

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ПО ОПЕРАЦІЯХ З АТМОСФЕРНИМ ПОВІТРЯМ: РАХУНКИ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

*Виявлено основні проблеми організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям. Запропоновано систему аналітичних рахунків для відображення цих витрат; наведено перелік можливих господарських операцій за допомогою подвійного запису*

**Ключові слова:** витрати по операціях з атмосферним повітрям, аналітичні рахунки, подвійний запис, первинні документи

**Постановка проблеми.** Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які впливають на економічні показники діяльності підприємства. Сьогодні в Україні немає спеціального стандарту з бухгалтерського обліку, який би регулював облік екологічних витрат. Подібного документа немає і в міжнародній практиці, що створює суттєві труднощі при підготовці необхідної інформації по екологічним витратам для зовнішніх і внутрішніх користувачів. На сучасному етапі формування методики відображення екологічних витрат у бухгалтерському обліку підприємства існує безліч суперечностей, наслідком яких є відсутність єдиного розуміння змісту екологічних витрат і їх видів для відображення в бухгалтерському обліку. У загальній сукупності витрат промислових підприємств неможливо виділити екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям, особливо ті, що пов'язані з експлуатацією локальних очисних споруд і пристосувань, які входять до складу витрат основного виробництва і пов'язані безпосередньо з технологічним процесом. Виняток можуть становити тільки витрати на експлуатацію очисних споруд, виділених в окремі цехи. Це пов'язано з тим, що у діючій практиці бухгалтерського обліку екологічні витрати повністю "розчиняються" у собівартості виробленої продукції.

З метою формування інформації про екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям необхідною є розробка методики бухгалтерського обліку таких витрат.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню питань, пов'язаних з теорією та практикою обліку і аналізу екологічних витрат присвячені праці багатьох вітчизняних вчених: О.Ф. Балацького, Ю.В. Безверхні, І.В. Бешулі, І.В. Замули, Т.О. Кірсанової, О.М. Кондратюк, Е.В. Лапіна, С.І. Лебедевича, Л.І. Максимів, І.В. Мамчук, Л.Г. Мельника, В.З. Папінко, М.С. Пушкаря, Л.А. Сахно, Д.М. Трачової, Ю.Ю. Туниці, М.Б. Харківського, М.М. Цюги, В.О. Шевчука, а також зарубіжних науковців: Д.В. Бескровного, О.М. Брилева, К.Г. Гофмана, К. Друри, Т.А. Дьоміної, О.В. Ілліцьової, О.В. Морозової, Е.К. Муруєвої, Т.М. Насакіної, Х.Ш. Нурмухамедової, І.М. Потравного, К.С. Саєнко, Я.Я. Яндигарова та інших.

Незважаючи на те, що загальні проблеми методики та організації бухгалтерського обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств неодноразово піднімались в наукових працях, окремі аспекти, залишаються дискусійними та потребують додаткових досліджень. Зокрема це стосується розробки методики відображення екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям в бухгалтерському обліку.

**Метою досліджень є** розвиток застосування рахунків і подвійного запису як елементів методу бухгалтерського обліку для екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям.

**Виклад основного матеріалу.** В загальній сукупності екологічних витрат підприємства, можна відокремити екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям, як об'єкт бухгалтерського обліку. Це пов'язано з тим, що витрати на встановлення очисного обладнання для вловлювання і знешкодження забруднюючих речовин із газів, що відходять від технологічних агрегатів і вентиляційного обладнання, витрати на обслуговування та підтримку в робочому стані обладнання, витрати на капітальний ремонт та інші витрати спрямовані на запобігання, зменшення чи ліквідацію забруднення атмосферного повітря є частиною екологічних витрат підприємства щодо охорони атмосферного повітря та зменшення шкідливого впливу на нього.

До найбільших забруднювачів атмосферного повітря можна віднести гірничо-металургійний комплекс. Це пов'язано з особливостями технологічних процесів підприємств галузей (підприємства з видобутку і переробки залізорудної сировини, виробництва коксу і феросплавів, виплавки чавуна і сталі, підприємства з виробництва сталю прокату), що входять до складу комплексу, а також із спалюванням ними великої кількості палива різних видів. Станом на 2011 рік в атмосферу країни надійшло 1,215 млн. т забруднюючих речовин внаслідок добування корисних копалин, крім паливно-енергетичних, від металургійного виробництва і виробництва готових металевих виробів, що становить 27,8 % від загального обсягу викидів забруднюючих речовин. Також, внаслідок добування корисних копалин, крім паливно-енергетичних, від металургійного виробництва і виробництва готових металевих виробів, в атмосферне повітря у 2011 році надійшло 65,529 млн. т CO<sub>2</sub>, що становить 32,4 % від загального обсягу викидів CO<sub>2</sub> від стаціонарних джерел забруднення [5]. Тобто, третина викидів забруднюючих речовин і парникових газів надходить в атмосферне повітря від гірничо-металургійного комплексу.

При організації та веденні бухгалтерського обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям у теорії і на практиці виникають такі основні проблеми:

1. Екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям основних цехів входять до складу витрат по відповідним витратам за статтями виробничих витрат цехів і в бухгалтерському обліку відокремлено не відображаються. Аналогічна ситуація склалась і з витратами по операціях з атмосферним повітрям допоміжного виробництва. Це пов'язано з тим, що на промислових підприємствах гірничо-металургійного комплексу очисне обладнання знаходиться безпосередньо у цехах виробництва і представлене локальними очисними установками.

