

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2014, 11(164): 70-74
УДК 658:504.03
JEL M410

Д. Ульянова, асп.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

ОБЛІКОВА ОЦІНКА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті розкриваються сутність зобов'язань із природоохоронної діяльності та особливості оцінки їх в обліку згідно з міжнародними та національними стандартами, визначені проблеми обліку та порядок розрахунку забезпечень можливих витрат підприємства на ліквідацію негативних наслідків своєї діяльності. Розглянуто умовне забезпечення та випадки його визнання підприємством. Розроблено методичні підходи до відображення в обліку забезпечень з природоохоронної діяльності.

Ключові слова: зобов'язання із природоохоронної діяльності, умовне забезпечення, екологічні витрати, забезпечення.

Постановка проблеми. Світова спільнота занепокоєна забрудненням навколишнього середовища від діяльності людини та від викидів промислового сектору. Постійно вводяться нові обмеження стосовно викидів, підприємці прагнуть до вироблення екологічно чистої продукції, що вже не дає конкурентної переваги, а є необхідною умовою для виходу на міжнародний ринок і відповідає потребам споживачів. Вітчизняні підприємства, маючи відповідати вимогам європейського ринку збуту для успішного виходу на ринок продукції та послуг. Нині екологічно безпечного виробництва є актуальним через орієнтованість країни на європейський розвиток. З огляду на це, перед керівництвом підприємств постає ряд завдань на стадії впровадження нових виробничих технологій: оцінити ризик настання екологічно небезпечної ситуації та визначити обсяги необхідних резервних коштів, запровадити належну природоохоронну систему, ефективність якої контролюватиметься через відповідну систему показників, серед яких основним є розмір витрат на природоохоронну діяльність. Крім того, в світі існує практика державних дотацій екологічно-спрямованих програм. Для отримання фінансування певних програм необхідним є економічне обґрунтування на основі вже отриманих чи планових результатів. Надійну інформаційну базу для цього може забезпечити лише якісний бухгалтерський облік. На ліквідацію завданих екологічних збитків, зазвичай, необхідні значні грошові кошти, які за обсягом можуть перевищувати річний бюджет компанії, і, як наслідок, компанія може знаходитися на межі банкрутства. Саме тому планування можливих втрат та створення резервних активів для компенсації завданої шкоди навколишньому середовищу є основною запорукою безпечного і довготривалого існування підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема обліку природоохоронних витрат як елементу операційних витрат підприємств присвячені науковій праці таких відомих учених-економістів як: Н.І. Дорош, В.Г. Швець та інші [1-2]. Витрати природоохоронної діяльності як елемент екологічного менеджменту розглядаються такими вченими як Г.І. Купалова, А.П. Москаленко, Н.В. Пахомова, В.Я. Шевчук та іншими [3-6]. По питанням обліку природоохоронної діяльності захищено декілька дисертацій, зокрема в 2004 році – Папінко В.З., в 2014 – Ардатева Т.І., в яких розглядається питання природоохоронних зобов'язань в окремих галузях і, відповідно, рекомендації з обліку є вузько направлені і адаптованими під специфіку галузі [7-8]. Враховуючи згадане, питання обліку забезпечень для компенсації ризиків, пов'язаних з екологічними наслідками діяльності в умовах застосування міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку потребують подальшого дослідження.

Метою статті є розкриття сутності, видів та проблем обліку зобов'язань, пов'язаних з природоохорон-

ною діяльністю, визначення методів розрахунку забезпечень та удосконалення підходів до відображення природоохоронних зобов'язань в обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. У Законі України "Про охорону навколишнього середовища" визначено, що особи, які володіють джерелами підвищеної екологічної небезпеки, зобов'язані компенсувати заподіяну шкоду громадянам та юридичним особам, якщо не доведуть, що шкода виникла внаслідок стихійних природних явищ чи навмисних дій потерпілих. Відповідно до цього, на підприємство-забруднювач можуть очікувати такі значні грошові витрати, що можуть призвести його до банкрутства. Саме тому, максимально точно планування можливих витрат – є основою стабільної та безперервної діяльності. Адже, завдяки плануванню підприємство на попередніх етапах оцінює можливі збитки, а потім поступово формує необхідну грошову масу. Формування відбувається помірними сумами, які є прийнятними для поточного бюджету підприємства і не завдають значних грошових нестач для успішного функціонування підприємства.

