

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ЕКОЛОГІЧНОГО СПРЯМУВАННЯ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розкрито сутність і умови визнання в бухгалтерському обліку капітальних інвестицій екологічного спрямування. Запропоновано методика обліку капітальних інвестицій на природоохоронні цілі через формування й використання фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, методика, капітальні інвестиції екологічного призначення, фонд відтворення необоротних активів екологічного спрямування.

Формування ефективних процедур відокремленого відображення й аналізу капітальних інвестицій у створення і поліпшення природоохоронних об'єктів належить до важливих ланок управління промисловим виробництвом. Це пояснюється тим, що виробнича діяльність здійснює значний негативний вплив на довкілля і потребує істотних вкладень на відновлення екосистеми. Разом з тим облік інвестиційних витрат екологічного призначення залишається недостатньо дослідженим напрямом у сучасній системі бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з капітальними інвестиціями. Відсутність єдиних стандартів подання екологічної обліково-звітної інформації створює необхідність передбачити порядок акумулювання і використання інвестиційних коштів екологічного спрямування в межах бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що регламентовані національними положеннями (стандартами).

Доцільність і правомірність виокремлення екологічної складової в загальному обсязі капітальних інвестицій активно обговорюються в наукових колах. Зокрема, Л. Максимів основними інструментами екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку

вважає диференціювання і доповнення управлінського обліку та розширення фінансового обліку [1]. На думку Л. І. Зятковської, для запобігання свідомої мінімізації підприємствами вкладень в екологічно безпечні заходи, які не завжди ведуть до збільшення випуску продукції чи прибутковості, слід віднайти шляхи залучення повного обсягу фінансових ресурсів, необхідних для впровадження нових, ресурсоощадних технологій [2]. Аналогічні твердження зустрічаються не тільки в наукових публікаціях, що об'єднані в напрямі Environmental Accounting [3; 4], але й знайшли відображення у розвитку законодавчо-нормативної бази екологічного аудиту в Україні і світі [5; 6]. Тому вдосконалення фінансового обліку варто здійснювати в напрямку чіткого визначення в системі рахунків цільового надходження коштів з різних джерел на потреби капітального інвестування в об'єкти екологічного спрямування.

У науковій літературі зустрічаються різні методичні підходи до акумулювання коштів на здійснення капітальних інвестицій через відкриття окремого субрахунку для цільового накопичення і використання інвестиційних ресурсів. Так, В. С. Лень і В. В. Гливенко, узагальнюючи досвід облікової роботи до введення у 2000 р. діючого нині плану рахунків, доводять прийнятність створення і витрачання фонду цільового фінансування капітальних інвестицій. На їх думку, до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» можна відкрити субрахунок 489 «Фонд цільового фінансування капітальних інвестицій». Ними запропоновано кореспондувати цей рахунок з проміжним контрсубрахунком 182 «Формування фонду цільового фінансування капітальних інвестицій», який можна відкрити до рахунку 18 «Інші необоротні матеріальні активи» [7]. За всіх позитивних моментів розглянутого підходу, створення зазначеного цільового фонду пов'язано з вилученням з обороту підприємства і «заморожуванням» на відповідному рахунку протягом тривалого терміну великих обсягів коштів на будь-які потреби капітального характеру. Тому краще передбачити створення фондів з більш чітким розмежуванням цільового призначення капітальних інвестицій, зокрема фондів екологічного, інноваційного чи іншого спрямування.

З точки зору Т. П. Остапчук, більш доцільним є формування і використання фонду на відтворення необоротних активів. У методичному плані для такого обліку передбачено введення субрахунків: 157 «Внески на здійснення капітальних інвестицій», 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів», 426 «Фонд на відтворення необоротних активів». Їх застосуван-

ня сприятиме створенню фонду на заміну активів та відшкодуванню коштів, що витрачені під час придбання необоротних активів, з отриманої на поточний рахунок виручки від продажу [8]. Водночас здається не зовсім виправданим намагання накопичувати в межах одного фонду всі капітальні витрати на відтворення необоротних активів. Адже на великих промислових підприємствах, до яких належать гірничо-збагачувальні комбінати, в такому фонді буде досить важко визначити і відстежити рух капітальних коштів у відтворення необоротних активів, що залучені до виконання природоохоронної і соціальної функцій виробництва, яке є небезпечним для оточуючого природного середовища і населення.

З огляду на викладене, слід констатувати, що до теперішнього часу залишились невирішеними і потребують ретельного розгляду питання створення ефективної облікової процедури акумулювання екологічно орієнтованих інвестиційних коштів та їх спрямування на реалізацію екологічно значимих проектів відтворення технічної бази потужних підприємств.