2. Поточні витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням очисних споруд (матеріали, що споживаються очисними спорудами в процесі нейтралізації, охолодження, кондиціонування та хімічного очищення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря; заробітна плата працівників, які здійснюють охоронні заходи і контролюють рівень безпеки роботи очисних споруд та якості атмосферного повітря; амортизація очисних споруд; енергія, вода (у випадку мокрого очищення вихідних газів) і паливо на обслуговування очисних споруд та інші) групуються на відповідних рахунках без виокремлення екологічної діяльності.

3. Поточні витрати на використання пристосувань екологічного характеру, що безпосередньо вбудовані в технологічний процес (прилади, що контролюють рівень забруднення повітряного басейну і роботу очисного обладнання) не піддаються локалізації і їх важко виділити із загальної суми виробничих витрат цехів.

4. Неможливість визначення величини екологічних витрат на запобігання наслідкам забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату (витрати на проведення робіт з інвентаризації джерел викидів, витрати на оснащення джерел викидів і пунктів контролю системами і приладами контролю), а також витрат на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату (витрати на створення санітарно-захисних зон навколо промислових підприємств (озеленення території), витрати на ліквідацію джерел несанкціонованих викидів в атмосферне повітря (звалища на території підприємств), витрати, пов'язані із забезпеченням безперебійної роботи технологічного та очисного обладнання з метою запобігання критичного викиду забруднюючих речовин) в сукупності всіх витрат підприємства. Це пояснюється тим, що ці екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям можуть виникати у всіх видах діяльності, але у бухгалтерському обліку підприємства відокремлено не відображаються.

5. Капітальні інвестиції в екологічну діяльність суб'єктів господарювання не виокремлюються із загальної сукупності витрат в бухгалтерському обліку. Як свідчать дані звітів підприємств [3], значна частина коштів витрачається на охорону атмосферного повітря і зменшення кількості парникових газів. У зв'язку з відсутністю ведення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій на охорону атмосферного повітря і на збереження клімату, неможливо формувати необхідну інформацію по них для внутрішніх та зовнішніх користувачів такої інформації.

З метою удосконалення організації бухгалтерського обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям, наведемо можливі шляхи вирішення цих питань.

На промислових підприємствах гірничо-металургійного комплексу очисне обладнання знаходиться безпосередньо у цехах виробництва і представлене локальними очисними установками. Поточні екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям основного виробництва входять до складу витрат по відповідним витратам за статтями виробничих витрат основних цехів і в бухгалтерському обліку відокремлено не відображаються. Аналогічна ситуація склалась і з витратами по операціях з атмосферним повітрям допоміжного виробництва.

З метою відокремленого групування поточних витрат основного і допоміжного виробництв необхідно відкрити до існуючого рахунку 23 "Виробництво" субрахунки: 231 "Основне виробництво" і 232 "Допоміжне виробництво".

За даними досліджень Т.М. Насакіної [4], при веденні бухгалтерського обліку поточних витрат, пов'язаних з експлуатацією та утриманням очисних споруд, необхідно дотримуватись наступних правил:

– вартість матеріалів, а також палива і енергії повинна визначатися з урахуванням таких умов:

– величини обсягу викидів, складу і концентрації забруднюючих речовин у викиді, що залежить від кількісних, номенклатурних показників технологічного процесу і питомих викидів шкідливих речовин на одиницю продукції; від кількості палива, сировини, матеріалів, що споживаються у процесі виробництва, і спричиняє значний вплив на кількість і склад викидів;

– необхідного ступеня очищення (досягнення нормативів граничнодопустимих викидів, граничнодопустимих концентрацій забруднюючих речовин);

– виду застосовуваного очисного обладнання, даних технологічного процесу (температура, тиск);

– норми амортизаційних відрахувань повинні диференціюватися за видами природоохоронного устаткування з урахуванням ступеня агресивності середовища. Неприятливі умови, в яких доводиться працювати природоохоронному устаткуванню, а також катастрофічні екологічні наслідки його поломки повинні враховуватися і при визначенні витрат на ремонт, тому що може знадобитися скорочення тривалості міжремонтного циклу;

– витрати на заробітну плату повинні розраховуватись залежно від кількості, типу і режиму роботи природоохоронного устаткування (чисельність працівників, їх професійний і кваліфікаційний склад, доплати за роботу в нічний час) і застосовуваної технології очистки (доплати за шкідливість).

Виконання цих умов забезпечить достовірність і своєчасність визначення розміру поточних витрат на експлуатацію та утримання очисних споруд відповідно до технологічного процесу виготовлення певного виду продукції, що дозволить включити ці витрати у собівартість продукції підприємства.

Також до поточних екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям відносяться витрати, які складно підрахувати прямо, тому що вони є складовою частиною загальноновиробничих витрат. До таких витрат належать витрати на використання пристосувань екологічного характеру, що безпосередньо вбудовані в технологічний процес (прилади, що контролюють рівень забруднення повітряного басейну і роботу очисного обладнання). З метою їх виділення із загальної суми виробничих витрат цехів, пропонується кілька способів вирішення даної проблеми. Деякі автори вважають за можливе розподіл цих витрат за кошторисними ставками, розрахованими за коефіцієнтом співвідношення цільових функцій конкретного виду обладнання [1]. Інші автори вважають більш економічним віднесення витрат до екологічних згідно з кошторисом витрат по утриманню обладнання, виходячи з ранжирування його цільових функцій або бальної оцінки, з часу використання даного обладнання з екологічною метою [2].

