені праці цілого ряду науковців: Бешулі І.В., Вороновської О.В., Замули І.В., Коблянської О.І., Колівешко О.М., Кондратюк О.М., Максимів Л.І., Малюги Н.М., Пелиньо Л.М., Садовської І.Б., Саенко К.С., Сахно Л.А., Фостолович В.А. [2-14].

**МЕТА РОБОТИ** полягає у дослідженні стану обліку екологічних витрат підприємства газової промисловості в умовах реформування національного бухгалтерського обліку на засадах використання міжнародного досвіду.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою дослідження є наукові праці, матеріали періодичних видань, Internet-ресурси та нормативно-правові акти. Дослідження проведено із використанням загальнонаукових методів (індукції, дедукції, аналізу, синтезу та узагальнення) та специфічних методів, що базуються на принципах ведення бухгалтерського обліку.

## РЕЗУЛЬТАТИ

У нормативно-правових актах України з питань бухгалтерського обліку екологічних витрат окремо не розглядається. По-перше у цих актах немає визначення терміну «екологічні витрати», наприклад у Методичних положеннях з організації державного статистичного спостереження щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища використовується термін «витрати на природоохоронні заходи», до яких віднесено капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища [15]. Отже немає окремих рахунків для синтетичного та аналітичного обліку. Розглянемо основні операції з відображення в бухгалтерському обліку промислового підприємства екологічних витрат на прикладі діяльності Гнідинцівського ГПЗ ПАТ «Укрнафта».

Для зменшення викидів в установці теплоносія на Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» у ТОВ «Вентиляторний завод Укрвентсистеми» було придбано, а потім встановлено пілогазоочисну установку «Циклон УЦ-900» вартістю 36 000 грн., у тому числі ПДВ – 6000 грн. ТОВ «Експедитор-2000» надав послуги з транспортування придбаного обладнання на завод у сумі 1200 грн., у тому числі ПДВ – 200 грн. Від монтажно-організаційної ПрАТ «Спецпромбуд» отримано роботи з установки, монтажу і налагодження пілогазоочисної установки «Циклон УЦ-900» на суму

7200 грн., у тому числі ПДВ – 1200 грн. Вартість пилогазоочисної установки «Циклон УЦ-900», послуг і робіт оплачено постачальникам з поточного рахунку заводу. Окрім того, Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» понесло власні витрати з установки і монтажу: заробітна плата з нарахуваннями ЄСВ праців-

ників – 1500 грн., вартість використаних при установці матеріалів – 4000 грн. Придбана пилогазоочисна установка зараховується на баланс заводу за сервісною вартістю (п. 7 [16]). Первісна вартість пилогазоочисної установки, яка придбана за плату, складається з витрат, зазначених у п. 8 [16] (табл. 1).

Таблиця 1

**Облік придбання пилогазоочисної установки «Циклон УЦ-900» на Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта»**

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано пилогазоочисну установку «Циклон УЦ-900» від ТОВ «Вентиляторний завод Укрвентсистеми»	152	631-1	30 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631-1	6000
Отримано транспортні послуги від ТОВ «Експедитор-2000»	152	631-2	1000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631-2	200
Отримано роботи від ПрАТ «Спецпромбуд» з установки, монтажу і налагодження обладнання	152	631-3	6000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631-3	1200
Оплачено вартість ТОВ «Вентиляторний завод Укрвентсистеми» пилогазоочисної установки «Циклон УЦ-900»	631-1	311	30 000
Оплачено ТОВ «Експедитор-2000» транспортні послуги	631-2	311	1200
Оплачено ПрАТ «Спецпромбуд» роботи з монтажу	631-3	311	7200
Відображено заробітну плату з нарахуваннями ЄСВ працівників заводу, зайнятих установкою і монтажем	152	66, 65	1500
Відображено вартість матеріалів, використаних при установці	152	20	4000
Введено пилогазоочисну установку «Циклон УЦ-900» в експлуатацію (30 000 + 1000 + 6000 + 1500 + 4000)	104	152	42 500

Для підтримання споруд, установок, обладнання і технічних засобів, які відносяться на заводі до складу основних засобів природоохоронного призначення здійснюється їх ремонт. Ремонт об'єктів основних засобів на Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» в залежності від потреб може здійснюватися такими способами:

- господарський спосіб, коли роботи виконуються своєю робочою силою і на нього витрачаються будівельні матеріали того підприємства, на балансі якого ці об'єкти враховуються, тобто підприємство не користується послугами сторонніх організацій для виконання ремонту своїх об'єктів основних засобів;
- підрядний спосіб, коли ремонтні роботи виконують сторонні організації або підрозділи цієї організації, які не входять до складу зведеного балансу основної діяльності підприємств;
- змішаний спосіб, коли ремонтні роботи виконуються власними силами підприємства і сторонніми організаціями.

При підрядному способі облік господарських операцій з ремонту зводиться до відображення розрахункових взаємовідносин між замовником і ремонтною організацією. Розрахунки при виконанні робіт з поточного ремонту можуть здійснюватися на підставі Акту приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в), про що зазначається у контракті (договорі) на виконання робіт. Ці операції в регістрах обліку буде відображено такими записами (табл. 2).

