

можна побачити з даних, наведених у табл. 5, є надзвичайно великі.

### Література

1. www.ukrstat.gov.ua/
2. www.minfin.gov.ua/
3. www.news.finance.ua/
4. www.zavtra.com.ua/
5. www.ua.korrespondent.net/
6. www.interfax.com.ua/
7. www.mpe.kmu.gov.ua/
8. www.ukrenergo.energy.gov.ua/
9. www.oblenergo.kharkov.ua/
10. Діяльність державної податкової служби України за період з 2002 по 2007 роки: Статистичний бюлетень Державної податкової адміністрації України

Надійшла 18.05.2009

УДК 657.221:504.03

І. В. ЗАМУЛА

Житомирський державний технологічний університет

## БУХГАЛТЕРСЬКА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ЗБИТКУ

*Досліджено трактування поняття "екологічний збиток" в економічній літературі. Визначено належність екологічного збитку до об'єктів бухгалтерського обліку та сформульовано його бухгалтерську інтерпретацію. Розроблено методику формування екологічного збитку в бухгалтерському обліку та запропоновано порядок його бухгалтерського відображення.*

*There has been explored the treatise of the notion "ecological loss" in the economical literature. Determined the belonging of the ecological loss to the objects of the accounting and formulated its account interpretation. Developed the method of forming the ecological loss in the accounting and proposed the order of its account reflection.*

*Ключові слова: екологічний збиток, бухгалтерський облік.*

**Постановка задачі.** В рамках стратегії сталого розвитку на сьогодні дуже актуальною є проблема розробки засобів уникнення та захисту від забруднення навколишнього природного середовища. Крім шкідливого впливу на здоров'я людини, забруднення навколишнього природного середовища спричиняє формування екологічних збитків, розмір яких може бути надзвичайно великим. Так, за даними Національної ради США по контролю за забрудненням, збиток від викидів в атмосферу в 1968 р. склав 1,6 млн доларів, а в 1977 р. – 24,9 млрд доларів. У ряді країн збиток від викидів в атмосферу оцінюється в 1 млрд доларів; у Великій Британії – 0,84, у Канаді – 2,5, у Франції – 3 млрд доларів [17, с. 149].

На Україні наукові розробки щодо виявлення екологічного збитку та визначення його розміру розпочалися з 60-х рр. ХХ ст. на теренах тоді ще Радянського союзу [7, с. 62]. Такі розробки у більшості випадків були засекречені та не підлягали широкому розповсюдженню, а, відповідно, і не застосовувалися. Вся інформація щодо рівня забруднення або його соціально-економічних наслідків була закрита.

У системі показників природокористування економічним збиткам від забруднення навколишнього середовища належить особлива роль. Цей показник відображає екологічні наслідки антропогенної діяльності, в тому числі функціонування виробництва. Але інтерпретація та оцінка екологічного збитку в економіці в цілому та в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання відрізняються, що ускладнює формування макроекономічних показників і вводить в оману користувачів інформації.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Питанням пов'язаним з екологічними збитками в економічній літературі приділяється уваги такими авторами, як О.Ф. Балацький, Г.О. Білявський, Ю.Д. Бойчук, Т.Ж. Бондар, К.Г. Гофман, В.В. Глухов, В.С. Джигирей, С.І. Дорогунцов, Н.Л. Заверуха, А.К. Запольський, Д.М. Колотило, К.Ф. Коценко, Л.Г. Мельник, А.Й. Родіонов, С.В. Рюміна, Л.І. Салок, Ю.П. Скиданенко, Г.В. Стадниций, В.М. Сторожук, А.П. Федоренко, Т.С. Хачатуров, М.А. Хвесик, Є.І. Ходеківський, О.М. Царенко, Г.В. Черевко, К.П. Шапочка, М.І. Яцків, Р.А. Яцюк та інші.

**Виділення невирішених частин.** Зазначені автори розглядали екологічний збиток з точки зору економіки країни в цілому; щодо його бухгалтерського відображення, то зазначене питання залишилося без уваги у зв'язку з відсутністю методик бухгалтерського обліку інших об'єктів, які формують екологічну діяльність суб'єкта господарювання.

**Формулювання цілей.** Метою дослідження є ідентифікація екологічного збитку для побудови методики його відображення в бухгалтерському обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Поняття "екологічний збиток" на сьогодні трактується по-різному залежно від сфери застосування цього терміну. Для економіки суб'єкта

господарювання наведене поняття є новим і таким, що навмисно або ненавмисно ігнорується. З метою встановлення, дослідження та регулювання екологічного збитку, його необхідно ідентифікувати та відобразити в бухгалтерському обліку.

Щодо ідентифікації екологічного збитку, то в економіці застосовується поняття “збиток”. Можна стверджувати, що під збитком у більшості сфер застосування терміну розуміють втрату будь-чого певним суб’єктом або об’єктом. Різниця у визначеннях спостерігається в частині об’єктів завдання збитку. Лише в бухгалтерському обліку під збитками розуміють перевищення витрат над доходами, для отримання яких понесені ці витрати.