В процесі природоохоронної діяльності підприємство постійно несе витрати, які за своєю суттю можна поділити на поточні та капітальні. Поточні витрати доцільно виділяти на окремому субрахунку 94 рахунку "Інші витрати операційної діяльності", які підприємство відображає у тому періоді, в якому воно їх понесло. Виокремлення витрат на природоохоронну діяльність на окремому субрахунку є необхідним для аналізу результатів проведеної роботи та отримання оперативної інформації про кількість понесених витрат. Тим паче, що з 2011 року Планом рахунків визначено лише синтетичні рахунки, а субрахунки підприємство визначає самостійно. Проте підприємства, які керуються Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, в якій план рахунків містить ще й субрахунки, мають виділяти природоохоронні витрати на окремому аналітичному рахунку субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності", адже в 94 рахунку відсутній вільний субрахунок для обліку природоохоронних витрат, а за своєю економічною сутністю вони мають бути відображені на рахунку витрат операційної діяльності.

Звичайно, підрахувати можливі збитки від майбутніх екологічних негараздів дуже складно і, навіть при вдалому прогнозуванні, такі розрахунки завжди залишаться досить умовними. Але, вони дозволять підприємству створити резерви, які дадуть змогу продовжувати свою діяльність і зменшить удар збитків по його фінансовому стану. Адже розмір завданих збитків може бути колосальним, наприклад, у 2008 році збитки лише Івано-Франківської області від повені становили 1,7 млрд. грн. На законодавчому рівні у постанові Кабінету Міністрів України від 15 лютого 2002 р. №175 "Про затвердження

Методики оцінки збитків від наслідків надзвичайних ситуацій техногенного і природного характеру" визначено, що загальний обсяг збитків від наслідків НС роз-

$$\text{Збитки} = \text{Hr}(2) + \text{Mr} + \text{Mp} + \text{Pc/g} + \text{Mtv} + \text{Pl/g} + \text{Pr/g} + \text{Pрек} + \text{Pпзф} + \text{Аф} + \text{Вф} + \text{Зф}, \quad (1)$$

де Hr – втрати життя та здоров'я населення; Mr – руйнування та пошкодження основних фондів, знищення майна та продукції; Mp – невироблення продукції внаслідок припинення виробництва; Pc/g – вилучення або порушення сільськогосподарських угідь; Mtv – втрат тваринництва; Pl/g – втрати деревини та інших лісових ресурсів; Pr/g – втрат рибного господарства; Pрек – знищення або погіршення якості рекреаційних зон; Аф – забруднення атмосферного повітря; Вф – забруднення поверхневих і підземних вод та джерел, внутрішніх морських вод і територіального моря; Зф – забруднення земель несільськогосподарського призначення; Pпзф – а також збитки, заподіяні природно-заповідному фонду.

І відповідно, розмір збитків від втрати життя та здоров'я населення визначається за такою формулою:

$$\text{Hr} = \text{S Втрр} + \text{S Вдп} + \text{S Ввтг} \quad (2)$$

де S Втрр – втрати від вибуття трудових ресурсів з виробництва; S Вдп – витрати на виплату допомоги на поховання; S Ввтг – витрати на виплату пенсій у разі втрати годувальника; а) втрати від вибуття трудових ресурсів з виробництва розраховуються за такою формулою:

$\text{S Втрр} = \text{Мл}$ – втрати від легкого нещасного випадку* $\text{N} + \text{Мт}$ – втрати від важкого нещасного випадку* $\text{N} + \text{Мі}$ – втрати від отримання людиною інвалідності* $\text{N} + \text{Мз}$ – втрати від загибелі людини* N , де N – кількість постраждалих від конкретного виду нещасного випадку. (3)

Запропонований алгоритм розрахунку має ряд суттєвих недоліків, адже він дає змогу визначити вже завдані збитки. Розрахунок досить громіздкий, розтягнутий у часі, потребує результатів раніше проведених додаткових підрахунків, які також довготривалі. Цей трудомісткий процес не надає оперативної інформації, яка б могла вплинути на прийняття управлінського рішення. Тому він потребує заміни або удосконалення на законодавчому рівні. Звичайно, при оцінці можливих збитків, можна керуватися досвідом так званих "подібних" об'єктів, на основі якого і розраховувати необхідні підприємству резерви активів. Але, все ж таки для найбільш достовірної оцінки можливих збитків, підприємству слід додатково залучити екологічного експерта, який і зможе провести комплексну професійну оцінку. Створений резерв має бути доступним підприємству у будь-який час для забезпечення ліквідації чи мінімізації негативних екологічних наслідків.

