

**О.А. Лаговська, д.е.н., проф.**  
*Житомирський державний технологічний університет*  
**В.Ф. Максимова, д.е.н., проф.**  
*Одеський національний економічний університет*

## **ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГІРНИЧОЗБАГАЧУВАЛЬНОЇ ГАЛУЗІ**

*Взаємодія підприємства з природним, соціальним і економічним середовищами є основою формування інституційного інтересу учасників економічних відносин та їх інституційного запиту, що відповідно впливає на функціонування підприємства, результати його діяльності. Це зумовлює необхідність адаптування системи бухгалтерського обліку, що створює інформаційний простір управління екологічним напрямом діяльності підприємства. У зв'язку з цим визначено напрями трансформації бухгалтерського обліку екологічних витрат на підприємствах гірничозбагачувальної галузі відповідно до інституційних запитів та усунення обмеженості облікової інформації щодо опису реальних і потенційних можливостей та загроз підприємства екологічного характеру. Виділено групи екологічних витрат на підприємствах гірничозбагачувальної галузі за напрямками здійснення впливу на атмосферне повітря, земельні та водні ресурси. Визначено, що діяльність підприємств даної галузі характеризується підвищеним ступенем екологічного ризику. У зв'язку з цим виділено типи умовних екологічних фактів господарського життя, наслідками яких можуть бути або реальні зобов'язання, або реальні активи підприємства та відповідно витрати та доходи.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; екологічні витрати; гірничозбагачувальні підприємства.

**Актуальність дослідження та постановка проблеми.**  
Екологічна та соціальна діяльність є джерелом ключових ризиків для суб'єктів господарювання. Забруднення навколишнього середовища під час антропогенної діяльності бізнес-одиноць, соціального характеру відповідних проблем впливають на господарську діяльність підприємства через:

– фінансування соціальних та екологічних програм;

© О.А. Лаговська, В.Ф. Максимова, 2014. Це роботи **власної** та/або **неналежного** ВИКористання соціальних та екологічних зобов'язань, що виражається в

сумі штрафних санкцій та інших додаткових витрат для суб'єкта господарювання.

Це, в свою чергу, зумовлює необхідність оцінки впливу діяльності підприємств гірничозбагачувальної галузі на атмосферне повітря, водні ресурси та земельні угіддя та формування через відповідне інформаційне обліково-аналітичне забезпечення процесу оцінки екологічних витрат.

Це зумовлює необхідність адаптування системи бухгалтерського обліку, що створює інформаційний простір управління екологічними витратами підприємств даної галузі.

**Мета статті** – визначити проблеми бухгалтерського обліку екологічних витрат на підприємствах гірничозбагачувальної галузі та сформулювати пропозиції щодо їх усунення.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичною базою дослідження в даному напрямі є праці як вітчизняних, так і зарубіжних науковців з проблематики бухгалтерського обліку та аудиту в контексті реалізації концепції стійкого розвитку підприємства: О.А. Агеєва, Р.Адамса, Д.Александера, Е.А. Аренса, Л.С. Бакаєва, П.С. Безрукіх, Н.Г. Барішнікова, М.А. Бахрушиної, Д.Бриттона, С.М. Бичкової, І.П. Василевича, І.М. Вигівської, К.М. Гаріфулліна, В.Г. Гетьмана, Ю.А. Данілевського, В.Б. Івашкевича, М.І. Кутера, Н.П. Кондракова, Дж.К. Лоббека, М.В. Мельник, Р.Монтгомері, Б.Нідлза, В.Д. Новодворського, І.В. Орлова, В.Ф. Палія, В.В. Палія, Л.В. Сотнікова, В.В. Скобари, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, Т.В. Узунова, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана та ін.

Враховуючи напрацювання та проблематику досліджень зазначених вчених, слід підкреслити, що ряд проблем, які потребують ґрунтовного дослідження, залишились частково або повністю поза їх увагою.