Щодо визначення поняття “екологічний збиток” серед авторів єдності також немає. Більшість авторів, а саме 60 %, підтримують думку, що екологічний збиток – це витрати [1, 2, 3, 4, 6, 9, 11]; 30 % авторів [4, 5, 9, 18] екологічні збитки трактують як зміну корисності навколишнього середовища.

Таке трактування відрізняється від прийнятого в бухгалтерському обліку. З точки зору бухгалтерського обліку екологічний збиток як витрати пов’язані з ліквідацією впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище є екологічними витратами, які включаються до складу елементів, що формують екологічний збиток.

Виходячи з цього та з урахуванням визначення поняття “збиток”, прийнятого в бухгалтерському обліку, з метою бухгалтерського відображення екологічні збитки необхідно трактувати як різницю між екологічними доходами та витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства. Порядок формування екологічного збитку наведено на рис. 1.



Рис. 1. Модель формування екологічного збитку

Отже, формування екологічного збитку відбувається через викривлену взаємодію суб’єкта господарювання з навколишнім природним середовищем. При цьому суб’єкт господарювання забруднює, виснажує, знищує компоненти навколишнього природного середовища і в результаті отримує природні ресурси, необхідні для здійснення нормальної діяльності, гіршої якості або їх дефіцит. Також навколишнє природне середовище завдає втрат суб’єкту господарювання через природні катаклізми, кількість яких у XXI ст. значно зросла у порівнянні навіть з XX ст.

Населення, у свою чергу, як і суб’єкти господарювання, забруднює та знищує навколишнє природне середовище. Забруднене суб’єктами господарювання та населенням навколишнє природне середовище взаємодіє з останнім, погіршуючи його здоров’я. Значний вплив на здоров’я населення здійснює також споживання екологічно забрудненої їжі, яка виробляється суб’єктами господарювання з екологічно забрудненої сировини, виробленої забрудненим навколишнім природним середовищем.

Таким чином формується замкнуте коло, всі суб’єкти якого потерпають від дій, що спричиняють забруднення навколишнього природного середовища.

У результаті такої взаємодії суб’єкт господарювання несе витрати на відновлення навколишнього природного середовища (платежі за забруднення, фінансування заходів щодо запобігання та ліквідації наслідків забруднення, скорочення негативних наслідків зміни якості середовища) і трудових ресурсів (виплата лікарняних, витрати на оздоровлення тощо), обов’язковість здійснення яких регулюється законодавством, а також втрати у вигляді зниження прибутковості діяльності та недоотримання доходів у

результаті погіршення якості продукції. Сукупність зазначених витрат і втрат за мінусом екологічних доходів формує екологічний збиток суб'єкта господарювання, який підлягає відображенню в бухгалтерському обліку.

Розмір екологічного збитку не завжди залежить тільки від самого суб'єкта господарювання. Особливістю екологічного збитку є те, що його виникнення здебільшого не співпадає у просторі та часі з його формуванням. Так суб'єкт господарювання, що здійснює діяльність з використанням ресурсів р. Дніпро, для здійснення нормальної операційної діяльності змушений нести екологічні витрати навіть, якщо не забруднював його, що автоматично збільшує суму екологічного збитку підприємства. Це знижує мотивацію суб'єктів господарювання до охорони навколишнього природного середовища.

З метою стимулювання підприємства до екологоорієнтованої діяльності необхідно забезпечити виконання наступних вимог:

1) підвищення загальної культури виробництва (покращання збереження сировини і матеріалів, правильна експлуатація устаткування тощо);

2) встановлення плати за забруднення навколишнього природного середовища у розмірі більшому за екологічні витрати, що сприятиме перенесенню екологічних збитків на винних осіб, встановленню прямої залежності між негативним впливом на навколишнє природне середовище та сумою екологічного збитку, орієнтації економічних інтересів природокористувачів на охорону і раціональне використання природних ресурсів.

Екологічний збиток в економічній літературі, крім бухгалтерської, поділяється на декілька видів (табл. 1).

Таблиця 1

**Огляд класифікаційних ознак і видів збитків, пов'язаних з впливом на навколишнє природне середовище**

№ з/п	Автор	Види збитків															
		за часом здійснення			за компонентами навколишнього середовища	за елементами процесу праці	за сферою впливу		за об'єктом впливу				за галузями економіки				
		фактичний	прогнозований (можливий)	попереджений (запобіжний, відвернутий)	від забруднення повітря, води, ґрунту тощо	від впливу на предмети праці, засоби праці, трудові ресурси тощо	прямий	опосередкований	соціальний	моральний	економічний	естетичний	натуральний (матеріальний)	у промисловості, сільському господарстві тощо			
1	Глухов В.В., Лисочкіна Т.В., Некрасова Т.П. [4]	+	+	+	+	+											
2	Макар С.В. [12]							+	+								
3	Козьменко С.Н. [10]	+	+	+													
4	Стадницький Г.В., Родионов А.И. [17]		+	+							+	+	+				
5	Дорогунцов С.І., Коценко К.Ф., Хвесик М.А. [7]				+						+	+	+	+	+		
6	Черевко Г.В., Яцків М.І. [20]				+	+						+		+	+		+
	Разом	2	3	3	3	2	1	1	2	3	2	2	2	2	1		

Отже, виділяють значну кількість видів екологічного збитку. Кожен автор (табл. 1) формує свої класифікаційні ознаки та види екологічного збитку, наводить їх пояснення та пропонує використовувати у практичній діяльності. Єдності серед авторів з цього приводу немає.