Однак це питання в даний час теоретично не розроблене. Ми дотримуємося думки тих авторів, які вважають, що такі витрати необхідно враховувати на підставі експертних оцінок у вигляді частки від загального обсягу понесених витрат, скоригованих і оцінених в абсолютному вираженні в гривнях після завершення проекту [6; 4].

В залежності від призначення поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям, необхідно до запропонованих субрахунків: 231 "Основне виробництво" і 232 "Допоміжне виробництво" відкрити відповідні аналітичні рахунки, а з метою удосконалення документування цих витрат розробити первинні документи обліку.

Специфіка екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям полягає в тому, що вони можуть виникати у всіх видах діяльності. Тобто, вони виникають у зв'язку із здійсненням безпосередньо екологічної діяльності, а також в результаті удосконалення технології виробництва, зміни складу і поліпшення якості ресурсів, проведення науково-дослідних робіт, створення санітарно-захисної зони, тощо.

Отже, для вирішення проблеми визначення екологічних витрат на запобігання і на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату в сукупності всіх витрат підприємства можна запропонувати:

– для обліку екологічних витрат на запобігання наслідкам забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату до субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” відкрити аналітичний рахунок першого порядку 9491 “Інші операційні витрати екологічної діяльності”, а вже до нього відкрити аналітичний рахунок другого порядку 94911 “Витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря та збереження клімату”;

– для обліку екологічних витрат на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату до субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” відкрити аналітичний рахунок першого порядку 9491 “Інші операційні витрати екологічної діяльності”, а вже до нього відкрити аналітичний рахунок другого порядку 94912 “Витрати на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату”;

– з метою обліку витрат на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря і на збереження клімату необхідно визначити напрям діяльності, і відповідно до цього можна запропонувати: до субрахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки” відкрити аналітичний рахунок першого порядку 9411 “Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій”, а вже до нього відкрити аналітичні рахунки другого порядку: 94111 “Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря”, 94112 “Витрати на проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату”.

Для удосконалення ведення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій на охорону атмосферного повітря і на збереження клімату необхідно до існуючого субрахунку 151 “Капітальне будівництво” відкрити аналітичні рахунки залежно від напрямку діяльності і характеру витрат.

З метою визначення меж екологічної діяльності по охороні атмосферного повітря та запобігання змінам клімату, була розроблена власна класифікація екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям, що є важливою умовою побудови бухгалтерського обліку цих витрат [3]. Класифікувати витрати по операціях з атмосферним повітрям запропоновано за наступними ознаками: за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); за характером впливу на атмосферне повітря (витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря і збереження клімату, витрати на заходи щодо ліквідації наслідків забруднень атмосферного повітря і збереження клімату); за джерелами фінансування (витрати, що покриваються за рахунок власних джерел, витрати, що покриваються за рахунок коштів цільового фінансування).

З урахуванням виявлених проблемних питань в бухгалтерському обліку витрат по операціях з атмосферним повітрям і запропонованої класифікації таких витрат розроблено склад аналітичних рахунків для відображення витрат по операціях з атмосферним повітрям та запропоновано відповідні первинні документи для їх відображення (табл. 1).



**Таблиця 1.** Запропоновані розрізи аналітики та первинні документи для відображення екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям на рахунках бухгалтерського обліку

Види екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям	Первинний документ	Рахунки бухгалтерського обліку				
		Синтетичний рахунок	Субрахунок	Аналітичний рахунок		
				I порядку	II порядку	III порядку
1	2	3	4	5	6	7
1. За видами діяльності						
1.1. Операційні						
1.1.1. За відношенням до виробничого процесу						
а) основного виробництва						
– витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням локальних очисних споруд	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям*</b>	23 "Виробництво"	<b>231 "Основне виробництво"</b>	<b>2311 "Витрати на охорону атмосферного повітря"</b>	<b>23111 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням локальних очисних споруд"</b>	–
– витрати, пов'язані із здійсненням контролю за експлуатацією локальних очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	23 "Виробництво"	<b>231 "Основне виробництво"</b>	<b>2311 "Витрати на охорону атмосферного повітря"</b>	<b>23112 "Витрати, пов'язані із здійсненням контролю за експлуатацією локальних очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря"</b>	–
– витрати на оплату послуг сторонніх підприємств і організацій на охорону атмосферного повітря	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг); рахунок за виконані послуги	68 "Розрахунки за іншими операціями"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	<b>6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності"</b>	<b>За назвами сторонніх організацій</b>	–