Закріплення методики оцінки завданих збитків та відповідна їх компенсація в законодавчих актах вирішить ще й питання визнання цих втрат витратами згідно з вимогами Податкового кодексу. Також тлумачення терміну "екологічні витрати" та їх вичерпний перелік буде додатковим стимулом для ведення соціально-відповідального бізнесу в країні.

Відповідно до бухгалтерської практики існує два підходи для визначення бухгалтерського зобов'язання. Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) визначено поняття умовного зобов'язання. Відповідно до МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та активи" [9], умовне зобов'язання це:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контролюваних суб'єктом господарювання, або

раховується як сума основних локальних збитків. В ній також наведено загальну формулу для розрахунків збитків (3) від наслідків надзвичайних ситуацій:

б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" визначено непередбачене зобов'язання як зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки мало ймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити. Визначення є тотожним умовному зобов'язанню згідно МСБО.

Для відображення умовного зобов'язання використовують позабалансові рахунки, виходячи з того, що це зобов'язання є умовним та не підлягає відображенню у балансі. Воно носить інформативний характер для керівництва підприємства, відображає більш повну картину діяльності і може вплинути на прийняття того, чи іншого управлінського рішення. Пропонуємо внести окремий субрахунок 043 "Непередбачені екологічні зобов'язання" до плану рахунків підприємства. У періоді визнання умовного зобов'язання необхідно зробити відповідні проведення:

1) згідно з П(С)БО:

Дебет 043 "Непередбачені екологічні зобов'язання"

2) згідно з М(С)БО:

Дебет рахунку "Витрати на ліквідацію негативних екологічних наслідків"

Кредит рахунку "Умовне екологічне зобов'язання"

У випадку зменшення умовного зобов'язання робиться сторно на відповідну суму.

За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація у Примітках до фінансової звітності:

- стислий опис зобов'язання та його сума;
- невизначеність щодо суми або строку погашення;
- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

Міжнародний стандарт розглядає не лише умовне зобов'язання, а й забезпечення, що визнається як зобов'язання (якщо припустити, що їх можна достовірно оцінити), оскільки воно є існуючим зобов'язанням і ймовірно, що погашення цього зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди. П(С)БО 11, також розглядає поняття забезпечення як зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Лише ті зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто, майбутнього ведення бізнесу), визнаються як забезпечення. Прикладами таких зобов'язань є штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля – обидва у момент сплати спричиняють вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, незалежно від майбутніх дій суб'єкта

господарювання. Подібним чином, суб'єкт господарювання визнає забезпечення на виведення з експлуатації нафтової установки або атомної електростанції тією мірою, якою суб'єкт господарювання зобов'язаний виправити вже завдану шкоду. І навпаки, внаслідок комерційного тиску чи юридичних вимог суб'єкт господарювання може мати намір або необхідність понести видатки для здійснення конкретної діяльності в майбутньому (наприклад, установлення протидимових фільтрів на фабриці певного типу). Оскільки суб'єкт господарювання може уникнути майбутніх видатків внаслідок своїх майбутніх дій (наприклад, змінюючи спосіб діяльності), він не має існуючого зобов'язання за цими майбутніми витратами і не визнає забезпечення.

Подія, яка негайно не спричиняє виникнення зобов'язання, може спричинити його пізніше, оскільки зміни в законодавстві або певна дія (наприклад, достатньо конкретна публічна заява) суб'єкта господарювання можуть спричинити конструктивне зобов'язання. Наприклад, якщо довіллю завдано шкоди, може не виникати ніякого обов'язку для підприємства відшкодувати заподіяну шкоду державі чи суспільству. Проте заподіяння шкоди стане подією, що створює зобов'язання, якщо нове законодавство вимагатиме виправлення існуючої шкоди або ж якщо суб'єкт господарювання публічно візьме на себе відповідальність за виправлення і, таким чином, створить конструктивне зобов'язання.

Застосування наближених оцінок є суттєвою складовою складання фінансової звітності і не зменшує їхньої достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є більш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан. За винятком надзвичайно рідкісних випадків, суб'єкт господарювання буде спроможний визначити діапазон можливих результатів і таким чином зробити наближену оцінку зобов'язання; яка є достатньо достовірною для визнання забезпечення. У надзвичайно рідкісних випадках, коли не можна зробити достовірної наближеної оцінки, існує зобов'язання, яке не може бути визнаним. Таке зобов'язання розкривається як умовне зобов'язання.