Що стосується екологічного збитку, що відображається в бухгалтерському обліку, то у класифікації його не наведено. Лише екологічні витрати, як один з елементів формування екологічного збитку, розкриті у вигляді економічного збитку, а також натурального або матеріального.

Екологічний збиток з метою відображення в бухгалтерському обліку можна поділити залежно від видів діяльності на збиток від операційної, фінансової, іншої звичайної та надзвичайної діяльності. Зазначені види екологічного збитку є напрямками відкриття аналітичних рахунків до відповідних субрахунків рахунку 79 "Фінансові результати".

Формування екологічного збитку відбувається на окремому аналітичному рахунку до рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)" у кореспонденції з рахунком 79 "Фінансові результати".

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Визначення екологічного збитку суб'єкта господарювання, сформоване через систему бухгалтерського обліку, спрямоване на зменшення його негативного впливу на навколишнє природне середовище, а також забезпечення регулювання, контролю, та прогнозування розміру такого збитку.

Термін “екологічний збиток” має різні значення залежно від сфери його застосування. В бухгалтерському обліку екологічний збиток запропоновано трактувати як різницю між екологічним доходами та витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства.

Ведення обліку екологічного збитку на окремому аналітичному рахунку до рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)” дозволить визначати вплив екологічної діяльності на суму загального фінансового результату, а, отже, на фінансовий стан підприємства в цілому.

### Література

1. Балацький О.Ф. Экономика и качество окружающей среды / О.Ф. Балацький, Л.Г. Мельник, А.Ф. Яковлев. – СПб., 1995. – 296 с.
2. Білявський Г.О. Основи екології: теорія і практикум: [навчальний посібник.] / Білявський Г.О., Бутченко Л.І., Навроцький В.М.. – К. : Лібра, 2002. – 352 с.
3. Большой экономический словарь. – М. : Книжный мир, 1999. – 895 с.
4. Глухов В.В. Экономические основы экологии / Глухов В.В., Лисочкина Т.В., Некрасова Т.П. – СПб. : "Специальная литература", 1997 – 304 с.
5. Голуб А.А. Экономика природопользования / Голуб А.А., Струкова Е.Б. – М. : Аспект Пресс, 1995. – 188 с.
6. Джигирей В.С. Основи екології та охорона навколишнього природного середовища (Екологія та охорона природи): [навчальний посібник.] / Джигирей В.С., Сторожук В.М., Яцюк Р.А. – Львів : Афіша, 2004. – 272 с.
7. Екологія : [підручник] / [С.І. Дорогунцов, К.Ф. Коценко, М.А. Хвесик та ін. ] – К. : КНЕУ, 2005. – 371 с.
8. Заверуха Н.Л. Экономика (Взаимодействие и управление) / Заверуха Н.Л. – М. : Экономика, 1996. – 206 с.
9. Запольський А.К. Основи екології : [підручник / за ред. К.М. Ситника.] / А.К. Запольський, Л.І. Салюк. – К. : Вища школа, 2001. – 358 с. : іл.
10. Козьменко С.Н. Экономика катастроф (инвестиционные аспекты) / Козьменко С.Н. – К. : Наукова думка, 1997. – 204 с.
11. Екологія та економіка : [навчальний посібник.] / Колотило Д.М. – [2-е вид., доп. і перероб.] – К. : КНЕУ, 2005. – 576 с. : іл.
12. Макар С.В. Основы экономики природопользования. / С.В. Макар. – М.: Институт международного права и экономики им. А.С. Грибоедова, 1998. – 192 с.
13. Екологічна економіка : [підручник] / Мельник Л.Г. – [2-ге вид., випр. і доп.] – Суми : ВТД “Універсальна книга”, 2003. – 348 с.
14. Мних М.В. Страхування відповідальності підприємств за забруднення навколишнього середовища / М.В. Мних // Економіка та держава. – 2007. – № 6. – С. 12.
15. П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87
16. Словник нормативних економічних термінів : [навчально-методичний посібник. / укладач Л.І. Гаврилюк]. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 184 с.
17. Стадницький Г.В. Экология : учеб. пособие для химико-технологических вузов / Г.В. Стадницький, А.И. Родионов. – М. : Высш. шк., 1988. – 272 с.
18. Федоренко А.П. Загальна екологія : [підручник] / А.П. Федоренко, Т.Ж. Бондар та ін. – К. : Вища школа, 1997. – 564 с.
19. Ходаківський Є.І. Функції екологічного збору / Є.І. Ходаківський // Сучасні проблеми економіки та управління підприємствами. : матеріали міжнародної науково-практичної конференції–Дніпропетровськ, 2007. – 109 с.
20. Черевко Г.В. Економіка природокористування. / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів : Світ, 1995. – 208 с.

Надійшла 19.05.2009