Необхідність комплексного дослідження питань обліково-аналітичного забезпечення управління екологічними витратами на **гірничозбагачувальних підприємствах** зумовлює актуальність обраної теми дослідження, постановку його мети та завдань.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Відповідно до офіційно оприлюднених даних [2], що характеризують стійкий розвиток економіки України, можна стверджувати про вкрай негативні тенденції, зокрема, викиди метану та оксиду азоту становили відповідно 848,8 та 7,1 тис. т; в атмосферу в 2009 р. стаціонарними та пересувними джерелами викинуто 185,2 млн. т діоксиду вуглецю тощо.

Взаємодія підприємства з природним, соціальним і економічним

середовищами є основою формування інституційного інтересу учасників економічних відносин та їх інституційного запиту, що впливає на функціонування підприємства, результати його діяльності (рис. 1).

Базуючись на тому, що стійкий розвиток є пріоритетною концепцією розвитку підприємства, необхідною є мінімізація негативного впливу антропогенної діяльності суб'єктів бізнесу. Так А.А. Гусев, Е.Н. Бізаркіна та І.Г. Гусева стверджують: «Людство почало усвідомлювати необхідність радикального перегляду стратегії свого розвитку лише після того, як процеси деградації біосфери прийняли такий розмах, що почали призводити до яскраво виражених глобальних змін усіх її елементів (земля, вода, повітря і навіть навколосемний космічний простір), включно зі здоров'ям самої людини. Саме тому величезне значення для формування стратегії та конкретних заходів щодо переходу до сталого розвитку має запропонований у Декларації в Ріо-де-Жанейро принцип попередження (надання тождності). Оскільки різного роду рішення в даній сфері приймаються в умовах неповної інформації, невизначеності при оцінці їх результатів, то принцип попередження надзвичайно важливий не лише для запобігання екологічних катастроф, а й для різноманітних сфер людської діяльності» [1, с. 4].

При цьому узгодження Концепції стійкого розвитку з концепцією функціонування підприємства є передумовою функціонування суб'єкта господарювання в майбутньому внаслідок узгодження економічних, соціальних та екологічних інтересів різних груп зацікавлених осіб. Це зумовлено також тим, що екологічна діяльність є джерелом ключових ризиків для суб'єктів господарювання, особливо в Житомирській області.