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
– витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	94 “Інші витрати операційної діяльності”	941 “Витрати на дослідження і розробки”	<b>9411 “Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій”</b>	<b>94111 “Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря”</b>	–
б) допоміжних виробництв						
– витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням інших очисних споруд	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	23 “Виробництво”	<b>232 “Допоміжне виробництво”*</b>	<b>2321 “Витрати на запобігання змінам клімату”</b>	<b>23211 “Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням інших очисних споруд”</b>	–
– витрати, пов'язані із здійсненням контролю за експлуатацією інших очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	23 “Виробництво”	<b>232 “Допоміжне виробництво”</b>	<b>2321 “Витрати на запобігання змінам клімату”</b>	<b>23212 “Витрати, пов'язані із здійсненням контролю за експлуатацією інших очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря”</b>	–
– витрати на оплату послуг сторонніх підприємств і організацій на запобігання змінам клімату	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг); рахунок за виконані послуги	68 “Розрахунки за іншими операціями”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	<b>6852 “Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв”</b>	<b>За назвами сторонніх організацій</b>	–
– витрати на проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	94 “Інші витрати операційної діяльності”	941 “Витрати на дослідження і розробки”	<b>9411 “Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій”</b>	<b>94112 “Витрати на проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату”</b>	–



1	2	3	4	5	6	7
<b>1.2. Інвестиційні</b>						
<b>1.1.2. За напрямками діяльності</b>						
<b>а) на охорону атмосферного повітря:</b>						
– витрати на створення нових локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря	ОЗ-1, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1511 “Витрати на створення нових локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря”</b>	–	–
– витрати на реконструкцію діючих локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря	ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1512 “Витрати на реконструкцію діючих локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря”</b>	–	–
– витрати на капітальний ремонт локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря;	ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1513 “Витрати на капітальний ремонт локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря”</b>	–	–
– витрати на впровадження маловідходних технологій	ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1514 “Витрати на впровадження маловідходних технологій ”</b>	–	–
<b>б) на запобігання змінам клімату</b>						
– витрати на створення інших нових очисних споруд з метою запобігання змінам клімату	ОЗ-1, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1515 “Витрати на створення інших нових очисних споруд з метою запобігання змінам клімату”</b>	–	–
– витрати на реконструкцію інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату	ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1516 “Витрати на реконструкцію інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату”</b>	–	–

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
– витрати на капітальний ремонт інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату	ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1517 “Витрати на капітальний ремонт інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату”</b>	–	–
– витрати на впровадження енергозберігаючих технологій	ОЗ-1, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	15 “Капітальні інвестиції”	151 “Капітальне будівництво”	<b>1518 “Витрати на впровадження енергозберігаючих технологій”</b>	–	–
<b>Фінансові</b>						
<b>За напрямками діяльності</b>						
<b>а) на охорону атмосферного повітря</b>						
– витрати на виплату відсотків за короткострокові кредити на створення, реконструкцію, капітальний ремонт локальних очисних споруд	Відомість нарахування відсотків	95 “Фінансові витрати”	951 “Відсотки за кредит”	<b>9511 “Відсотки за кредит на охорону атмосферного повітря”</b>	<b>95111 “Відсотки за короткострокові кредити на охорону атмосферного повітря”</b>	–
– витрати на погашення тіла короткострокового кредиту на створення, реконструкцію, капітальний ремонт локальних очисних споруд	Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту	95 “Фінансові витрати”	952 “Інші фінансові витрати”	<b>9521 “Інші фінансові витрати на охорону атмосферного повітря”</b>	<b>95211 “Витрати на погашення тіла короткострокового кредиту на створення, реконструкцію, капітальний ремонт локальних очисних споруд”</b>	–
– витрати на виплату відсотків за довгострокові кредити на впровадження маловідходних технологій	Відомість нарахування відсотків	95 “Фінансові витрати”	951 “Відсотки за кредит”	<b>9511 “Відсотки за кредит на охорону атмосферного повітря”</b>	<b>95112 “Відсотки за довгострокові кредити на охорону атмосферного повітря”</b>	–

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
– витрати на погашення довгострокового кредиту впровадження маловідходних технологій	на тіла на Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту	95 “Фінансові витрати”	952 “Інші фінансові витрати”	<b>9521 “Інші фінансові витрати на охорону атмосферного повітря”</b>	<b>95212 “Витрати на погашення тіла довгострокового кредиту на впровадження маловідходних технологій”</b>	–
<b>б) на запобігання змінам клімату</b>						
– витрати на виплату відсотків за короткострокові кредити на створення, реконструкцію, капітальний ремонт інших очисних споруд;	Відомість нарахування відсотків	95 “Фінансові витрати”	951 “Відсотки за кредит”	<b>9512 “Відсотки за кредит на запобігання змінам клімату”</b>	<b>95121 “Відсотки за короткострокові кредити на запобігання змінам клімату”</b>	–
– витрати на погашення тіла короткострокового кредиту на створення, реконструкцію, капітальний ремонт інших очисних споруд	Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту	95 “Фінансові витрати”	952 “Інші фінансові витрати”	<b>9522 “Інші фінансові витрати на запобігання змінам клімату”</b>	<b>95221 “Витрати на погашення тіла короткострокового кредиту на створення, реконструкцію, капітальний ремонт інших очисних споруд”</b>	–
– витрати на виплату відсотків за довгострокові кредити на впровадження ресурсозберігаючих технологій	Відомість нарахування відсотків	95 “Фінансові витрати”	951 “Відсотки за кредит”	<b>9512 “Відсотки за кредит на запобігання змінам клімату”</b>	<b>95122 “Відсотки за довгострокові кредити на запобігання змінам клімату”</b>	–
– витрати на погашення довгострокового кредиту впровадження ресурсозберігаючих технологій	на тіла на Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту	95 “Фінансові витрати”	952 “Інші фінансові витрати”	<b>9522 “Інші фінансові витрати на запобігання змінам клімату”</b>	<b>95222 “Витрати на погашення тіла довгострокового кредиту на впровадження ресурсозберігаючих технологій”</b>	–