З метою постійного моніторингу за впливом діяльності підприємства на оточуюче середовище Гнідин-

цівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» щорічно укладає наряд-замовлення з Науково-дослідним і проектним інститутом (НДПІ) ПАТ «Укрнафта» на проведення робіт по контролю за станом навколишнього середовища. Ці витрати заводу можна віднести до поточних витрат на природоохоронні заходи. НДПІ ПАТ «Укрнафта» виконує наступні роботи:

- проводить моніторинг навколишнього природного середовища територій сіл, які прилягають до Гнідинцівського ГПЗ (села Гнідинці, Остапівка, Світличне);
- здійснює контроль концентрацій забруднюючих речовин на межі санітарно-захисної зони промислових майданчиків заводу;
- веде контроль дотримання гранично допустимих концентрацій викидів від стаціонарних джерел (газомотокомпресорів, дихальні клапани, факельні стоянки, труби димові, труби вентиляційні та інше).

За результатами перевірки у I півріччі 2017 р. дотримання дозволених обсягів викидів забруднюючих речовин виробничих майданчиків, що розташовані на території Варвинського району, перевищення нормативів граничнодопустимих концентрацій – не виявлено. Кореспонденцію рахунків з відображенням співробітництва з Науково-дослідним і проектним інститутом ПАТ «Укрнафта» наведено у табл. 3.

Під час збирання та тимчасового зберігання відходів на території заводу (до передачі їх спеціалізованому підприємству) дотримуються гігієнічних вимог згідно [17].

Таблиця 2

## Облік операцій з ремонту закритих очисних споруд першої системи каналізації, виконаного підрядним способом на Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта»

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Перераховано передоплату ремонтній організації ПрАТ «Спецпромбуд»	371	311	45000
2. Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644	7500
3. Списано на витрати вартість закритих очисних споруд першої системи каналізації (на підставі акта здавання - приймання виконаних підрядних робіт)	93	631-3	37500
4. Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	633	7500
5. Відображено зарахування заборгованостей	631-3	371	45000
6. Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані з ремонтом	791	93	37500

Таблиця 3

## Облік проведення робіт по контролю за станом навколишнього середовища на Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» за I квартал 2017 р.

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Перерахована попередня оплата НДПІ ПАТ «Укрнафта» за проведення робіт по контролю за станом навколишнього середовища за I півріччя 2017 р.	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	6000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки з податками»	644 «Податковий кредит»	1000
Отримані результати НДПІ ПАТ «Укрнафта» щодо стану навколишнього середовища за I півріччя 2017 р. (на основі наряду-замовлення)	941 «Витрати на дослідження та розробки»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	5000
Списано податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»		1000
Списано на витрати поточного періоду витрати, раніше враховані у складі витрат на дослідження та розробки (щомісяця): $5000/6 = 833,33$ грн.	791 «Результат операційної діяльності»	941 «Витрати на дослідження та розробки»	833,33
Проведено залік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	6000

Згідно із зазначеними гігієнічними вимогами підприємство розробляє інструкцію та план заходів щодо збирання і тимчасового зберігання промислових відходів на промислових майданчиках (складських приміщеннях тощо) відповідно I, II та III класів небезпеки. Відходи в місцях їх утворення збираються у тару, призначену для кожного класу небезпеки з дотриманням правил безпеки. Надалі по мірі їх накопичення відходи доставляються для тимчасового зберігання на промисловий майданчик (цех, ділянка, склад) і зберігаються у відведеному місці для подальшого перевезення на об'єкти утилізації, місця знешкодження або захоронення.

Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» утворює відходи у вигляді акумуляторів, шлам електроліту з свинцевих АКБ, відпрацьовані мастила, відпрацьовані шини, шлам та нафтопродукти від очисних спо-

руд мийки автомобілів, промаслене ганчір'я. Згідно п. 328 [18] це зворотні відходи, тобто це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які втратили повністю або частково первинні споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні і фізичні) і тому використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням у виробничому циклі підприємства. Зворотні відходи відповідають сутності такої категорії як запаси, що наведено в п. 4 [19].

Порядок відображення фактів з обліку поводження з відходами Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» наведено у табл. 4.

Таблиця 4

## Типові проводки обліку поводження з відходами на Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта»

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
	1	2	3
Нараховано витрати, пов'язані з виробництвом продукції.	231	13, 20, 22, 65, 66, 91	5000
Оприбутковано зворотні відходи у виробництві, які у майбутньому використовуватимуться у виробничому циклі	201	231	2500
Оприбутковано супутню продукцію на склад	26	231	2500

Продовження табл. 4

1	2	3	4
Підписано акт виконаних робіт на вивезення побутового сміття сторонньою організацією.	92	631	1200
Перераховано грошові кошти за виконані послуги з утилізації відходів.	631	311	1200
Списано відпрацьований акумулятор	92	207, 22	500
Передано відпрацьований акумулятор на утилізацію та отримано послуги з утилізації на підставі акта	92	631	50
Відображено податковий кредит з ПДВ (на підставі податкової накладної постачальника послуги)	641	631	10

До платників екологічного податку відповідно до ст. 240 Податкового кодексу України віднесено суб'єктів господарювання, юридичних осіб, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк [20].