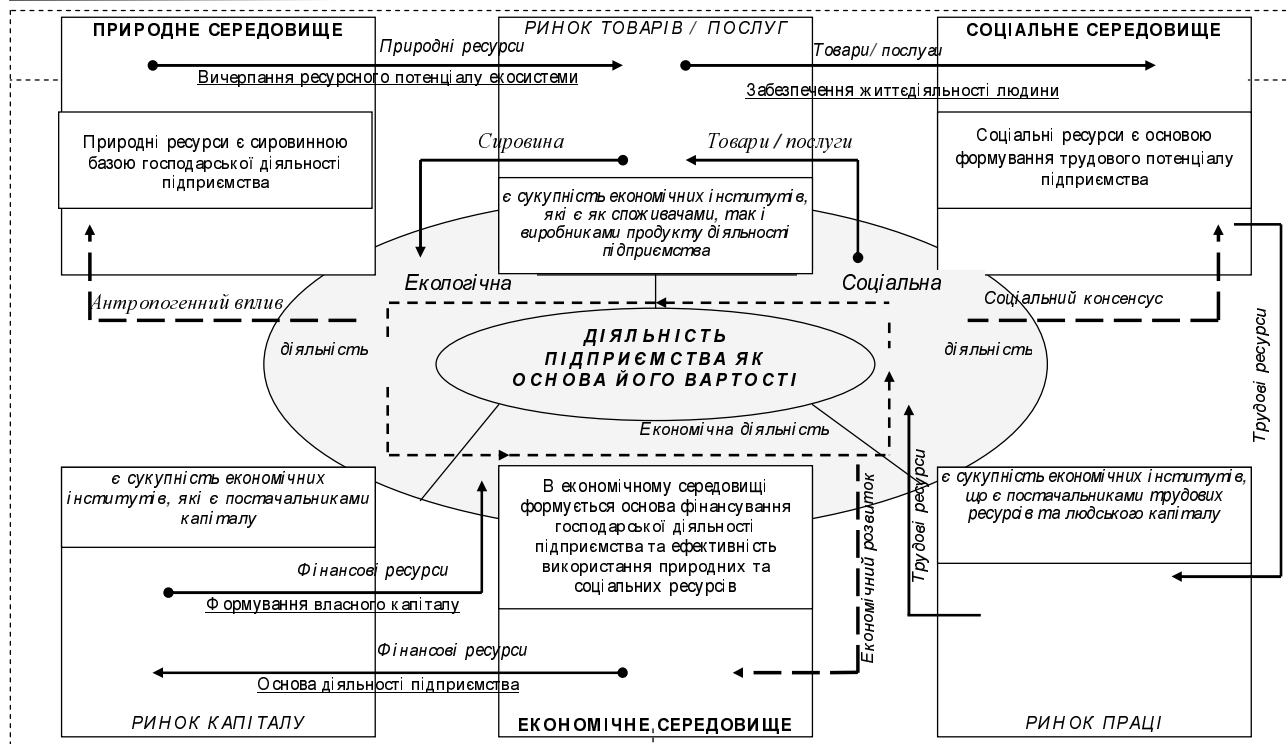


Рис. 1. Комплекс факторів впливу на функціонування підприємства в контексті інституційних запитів

У 2013 році від підприємств, узятих на державний облік у галузі охорони атмосферного повітря, у повітряний басейн Житомирської області надійшло 17,2 тис. тонн забруднюючих речовин (на 1,3 тис. тонн, або на 6,9 % менше, порівняно з попереднім роком). У Житомирській області Бердичівська філія управління магістральних газопроводів «Київтрансгаз» (обсяг викидів склав 5,0 тис. тонн, або 29,0 % загальнообласного обсягу), Новоград-Волинська виробничо-технічна служба Рівненського лінійно-виробничого управління магістральних газопроводів «Львівтрансгаз» (3,9 тис. тонн, або 29,9 %), ПРАТ «Коростенський завод МДФ» (0,7 тис. тонн, або 2,5 %), ТОВ «Вівад09» (0,5 тис. тонн, або 2,5 %), «Іршанський гірничозбагачувальний комбінат» ПАТ «Кримський титан» (0,4 тис. тонн, або 2,0 %) є підприємствами, які найбільше забруднюють атмосферне повітря регіону.

Однак забруднення атмосферного повітря внаслідок діяльності суб'єктів господарювання Житомирської області не становить найбільшу загрозу для екосистеми. Так функціонування **підприємств гірничозбагачувальної галузі, в т. ч.** «Іршанського гірничозбагачувального комбінату» ПАТ «Кримський титан» під час розробки відкритим способом впливають на навколишнє середовище таким чином:

- вирубування лісових угідь на території земельного відводу кар'єру;
- порушення денної поверхні;
- порушення режиму підземних і поверхневих вод та зміна напрямків стоку;
- зміна геологічного розрізу на площах після відробітку кар'єру.

У цілому гірничовидобувна промисловість впливає на атмосферне повітря, воду та землю.

Джерелами виділення шкідливих речовин в атмосферне повітря є сушильні барабани відділення сушіння концентрату, казани, котельні, конвеєр, устаткування ремонтно-механічного цеху й деревообробні верстати, сушильні печі, котлоагрегат котельні, загальнообмінна вентиляція виробничого корпусу.

«Іршанський гірничозбагачувальний комбінат» ПАТ «Кримський титан» здійснює викиди 11 видів забруднюючих речовин. Річний викид становить 1549,47 т.