Метою статті є розробка методичного забезпечення обліку капітальних інвестицій екологічного призначення через створення та використання фонду відтворення необоротних активів екологічного спрямування.

Досягнення поставленої мети передбачає розв'язання таких взаємопов'язаних завдань:

- з'ясування економічної сутності і визнання капітальних інвестицій екологічного спрямування у системі бухгалтерського обліку;
- обґрунтування доцільності створення та використання фонду відтворення необоротних активів екологічного спрямування для ефективного обліку екологічних інвестицій.

Економічна наука поки що тільки рухається у напрямку розв'язання проблеми створення екологічно орієнтованого обліку діяльності підприємств.

Позитивним є те, що в сучасних умовах відбувається зростання наукового інтересу вітчизняних економістів до аспектів екологічного інвестування та формування управлінських і обліково-аналітичних засад формування і витрачання інвестиційних коштів на екологічні цілі [1; 2]. У формах річної статистичної звітності підприємств виокремлюються обсяги інвестицій в основний капітал на охорону навколишнього природного середовища і раціональне використання природних ресурсів. Зокрема, у ф. № 2-інвестиції відображається загальний обсяг таких інвестицій.

Хоча інвестиційна діяльність екологічного призначення набуває все більших масштабів, змушуючи промислові підприємства шукати необхідні джерела покриття інвестиційних витрат на екологічні потреби з адекватним відображенням їх в облікових регістрах, проте в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, законодавчо-нормативній базі та в публікаціях не запропоновано тлумачення таких понять, як «капітальні інвестиції екологічного спрямування» та «необоротні активи екологічного спрямування».

Пропонується під капітальними інвестиціями екологічного спрямування (або екологічного призначення) розуміти вкладення грошових коштів, різних видів майнових та інтелектуальних цінностей у відтворення необоротних активів екологічного спрямування, в результаті якого досягається еколого-економічний ефект. До необоротних активів екологічного спрямування (призначення) слід віднести:

- всі групи основних засобів згідно з П(с)БО 7 [9; 10], які забезпечують вловлювання, утилізацію і знешкодження шкідливих викидів та відходів виробництва, рекультивацію земель і рекреаційних комплексів, що зазнали техногенного впливу та раціональне використання природних ресурсів;
- інші необоротні матеріальні активи, які інформаційно чи функціонально сприяють реалізації екологічних заходів;
- придбані або отримані нематеріальні активи, що безпосередньо пов'язані з правами користування надрами, лісовими, водними, земельними, геологічними, біологічними та іншими ресурсами, що впливають на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону тощо.

Для правильного визнання в бухгалтерському обліку капітальних інвестицій екологічного призначення варто чітко визначитись з поняттям «відтворення необоротних активів екологічного спрямування», в яке інвестуються кошти. На думку автора даної статті, до відтворення необоротних активів екологічного спрямування належить процес своєчасного придбання, заміни, будівництва, оновлення, поліпшення і підтримання у належному стані через капітальні роботи необоротних активів екологічного спрямування.

Орієнтуючись на вимоги П(с)БО 7 і П(с)БО 8 [9; 10], є сенс рекомендувати включення до капітальних інвестицій екологічного спрямування з майбутнім збільшенням первісної (залишкової) вартості необоротних активів екологічного призначення вартості робіт (послуг), що приводять до збільшення очікуваного майбут-

нього еколого-економічного ефекту від таких необоротних активів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями екологічного спрямування витрат, пов'язаних з поліпшенням необоротних активів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання необоротного активу екологічного спрямування, екологічної безпеки продукції і екологічної ситуації на підприємстві та прилеглий території, на яку розповсюджуються вплив техногенного навантаження і природоохоронних заходів підприємства.

Для фінансування капітальних інвестицій у матеріальні й нематеріальні необоротні активи, що забезпечують поліпшення екологічної ситуації на підприємстві, потрібні стабільні джерела інвестиційних ресурсів. Формування таких джерел є сенс здійснювати переважно за рахунок власних коштів підприємства, тому що кредитні ресурси (у тому числі у формі інвестиційного лізингу чи інвестиційного селенгу) краще залучати під капітальні інвестиції у розвиток виробництва, які в майбутньому дають приріст прибутку і дозволяють розраховуватися з кредиторами за відсотковими платежами та основним кредитним боргом. Екологічні інвестиції далеко не завжди пов'язані з отриманням прибутків, хоча екологічний і соціальний ефект від таких вкладень капіталу є досить вагомим, хоч і відчувається не одразу. Кошти державного бюджету і місцевих бюджетів як джерело капітальних інвестицій екологічного спрямування з розвитком ринкової економіки в Україні є досить мізерними або майже відсутні. Їх можливо розглядати лише в якості додаткового інвестиційного ресурсу, яке має чітке цільове призначення.