Досить часто завдані екологічні збитки несуть негативні наслідки не лише для підприємства, а й для суспільства та держави в цілому. Звичайно, після проведених досліджень, і, якщо доведено, що екологічну катастрофу спричинило не лише безвідповідальність підприємства, а й об'єктивні природні явища, тоді, держава або інші інвестори можуть компенсувати або профінансувати окремі витрати підприємства. У цьому випадку, відповідно до МСБО, така компенсація буде вираховуватися з видатків у Звіті про прибутки та збитки. Тобто, не наводиться у рядку "інші доходи", а зменшувати "витрати". Інакше відображення, суперечило б економічній сутності такої компенсації.

ПСБО передбачає створення забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань
- інші.

Цей перелік не виокремлює забезпечення на виконання екологічних зобов'язань. Помітно, що у П(С)БО взагалі рідко зустрічаються терміни, пов'язані екологічною, природоохоронною діяльністю. Це пов'язане з тим, що бухгалтерський облік є відображенням стану під-

приємницької діяльності в країні. А зміни до нормативних актів вносяться за умови виникнення гострої необхідності врегулювання вже існуючої діяльності. Тобто, спочатку з'являється діяльність, а потім вже законотворчі органи реагують на це шляхом створення (зміни) нормативної бази. Стандарти бухгалтерського обліку, зазвичай, містять приклади відображення господарських ситуацій в обліку. Міжнародні підприємства ведуть екологічно-спрямовану діяльність і, відповідно, у МСБО часто зустрічаються приклади, основані на екологічних витратах, проблемах природоохоронного характеру, що відсутнє у П(С)БО.

Забезпечення створюється у формі відповідних резервів грошових коштів. Суми створених забезпечень визнаються витратами у момент їх створення. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

П(С)БО передбачає, що залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу, та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності, ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Міжнародний стандарт не рекомендує визнавати умовне зобов'язання. У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно чи окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.

Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очікувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності тобто вони визнаються витратами того періоду в якому вони були понесені.

Фінансові звіти висвітлюють фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату або за звітний період (минулий), а не його можливий стан у майбутньому. Отже, забезпечення не визнається щодо витрат, які необхідно понести для здійснення діяльності в майбутньому. Єдиними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, є ті, що існують на кінець звітного періоду.

До субрахунків рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" доцільно додати окремий субрахунок 479 "Екологічний резерв" для обліку екологічно резерву. Формування якого буде відображатися у кореспонденції з рахунком 949 "Інші операційні витрати". Для подальшого контролю, витрати на формування екологічного резерву необхідно виокремити з поміж інших витрат за допомогою аналітичного рахунку (наприклад 949.1). Момент створення резерву можна відобразити наступними проведеннями (табл.1):

Таблиця 1. Облік процесу створення та використання екологічного резерву*

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Дебет	Кредит
Створено резерв із періодичних відрхувань	949.1"Витрати на формування екологічного резерву"	479 "Екологічний резерв"
Відображення понесених витрат на поліпшення наслідків за рахунок резерву (після настання екологічної аварії)	479 "Екологічний резерв"	20 "Виробничі запаси" 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" 65 "Розрахунки за страхуванням" Інші
Отримана компенсація за понесені витрати, що були забезпечені резервом	30 "Готівка" 31 "Рахунки в банках"	378 "Розрахунки з державними цільовими фондами"
Відновлено резерв на суму компенсації	378 "Розрахунки з державними цільовими фондами"	479 "Екологічний резерв"

Джерело: власна розробка автора

Резерв доцільно періодично переглядати. Період встановлюється у обліковій політиці підприємства. Звичай, переоцінка відбувається кожний рік на дату ба-

лансу (31 грудня). У випадку, коли переглянута вартість потребує змін, вони відображаються наступними проведеннями (табл. 2):

Таблиця 2. Переоцінка екологічного резерву*

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Д-т	К-т
Дооцінка екологічного резерву	949.1"Витрати на формування екологічного резерву"	479 "Екологічний резерв"
Зменшення резерву на ліквідацію негативних екологічних наслідків діяльності підприємства (метод сторно)	479 "Екологічний резерв"	949.1"Витрати на формування екологічного резерву"

Джерело: власна розробка автора

У П(С)БО 11 визначено, що у примітках до фінансової звітності підприємству слід наводити наступну інформацію щодо кожного виду забезпечень:

- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;
- залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду;
- збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрхувань;
- сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду;
- невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді;
- сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