Гнідинцівський ГПЗ ПАТ «Укрнафта» є платником екологічного податку за викиди в атмосферу забруднюючих речовин та розміщення відходів.

Право здійснювати викиди підприємство отримує лише після отримання дозволу із зазначеними в ньому нормативами викидів. Проте відсутність дозволу не звільняє платника податків від обов'язку сплачувати екологічний податок. У такому разі підприємство зобов'язане самостійно розрахувати суму викидів, що здійснюються стаціонарним джерелом забруднення, і подати декларацію. Для удосконалення системи екологічного оподаткування в підвищенні рівня екологічної безпеки потрібно збільшити кількість видів податків, зокрема якнайскоріше ввести податок на продукцію, яка негативно впливає на довкілля, і щорічний податок на транспорт як один із важливих чинників забруднення атмосферного повітря, а також збільшити ставки на наявні види податків до європейського рівня [21].

Загальна плата за викиди в атмосферу забруднюючих речовин та розміщення відходів Гнідинцівським ГПЗ ПАТ «Укрнафта» за I квартал 2017 р. становить 189 469,32 грн. Кореспонденцію рахунків з відображення нарахування екологічного податку наведено у табл. 5.

Таблиця 5

**Облік сплати екологічного податку Гнідинцівським ГПЗ ПАТ «Укрнафта» за I квартал 2017 р.**

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нараховано екологічний податок	92	641	189 469,32
Сплачено екологічний податок до бюджету	641	311	189 469,32

**ВИСНОВКИ**

Необхідність ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат промислових підприємств пов'язана з наступними чинниками:

- операції, пов'язані з екологічними витратами промислового підприємства, а також їх вплив на фінансові результати, повинні бути відображені у бухгалтерському обліку;
- облік екологічних витрат на підприємстві є засобом досягнення стійкого розвитку;
- потенційним інвесторам і кредиторам необхідно володіти інформацією про екологічну діяльність підприємства для прийняття рішень щодо побудови з ним економічних стосунків;
- облік екологічних витрат на підприємстві є одним з факторів формування позитивного іміджу

підприємства;

- підприємства можуть мати певні переваги у конкурентній боротьбі за потенціальних клієнтів, якщо зможуть показати, що їх продукція краща з екологічної точки зору.

**Список використаних джерел**

1. Сайт Державної Служби Статистики України. Статистичний збірник «Довкілля України» за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Бешуля І.В. Напрямки стандартизації екологічного обліку / І.В. Бешуля // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 15-16.
3. Вороновська О.В. Сутність і розвиток екологічного обліку/ О.В. Вороновська [Текст] // Галицький економічний вісник. – 2011. – №2(31). –

С. 195-200.

4. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

5. Коблянська О.І. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / О.І. Коблянська, М.О. Цибульник // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 93-98.

6. Колівешко О.М. Визначення та структура екологічних витрат підприємства. / О.М. Колівешко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія – Економічні науки: науковий збірник / Черніг. держ. технол. ун-т. – Чернігів: Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – № 3(68). – с. 128-132.

7. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств [Текст]: автореф. рат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О.М. Кондратюк; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». - К.: [б. в.], 2008. - 20 с.

8. Максимів Л.І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л.І. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. – № 5. – С. 18-23.

9. Малюга Н.М., Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення / Н. Малюга, І. Замула // Бухгалтерський облік і аудит: наук. журнал. – 2009. – № 5. – С. 35-41.

10. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля [Текст] / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник національного лісо-технічного університету України: Зб. наук.-техн. пр. – Львів: НЛТУУ, 2008. – Вип. 18.2. – С. 70-75.

11. Садовська І.Б. Класифікація екологічних витрат для цілей управлінського обліку / І.Б. Садовська // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11(1). – С. 223-234. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2014\\_11\(1\)\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2014_11(1)_31).

12. Саенко К.С. Учет экологических затрат [Текст] / К.С. Саенко – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.

13. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підпри-

ємстві / Л.А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 89-92. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/ekologichniy-oblik-i-audit-v-reformuvanni-tradiciynoi-sistemi-obliku-na-pidpriemstvi.html>

14. Фостолович В.А. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств / В.А. Фостолович, М.В. Агапова // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 141-144. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek\\_2013\\_1\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_1_36).

15. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища: Затв. Наказ Державної служби статистики України від 23.12.2011 року № 392. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/metod\\_doc/2011/392/392.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2011/392/392.htm)

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

17. ДСанПіН 2.2.7.029-99 «Гігієнічні вимоги щодо поводження з промисловими відходами та визначення їх класу небезпеки для здоров'я населення» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0029588-99>

18. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN30532.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html)

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

20. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

21. Лега О.В. Екологічний податок: особливості обліку і оподаткування у контексті нормативно-правових змін / О.В. Лега, Л.В. Яловега, Т.Б. Прийдак // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2017. – Вип. 185. – С. 231-242. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg\\_2017\\_185\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg_2017_185_29).