Акумуляування на капітальні інвестиції екологічного призначення власних коштів промислового підприємства, тобто частини нерозподіленого прибутку та амортизації, є доцільним через спеціальний фонд, але чинною законодавчо-нормативною базою на сьогодні не передбачено створення жодного фонду для таких потреб. Разом з тим теоретичні засади бухгалтерського обліку констатують можливість і доречність функціонування на підприємствах «спеціальних фондів», «фондів економічного стимулювання» тощо як об'єктів фінансового обліку [11].

Узагальнюючи вищевикладене, пропонується створення та використання на промислових підприємствах фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування. Його формування слід здійснювати за рахунок амортизаційних відрахувань з діючих необоротних активів екологічного спрямування, нерозподіленого прибутку, цільового фінансування і цільових

надходжень, резервного капіталу. Якщо інвестування в реалізацію екологічних програм на підприємстві тільки розпочинається, можливо зазначений фонд поповнювати за рахунок частки амортизації необоротних активів, які не пов'язані з екологією. Така частка не повинна перевищувати 30 % від вартості необоротних активів, щоб не позбавити підприємство можливості інвестувати в інші важливі проекти.

Удосконалення методики обліку капітальних інвестицій екологічного спрямування передбачає введення наступних субрахунків: 189 «Формування фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування», 319 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів екологічного спрямування», 429 «Фонд на відтворення необоротних активів екологічного спрямування».

Облік формування фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування за рахунок власних джерел підприємства пропонується здійснювати у порядку, який розглянуто на прикладі ВАТ «Інгулецький ГЗК» на рис. 1. Для обліку використання цього фонду із застосуванням підрядного і господарського способів виконання капітальних робіт пропонується кореспонденція рахунків, наведена на рис. 2.

Таким чином, чітке визначення і визнання капітальних інвестицій у відтворення необоротних активів екологічного призначення сприяє становленню і розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку. Створення і використання на промисловому підприємстві фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування дозволяє підвищити стабільність і надійність фінансового покриття капітальних витрат на екологічні потреби. Рекомендована методика обліку капітальних інвестицій екологічного призначення дає можливість прозоро і достовірно відображувати в системі облікових регістрів здійснення екологічних інвестицій, конкретизуючи їх цільовий характер. Запропонований методичний апарат може бути використаний на підприємствах різних форм власності. Він слугує науковим підґрунтям для подальших досліджень у галузі вдосконалення аналізу і контролю капітальних інвестицій екологічного спрямування в промисловому секторі економіки.

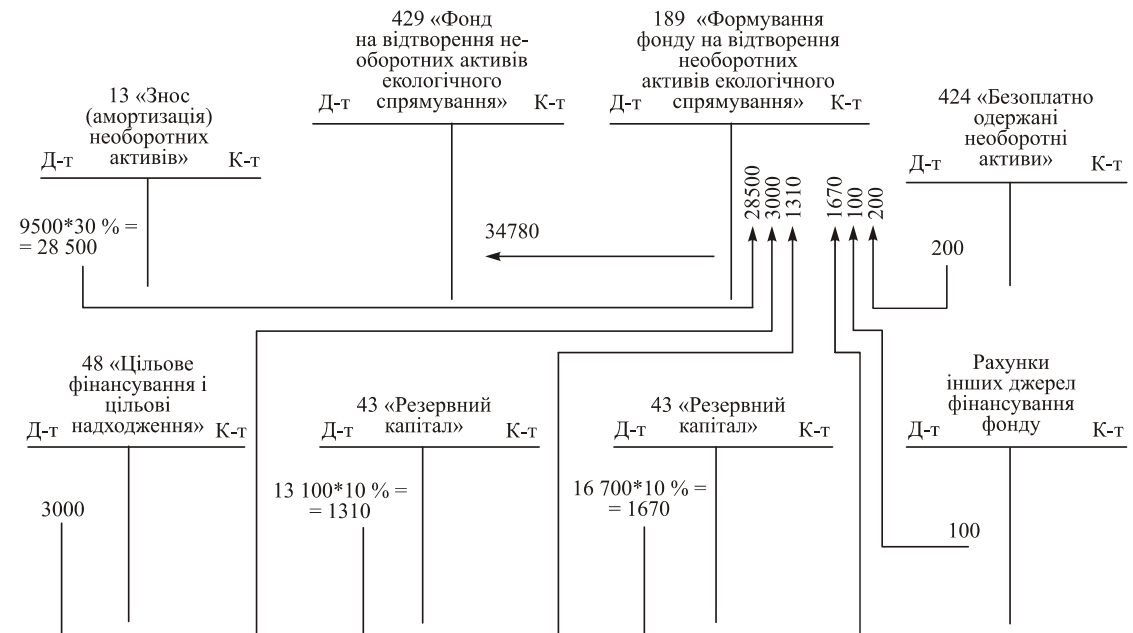


Рис. 1. Облік нарахування фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування на прикладі ВАТ «Інгулецький ГЗК»