1	2	3	4	5	6	7
<b>2. За характером впливу на атмосферне повітря</b>						
<i>Витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря та збереження клімату</i>						
– витрати на проведення робіт з інвентаризації джерел викидів	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг); рахунок за надані послуги;	94 “Інші витрати операційної діяльності”	949 “Інші витрати операційної діяльності”	<b>9491 “Інші операційні витрати екологічної діяльності”</b>	<b>94911 “Витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря та збереження клімату”</b>	<b>949111 “Витрати на проведення робіт з інвентаризації джерел викидів”</b>
– витрати на оснащення джерел викидів і пунктів контролю системами і приладами контролю	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг); рахунок за надані послуги;	94 “Інші витрати операційної діяльності”	949 “Інші витрати операційної діяльності”	<b>9491 “Інші операційні витрати екологічної діяльності”</b>	<b>94911 “Витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря та збереження клімату”</b>	<b>949112 “Витрати на оснащення джерел викидів і пунктів контролю системами і приладами контролю”</b>
<i>Витрати на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату</i>						
– витрати на створення санітарно-захисних зон навколо промислових підприємств (озеленення території)	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	94 “Інші витрати операційної діяльності”	949 “Інші витрати операційної діяльності”	<b>9491 “Інші операційні витрати екологічної діяльності”</b>	<b>94912 “Витрати на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату”</b>	<b>949121 “Витрати на створення санітарно-захисних зон навколо промислових підприємств (озеленення території)”</b>
– витрати на ліквідацію джерел несанкціонованих викидів в атмосферне повітря (звалища на території підприємств)	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	94 “Інші витрати операційної діяльності”	949 “Інші витрати операційної діяльності”	<b>9491 “Інші операційні витрати екологічної діяльності”</b>	<b>94912 “Витрати на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату”</b>	<b>949122 “Витрати на ліквідацію джерел несанкціонованих викидів в атмосферне повітря (звалища на території підприємств)”</b>

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
– витрати, пов'язані із забезпеченням безперебійної роботи технологічного та очисного обладнання з метою запобігання критичного викиду забруднюючих речовин	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	94 "Інші витрати операційної діяльності"	949 "Інші витрати операційної діяльності"	<b>9491 "Інші операційні витрати екологічної діяльності"</b>	<b>94912 "Витрати на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату"</b>	<b>949123 "Витрати, пов'язані із забезпеченням безперебійної роботи технологічного та очисного обладнання з метою запобігання критичного викиду забруднюючих речовин"</b>
За джерелами фінансування						
Цільове фінансування						
Національні джерела						
а) кошти позабюджетних екологічних фондів держави	Виписка банку	48 "Цільове фінансування"	<b>481 "Цільове фінансування екологічної діяльності"</b>	<b>4811 "По операціях з атмосферним повітрям"</b>	<b>48111 "Охорона атмосферного повітря"</b>	<b>481111 "Кошти позабюджетних екологічних фондів держави"</b>
б) інші джерела	Виписка банку	48 "Цільове фінансування"	<b>481 "Цільове фінансування екологічної діяльності"</b>	<b>4811 "По операціях з атмосферним повітрям"</b>	<b>48111 "Охорона атмосферного повітря"</b>	<b>481112 "Інші джерела"</b>
Джерела ЄС						
а) кошти Європейського союзу на запобігання змінам клімату	Виписка банку	48 "Цільове фінансування"	<b>481 "Цільове фінансування екологічної діяльності"</b>	<b>4811 "По операціях з атмосферним повітрям"</b>	<b>48112 "Запобігання змінам клімату"</b>	<b>481121 "Кошти Європейського союзу"</b>
б) кошти європейських банків	Виписка банку	48 "Цільове фінансування"	<b>481 "Цільове фінансування екологічної діяльності"</b>	<b>4811 "По операціях з атмосферним повітрям"</b>	<b>48112 "Запобігання змінам клімату"</b>	<b>481122 "Кошти європейських банків"</b>

1	2	3	4	5	6	7
<i>Власні джерела</i>						
– витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) основного виробництва	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	23 “Виробництво”	<b>231 “Основне виробництво”</b>	<b>2311 “Витрати на охорону атмосферного повітря”</b>	<b>Залежно від видів витрат</b>	–
– витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжного виробництва	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	23 “Виробництво”	<b>232 “Допоміжне виробництво”</b>	<b>2321 “Витрати на запобігання змінам клімату”</b>	<b>Залежно від видів витрат</b>	–
– витрати, що покриваються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства	<b>Розрахунок поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям</b>	94 “Інші витрати операційної діяльності”	941 “Витрати на дослідження і розробки”	<b>9411 “Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій”</b>	<b>Залежно від видів витрат</b>	–

\* жирним виділено власні пропозиції

Для цілей бухгалтерського обліку екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям слід групувати на бухгалтерських рахунках за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові). Ведення синтетичного обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям повинно базуватися на особливостях галузі загалом та діяльності певного підприємства зокрема. В залежності від виду діяльності, здійснюваного підприємством, екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям доцільно обліковувати на таких рахунках: 15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 92 “Адміністративні витрати”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 95 “Фінансові витрати”, що пов’язано з виділенням об’єктів витрат по операціях з атмосферним повітрям. Об’єкти аналітичного обліку залежать від напрямів впливу суб’єкта господарювання на стан атмосферного повітря і напрямів здійснюваної екологічної діяльності.