Висновки. Отже, суб'єкт господарювання у ході своєї економічної діяльності стикається іноді з екологічно негативними подіями, на ліквідацію яких необхідні значні кошти. Залежно від обсягу необхідних коштів та періоду їх необхідності виділяють два види витрат на природоохоронну діяльність: поточні та капітальні. Поточні витрати доцільно відображати у періоді їх понесення на окремому аналітичному рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності". Стосовно обліку капітальних витрат, які за своїм обсягом можуть становити для підприємства загрозу банкрутства у випадку їх визнання в одному періоді, існує декілька альтернативних варіантів обліку. Одним з можливих варіантів такого відображення є визнання умовного зобов'язання (П(С)БО: непередбачені зобов'язання). Умовним зобов'язанням називають зобов'язання, що не визнається по одній з двох причин: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно. Облік його ведеться на позабалансових рахунках і розкривається у Примітках до фінансової звітності.

Іншим варіантом відображення зобов'язання ліквідувати негативні екологічні наслідки власної підприємницької діяльності є створення забезпечення. Воно дозволить підприємству під час нормального, звичайного функціонування "відкладати" певну суму кожного визначеного періоду, щоб до кінця року було сформоване певне грошове забезпечення. І у разі настання негативно екологічної події, підприємство за рахунок резерву ліквідує або мінімізує ці негативні наслідки.

На нашу думку, доцільніше створювати резерв на ліквідацію негативних екологічних наслідків, а не визнавати умовне зобов'язання, яке, по суті, не забезпечується нічим. Для цього необхідно буде на щомісячній основі робити наступні проведення (відповідно до міжнародних стандартів): Дебет "Витрати на ліквідацію негативних наслідків" та Кредит "Резерв на ліквідацію негативних екологічних наслідків". Створення резерву дозволить підприємству поступово відображати понесені витрати, що буде позитивно впливати на оцінку діяльності підприємства й приваблювати інвесторів.

Список використаних джерел

1. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика [Текст]: [монографія] / Дорош Н.І. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2006. – 495 с.
2. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [Текст]: [монографія] / В. Г. Швець. – 3-є вид., переробл. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
3. Купалова Г.І. Екологічна складова системи показників інвестиційної привабливості регіонів України / Г.І. Купалова, Н.О. Коренева // Вісник Університету Банківської справи Національного банку України. – 2010. – № 3. – С. 133–136.
4. Москаленко А. П. Економіка природопользования и охраны окружающей среды [Текст]: [монографія] / А. П. Москаленко. – М.: ИКЦ "МарТ", Ростов-н/Д.: Издательский центр "МарТ", 2003. – 224 с.
5. Пахомова Н.В. Екологічний менеджмент [Текст]: [монографія] / Пахомова Н.В., Эндерс А., Рихтер К. – СПб.: Питер, 2003. – 544 с.
6. Шевчук В.Я. Екологічний аудит [Текст]: [монографія] / Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М. – К.: Вища школа, 2000. – 344 с.
7. Папіно В.З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України: автореферат дис. на здобуття канд. екон. наук: 08.00.09 / В.З. Папіно; Тернопільська акад. народного госп., обліку та аудиту. – Т., 2004. – 20 с.
8. Ардатьяева Т.І. Облік витрат підприємства на природоохоронну діяльність: організація та методика: автореф. дис.... канд. екон. наук:

08.00.09 / Т.І. Ардатева; Держ.служба статистики України, Нац.акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2014. – 20 с.

9. МСБО №37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та активи" [Електронний ресурс] // Бухгалтер 911: [сайт].- Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO37.pdf>

10. Наказ Мінфін України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" від 31.01.2000

№ 20 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

11. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Методики оцінки збитків від наслідків надзвичайних ситуацій техногенного і природного характеру" від 15 лютого 2002 р. №175 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/175-2002-%D0%BF>.

Надійшла до редколегії 01.10.14

Д. Ульянова, асп.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

УЧЕТНАЯ ОЦЕНКА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье рассматриваются понятия создания резерва для природоохранной деятельности и компенсации экологического ущерба от хозяйствования, особенности их определения в учете с применением международных и национальных стандартов, определены проблемы и порядок расчета соответствующего резерва. Рассмотрено условное обеспечение и случаи его признания предприятием. Предложен альтернативный подход к отображению в учете соответствующих обеспечений.

Ключевые слова: обязательство природоохранной деятельности, условное обеспечение, экологические расходы, обеспечение.