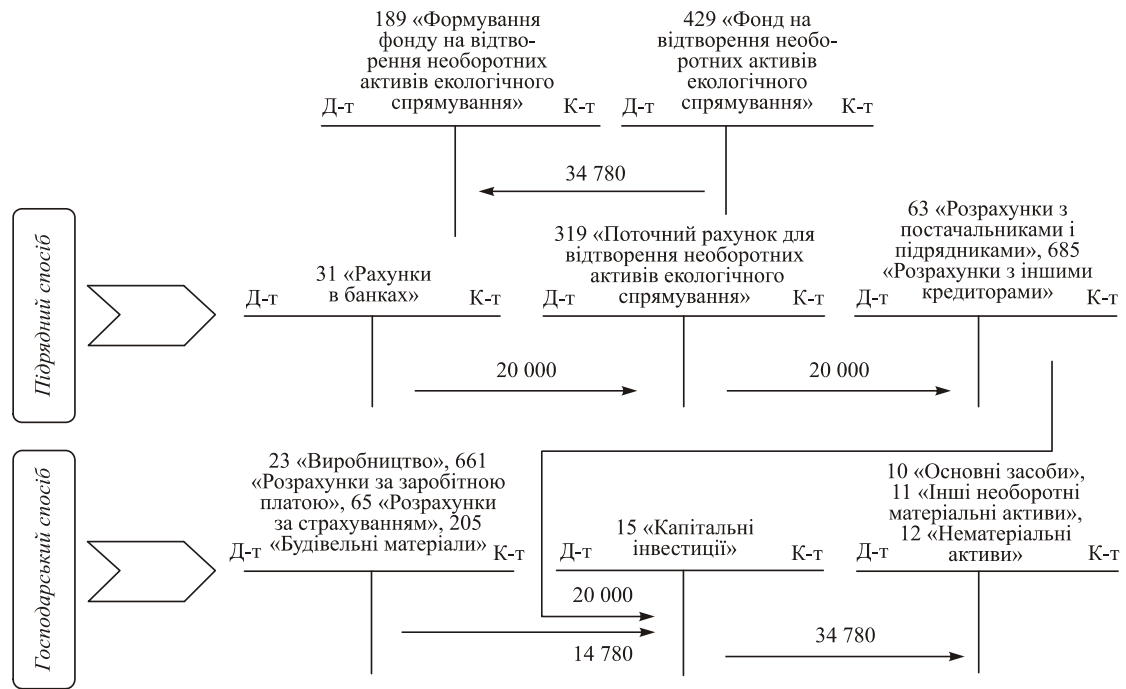


Рис. 2. Облік використання фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування на прикладі ВАТ «Інгулецький ІЗК»

Література

1. Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 5. — С. 18—23.
2. Зятковська Л. І. Фінансування інвестицій екологічного спрямування // Фінанси України. — 2006. — № 11. — С. 98—103.
3. Gray R. H. The Greening of the Accounting: The Profession after Pearce. The Chartered Association of Certified Accountants // Certified Research Report. — № 17. — 1990 b.
4. Экологический учёт и аудит: Сб. статей. — М., 1997. — С. 167.
5. Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 р. № 768-IV // Офіційний вісник України. — 2004. — № 29. — С. 44—50.
6. Положение «Учёт экологических вопросов при аудите финансовой отчётности» / В кн.: Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. — М., 2000. — С. 569—598.
7. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник/за ред. В. С. Лєня. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — С. 370.
8. Остапчук Т. Г. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: Дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Тернопільська академія народного господарства. — Тернопіль, 2004. — С. 104—106.
9. Національні стандарти бухгалтерського обліку з останніми змінами і доповненнями станом на 5 лютого 2003 р. // Все про бухгалтерський облік. — 2003. — № 14. — С. 23—29.
10. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку», що затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. № 1176 і набули чинності з 01.01.2007р. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 1. — С. 47—56.
11. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — С. 37.

Стаття надійшла до редакції 06.11.2007