Наведемо перелік можливих господарських операцій, відповідно до напрямів екологічної діяльності за допомогою подвійного запису, використовуючи запропоновані рахунки бухгалтерського обліку, що кореспондують з іншими рахунками залежно від змісту господарської операції, що відбулася, згідно з діючим Планом рахунків [7] (табл. 2).





**Таблиця 2.** Запропоновані типові кореспонденції рахунків з обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
Списано вартість сировини і матеріалів для нейтралізації викидів забруднюючих речовин	23111 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням локальних очисних споруд"	201 "Сировина й матеріали"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Списано вартість запасів, що використовуються для ремонту локальних очисних споруд	23111 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням локальних очисних споруд"	20 "Виробничі запаси"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Нараховано амортизацію локальних очисних споруд	23111 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням локальних очисних споруд"	131 "Знос основних засобів"	Відомості нарахування і розподілу амортизації
Акцептовано рахунки сторонніх організацій за послуги з обслуговування цехів основного та допоміжного виробництва (енергія, паливо, вода)	23111 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням локальних очисних споруд"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності", 6852 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв"	Платіжне доручення
Оплата послуг сторонніх організацій по здійсненню контролю за експлуатацією локальних очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря	23112 "Витрати, пов'язані із здійсненням контролю за експлуатацією локальних очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря"	6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Нарахована амортизація необоротних активів, що використовуються для проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря	94111 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	Відомість нарахування і розподілу амортизації

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Списані на витрати, пов'язані з проведенням науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря, виробничі запаси	94111 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря"	20 "Виробничі запаси"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Нарахована заробітна плата та проведені відрахування на соціальні заходи працівникам, що зайняті проведенням науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря	94111 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхування"	Табель обліку робочого часу, Розрахунково-платіжна відомість
Списано вартість сировини і матеріалів для нейтралізації викидів парникових газів	23211 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням інших очисних споруд"	201 "Сировина й матеріали"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Списано вартість запасів, що використовуються для ремонту інших очисних споруд	23211 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням інших очисних споруд"	20 "Виробничі запаси"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Нараховано амортизацію інших очисних споруд	23211 "Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням інших очисних споруд"	131 "Знос основних засобів"	Відомості нарахування і розподілу амортизації
Оплата послуг сторонніх організацій по здійсненню контролю за експлуатацією інших очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря	23212 "Витрати, пов'язані із здійсненням контролю за експлуатацією інших очисних споруд і приладами, що контролюють стан атмосферного повітря"	6852 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Нарахована амортизація необоротних активів, що використовуються для проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату	94112 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	Відомість нарахування і розподілу амортизації
Списані виробничі запаси на витрати, пов'язані з проведенням науково-дослідних робіт з метою збереження клімату	94112 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату"	20 "Виробничі запаси"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Нарахована заробітна плата та проведені відрахування на соціальні заходи працівникам, що зайняті проведенням науково-дослідних робіт з метою збереження клімату	94112 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхування"	Табель обліку робочого часу, Розрахунково-платіжна відомість

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Оплата послуг у проведенні інвентаризації джерел викидів	949111 "Витрати на проведення робіт з інвентаризації джерел викидів"	6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності", 6852 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Відпущені зі складу раніше куплені системи і прилади контролю для оснащення джерел викидів	949112 "Витрати на оснащення джерел викидів і пунктів контролю системами і приладами контролю"	20 "Виробничі запаси"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Оплата послуг сторонньої організації із встановлення систем і приладів контролю	949112 "Витрати на оснащення джерел викидів і пунктів контролю системами і приладами контролю"	6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності", 6852 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг);
Відпущено зі складу закуплені раніше саджанці дерев	949121 "Витрати на створення санітарно-захисних зон навколо промислових підприємств (озеленення території)"	20 "Виробничі запаси"	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Нараховано заробітну плату та проведені відрахування на соціальні заходи працівникам за висадження саджанців дерев	949121 "Витрати на створення санітарно-захисних зон навколо промислових підприємств (озеленення території)"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхування"	Наряд, Розрахунково-платіжна відомість
Оплата послуг комунального підприємства за вивезення твердих побутових відходів	949122 "Витрати на ліквідацію джерел несанкціонованих викидів в атмосферне повітря (звалища на території підприємств)"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Нараховано заробітну плату та проведені відрахування на соціальні заходи працівникам, що забезпечують безперебійну роботу технологічного та очисного обладнання	949123 "Витрати, пов'язані із забезпеченням безперебійної роботи технологічного та очисного обладнання з метою запобігання критичного викиду забруднюючих речовин"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхування"	Табель обліку робочого часу, Розрахунково-платіжна відомість