D. Ulianova, PhD student

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

ACCOUNTING ESTIMATION OF LIABILITIES OF ENVIRONMENTAL ACTIVITY

Environmental protection is one of the main stream in business development. The purpose of this research is to identify how company should account their environmental liability. The article consists of National Accounting Standards or International Accounting Standard Company analyses as both can be used in Ukraine. This article describes options for environmental liability accounting. On the one hand, company can identify environmental liability, and book it on below-line balance account. It is called contingent liability in that case. On the other hand, such liability can be considered as object for provisions. The second option means that company not only identify its environmental liability, but also will step to step create essential amount for environmental management. Also such allocation can be included into expenses. In that way company divide potential losses between periods and secure company from the big one in some recognized period. Sometimes such outstanding liabilities can lead to bankruptcy because of huge amounts.

Keywords: contingent liabilities, environmental costs, fund, provision.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2014, 11(164): 74-81

УДК 330.1(477)

JEL E26

А. Ходжаян, д-р екон. наук, Т. Шиптенко, заступник завідувача відділу з питань економічної безпеки Науково-дослідний економічний інститут Мінекономрозвитку і торгівлі України

ТІНЬОВА ЕКОНОМІКА ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ ОЦІНЮВАННЯ

В статті розглянуто існуючі наукові підходи до формулювання сутності поняття та структурних елементів тіньової економіки. Наведені визначення тіньової економіки як об'єкту оцінювання. Розкрито форми прояву тіньових відносин у розрізі інституціональних секторів економіки. Охарактеризовано методи оцінювання тіньового сектору з позицій їх об'єкту дослідження.

Ключові слова: тіньова економіка; економіка, яка офіційно спостерігається; економіка, яка безпосередньо не спостерігається; економіка, яка не спостерігається і не обліковується; загальна економіка; рівень та обсяги тіньової економіки; методи оцінювання рівня тіньової економіки.

Постановка проблеми. Процеси тінізації існують в усіх країнах світу як абсолютно іманентне для економічної системи явище. Основними відмінностями їх в тій чи іншій країні є обсяги, чинники, форми, стан соціально-правового контролю за тіньовою економікою та його реалізації.

Рівень тіньової економіки (ТЕ) в країнах з найбільш розвиненою економікою знаходяться в діапазоні від 7 до 21% ВВП, а в країнах, які розвиваються, досягають 35 – 50% ВВП і більше. Існує думка, згідно якої тіньова економіка, якщо її рівень не перевищує 10-15%, є прийнятним явищем і слугує компенсатором можливих ризиків і пов'язаних з ними втрат, оскільки згладжує кон'юктурні коливання [1].

Рівень тіньової економіки в Україні є одним з найвищих у Європі та становив, за оцінками Світового банку, 45% офіційного ВВП протягом 2010 – 2011 рр. та 44% – у 2012 р. За розрахунками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України (МЕРТУ), на кінець 2013 р. рівень тіньової економіки в Україні становив 34% від обсягу офіційного ВВП [2].

Тому завданням держави в нашій країні є формування гнучкої та адекватної політики щодо тіньової діяльності, яка може включати як підтримку та сприяння легалізації тих видів діяльності, мотивацією яких є виживання та забезпечення в складних економічних умовах зростання виробництва, створення і збереження

робочих місць, протидію бідності, так і боротьбу з кримінальною складовою тіньової економіки та детінізацію економічних відносин до такого рівня, який би не загрожував економічній безпеці держави та прогресивним структурним змінам в національній економіці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. До питань сутності, структури та проблем оцінювання тіньової економіки доцільно підійти шляхом вивчення теоретико – методологічних підходів, що надаються у працях таких зарубіжних авторів, як: Ж. Віллард, К. Вільямс, П. Гоміс, П. Гутманн, Р. Делланно, Б. Контіні, К. Маккафі, С. Морріс, В. Патрізі, Е. де Сото, Е. Фейг, Ф. Шнайдер та інші.

В Україні основні проблеми вивчення та підходи до вимірювання масштабів тіньової економіки досліджувалися і були висвітлені у наукових розробках таких вітчизняних вчених, як: В. Базилевич, З. Варналій, А. Вугальтер, Т. Кваша, Н. Краус, І. Мазур, О. Москвін, Ю. Прилипко, Т. Тищук, О. Турчинов, М. Флейчук, Ю. Харазішвілі та інші.

Проте в даний момент аналіз тіньової економіки знаходиться на тому етапі, коли дослідниками не сформульований єдиний універсальний підхід до визначення поняття і структури тіньової економіки, яка оцінюється, методів вимірювання її рівня та обсягів, які дозволяють визначити ефективність державної політики щодо детінізації.