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Придбано циклони і фільтри, які потребують монтажу і налагодження	1511 "Витрати на створення нових локальних очисних споруд в основних цехах щодо охорони атмосферного повітря"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Оплачено послуги сторонньої організації за монтаж і налагодження обладнання	1511 "Витрати на створення нових локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря"	6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Придбано обладнання для реконструкції локальних очисних споруд, яке потребує монтажу і налагодження	1512 "Витрати на реконструкцію діючих локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Оплачено послуги сторонньої організації за демонтування існуючого і монтування нового обладнання, за пусконаладжувальні роботи	1512 "Витрати на реконструкцію діючих локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря"	6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Придбано обладнання для проведення робіт з капітального ремонту локальних очисних споруд	1513 "Витрати на капітальний ремонт локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Нараховано заробітну плату та проведені відрахування на соціальні заходи працівникам за проведення капітального ремонту локальних очисних споруд	1513 "Витрати на капітальний ремонт локальних очисних споруд щодо охорони атмосферного повітря"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхування"	Наряд, Розрахунково-платіжна відомість
Оплачено послуги сторонньої організації за розробку проекту маловідходного виробництва сталі	1514 "Витрати на впровадження маловідходних технологій"	6851 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються основної діяльності"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Придбано обладнання, необхідне для монтажу лінії безкоксового отримання сталі	1514 "Витрати на впровадження маловідходних технологій"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Придбано допалювач палива, що потребує монтажу і налагодження	1515 "Витрати на створення інших нових очисних споруд з метою запобігання змінам клімату"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Оплачено послуги сторонньої організації за монтаж і налагодження обладнання	1515 "Витрати на створення інших нових очисних споруд з метою запобігання змінам клімату"	6852 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)

Продовження табл. 2.

Придбано обладнання для реконструкції котлів, яке потребує монтажу і налагодження	1516 "Витрати на реконструкцію інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Оплачено послуги сторонньої організації за демонтування існуючого і монтування нового обладнання для котлів, за пусконаладжувальні роботи	1516 "Витрати на реконструкцію інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату"	6852 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Придбано обладнання для проведення робіт з капітального ремонту котлів	1517 "Витрати на капітальний ремонт інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Нараховано заробітну плату та проведені відрахування на соціальні заходи працівникам за проведення капітального ремонту котлів	1517 "Витрати на капітальний ремонт інших очисних споруд з метою запобігання змінам клімату"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхування"	Наряд, Розрахунково-платіжна відомість
Оплачено послуги сторонньої організації за розробку енергозберігаючого проекту	1518 "Витрати на впровадження енергозберігаючих технологій"	6852 "Розрахунки з іншими кредиторами по операціях, що стосуються допоміжних виробництв"	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)
Придбано обладнання, необхідне для монтажу лінії енергозберігаючої технології	1518 "Витрати на впровадження енергозберігаючих технологій"	63 "Розрахунки з постачальника та підрядниками"	Рахунок-фактура
Нараховано відсотки за користування банківським кредитом, взятим для придбання рукавного фільтру	95111 "Відсотки за короткострокові кредити на охорону атмосферного повітря"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	Відомість нарахування відсотків
Нараховано заборгованість по тілу кредиту, взятого для придбання рукавного фільтру	95211 "Витрати на погашення тіла короткострокового кредиту на створення, реконструкцію, капітальний ремонт локальних очисних споруд"	601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"	Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту
Нараховано відсотки за користування банківським кредитом, взятим для впровадження технології безкоксого виробництва сталі	95112 "Відсотки за довгострокові кредити на охорону атмосферного повітря"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	Відомість нарахування відсотків
Нараховано заборгованість по тілу кредиту, взятого для впровадження технології безкоксого виробництва сталі	95212 "Витрати на погашення тіла довгострокового кредиту на впровадження маловідходних технологій"	601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"	Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Нараховано відсотки за користування банківським кредитом, взятим для придбання допалювача палива	95121 "Відсотки за короткострокові кредити на запобігання змінам клімату"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	Відомість нарахування відсотків
Нараховано заборгованість по тілу кредиту, взятого для придбання допалювача палива	95221 "Витрати на погашення тіла короткострокового кредиту на створення, реконструкцію, капітальний ремонт інших очисних споруд"	601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"	Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту
Нараховано відсотки за користування банківським кредитом, взятим для впровадження енергозберігаючої технології	95122 "Відсотки за довгострокові кредити на запобігання змінам клімату"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	Відомість нарахування відсотків
Нараховано заборгованість по тілу кредиту, взятого для впровадження енергозберігаючої технології	95222 "Витрати на погашення тіла довгострокового кредиту на впровадження ресурсозберігаючих технологій"	601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"	Відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту
Надійшли дотації підприємству для фінансування будівництва комплексу очисних споруд	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	481111 "Кошти позабюджетних екологічних фондів держави "	Виписка банку
Надійшли грошові кошти інвестора на впровадження маловідходних технологій	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	481112 "Інші джерела"	Виписка банку
Надійшли грошові кошти цільового фінансування на впровадження енергозберігаючої технології	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	481121 "Кошти Європейського союзу "	Виписка банку
Надійшли кошти на проект зменшення викидів парникових газів	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	481122 "Кошти європейських банків"	Виписка банку

Отже, на підприємствах гірничо-металургійного комплексу можливо виділити такі основні напрями екологічної діяльності в галузі охорони атмосферного повітря та збереження клімату з відповідними витратами:

– заходи, спрямовані на запобігання забрудненню атмосферного повітря та збереження клімату;

– заходи, спрямовані на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Відсутність ведення відокремленого обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям у теорії і на практиці бухгалтерського обліку унеможлиблює формування інформації по них для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Це пов'язано з тим, що екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям можуть виникати у всіх видах діяльності, але у бухгалтерському обліку підприємства відокремлено не відображаються.

З метою групування поточних витрат основного і допоміжного виробництв необхідно відкрити до існуючого рахунку 23 "Виробництво" субрахунки: 231 "Основне виробництво" і 232 "Допоміжне виробництво". В залежності від призначення поточних витрат по операціях з атмосферним повітрям, необхідно до запропонованих субрахунків: 231 "Основне виробництво" і 232 "Допоміжне виробництво" відкрити відповідні аналітичні рахунки. Витрати на використання пристосувань екологічного характеру, що безпосередньо вбудовані в технологічний процес необхідно враховувати на підставі експертних оцінок.

Витрати на запобігання і на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату виникають у зв'язку із здійсненням безпосередньо екологічної діяльності, а також в результаті удосконалення технології виробництва, зміни складу і поліпшення якості ресурсів, проведення науково-дослідних робіт, створення санітарно-захисної зони, тощо. Для вирішення проблеми визначення екологічних витрат на запобігання і на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату в сукупності всіх витрат підприємства необхідно: до субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" відкрити аналітичний рахунок першого порядку 9491 "Інші операційні витрати екологічної діяльності", а вже до нього відкрити аналітичні рахунки другого порядку 94911 "Витрати на запобігання забрудненню атмосферного повітря та збереження клімату" і 94912 "Витрати на ліквідацію наслідків забруднення атмосферного повітря і на збереження клімату"; до субрахунку 941 "Витрати на дослідження і розробки" відкрити аналітичний рахунок першого порядку 9411 "Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій", а вже до нього відкрити аналітичні рахунки другого порядку 94111 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт в галузі охорони атмосферного повітря" і 94112 "Витрати на проведення науково-дослідних робіт з метою збереження клімату".

Для забезпечення достовірності і точності визначення розміру поточних витрат необхідно розробити первинні документи обліку витрат по операціях з атмосферним повітрям, так як в існуючій практиці бухгалтерського обліку такі документи відсутні.

Для удосконалення ведення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій на охорону атмосферного повітря і на збереження клімату необхідно до існуючого субрахунку 151 "Капітальне будівництво" відкрити аналітичні рахунки залежно від напрямку діяльності і характеру витрат.

Облік фінансових витрат, що виникають у результаті обслуговування отриманих кредитів для здійснення екологічної діяльності з охорони атмосферного повітря і зміни клімату пропонується вести на таких рахунках бухгалтерського обліку: 9511 "Відсотки за кредит на охорону атмосферного повітря", 9512 "Відсотки за кредит на запобігання змінам клімату", 9521 "Інші фінансові витрати на охорону атмосферного повітря", 9522 "Інші фінансові витрати на запобігання змінам клімату".

З метою забезпечення належного контролю за коштами, спрямованими на охорону атмосферного повітря та клімату і для відображення джерел фінансування екологічної діяльності по операціях з атмосферним повітрям, пропонуємо: до існуючого рахунку 48 "Цільове фінансування" відкрити субрахунок 481 "Цільове фінансування екологічної діяльності", до нього відкрити аналітичний рахунок першого порядку 4811 "По операціях з атмосферним повітрям", а далі, відповідно до напрямку діяльності, зазначити можливі джерела цільового фінансування. Витрати основного і допоміжного виробництва залежно від напрямку діяльності і видів витрат включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) основного і допоміжного виробництв відповідно. Витрати на дослідження і розробки екологобезпечних технологій залежно від видів витрат покриваються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

Отже, реалізація запропонованих пропозицій значно збільшить обсяг облікових робіт на підприємстві, але значно зменшить трудомісткість одержання інформації про екологічні витрати по операціях з атмосферним повітрям, оскільки не буде необхідності у вибірці і перегрупуванні даних первинного й аналітичного обліку.

#### **Список використаних літературних джерел:**

1. Барич Я. Комплексность экологических проблем и особенности решений в зависимости от технологических процес сов / Барич Я., Едначак М., Кракар Г. // ЭХО: Экология. Хозяйство. Окружающая среда. – 1990. – с. 158-174.
2. Зубова Е.Б. Анализ затрат промышленного предприятия на охрану окружающей среды: Автореферат дис. канд. экон. наук / Е.Б. Зубова – Москва, 1990. – 25 с.
3. Кірейцева Г.В. Сутність і класифікація екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям / Г.В. Кірейцева // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 3 (61). – с. 65
4. Насакина Л.А. Особенности бухгалтерского учета затрат на природоохранную деятельность на предприятиях химической промышленности: дис. к.э.н.: 08.00.12 / Насакина Лилия Арькадьевна. – Москва, 1999. – 175 с.
5. Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
6. Палий В.В. Финансовый учет. Ч. 1 / В.В. Палий, В.Ф. Палий. – М., 1998. – 49 с.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

КІРЕЙЦЕВА Ганна Вікторівна – старший викладач кафедри екології Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 28.09.2012 р.