Виробництво ільмінітового концентрату потребує використання значної кількості води. Джерела **забруднення водного басейну** утворюються у хвостосховищах. Вони представлені значною кількістю закислених вод внаслідок окиснення марганцю, що міститься в

ільменітових пісках. Потенційний вплив на природні й біологічні ресурси може відбуватися у випадку надходження закисленої води зі хвостосховища й системи оборотного водопостачання в поверхневі водойми. Закислена вода негативно впливає на живі організми й технологічне устаткування.

Крім забруднення атмосферного повітря та води, гірничо-видобувна промисловість негативно впливає на земну поверхню. «Іршанський гірничозбагачувальний комбінат» ПАТ «Кримський титан» має на балансі 4448 га *землі*, з яких 2637 га використовуються таким чином: під гірські роботи; під хвостосховища, під шламонакопителі; під дороги всіх типів; під жилі поселення; під промислові площадки; під водоймища; під суспільні сади, городи.

До початку розробки кар'єрів і будівництва збагачувальної фабрики територія була вкрита лісовими масивами, представленими породами листяних і хвойних дерев. Після відпрацювання кар'єру проводиться рекультивация порушених земель.

Національні парки й заповідники від розглянутої ділянки перебувають на великій відстані. Найближчий з них – Поліський державний заповідник площею близько 20 тис. га. Шкідливого впливу виробництво на нього не робить. В околиць лісах і поза ними є рідкі й зникаючі види рослин (конвалія, вовчі ягоди, лілія лісова, пролісок звичайний тощо), тварин (білий лелека, чапля сіра).

Це, в свою чергу, впливає на необхідність перегляду організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку екологічних витрат задля забезпечення повною та достовірною інформацією зацікавлених користувачів щодо функціонування та впливу на екологічну складову буття подібних бізнес-одиниць.

Зокрема, обліковому відображенню підлягають такі екологічні витрати превентивного характеру щодо:

1) охорони повітряного басейну:

– витрати на рекультивацию порушених земель для використання їх у народному господарстві, що забезпечує запобігання вітрової ерозії;

– витрати на утилізацию відходів гірського виробництва;

– витрати на комплексне використання мінеральних ресурсів, що сприяє зменшенню площ поверхонь, що еродують;

– витрати на формування системи заходів зпилеподавлення;

– витрати на організацію процесу зрощення доріг і площадок у літню пору;

2) охорони водного басейну:

- витрати на реалізацію комплексу заходів із забезпечення стійкості гребель хвостосховищ і надійної їхньої експлуатації;
- витрати на запобігання забруднення стічними водами природних водойм;
- витрати на охорону сільськогосподарських земель від підтоплення;

3) охорони земельних ресурсів:

- витрати на проведення рекультивациі, невід'ємною частиною якої є зберігання ландшафту місцевості району робіт;
- витрати на насадження лісових масивів на рекультивованих площах відпрацьованих родовищ;
- витрати на проведення комплексу спеціальних робіт і заходів, спрямованих на приведення порушених земель у стан, придатний для використання в лісовому і водяному господарствах та ін.

Другим моментом у діяльності підприємств даної галузі є підвищений ступінь екологічного ризику, що потребує виділення наступних типів умовних екологічних фактів господарського життя (табл. 1), наслідками яких можуть бути або реальні зобов'язання, або реальні активи підприємства:

1) умовні зобов'язання/активи в частині потенційних або незавершених (на звітну дату) судових справ за екологічними питаннями (тип 1 – ТЕ1);

2) умовні зобов'язання/активи, що пов'язані з відновленням забрудненого навколишнього середовища та усуненням негативних наслідків екологічного характеру (тип 2 – ТЕ2);

3) умовні зобов'язання, що пов'язані з майбутніми змінами норм чинного законодавства, державної політики, які зумовлюють виникнення нових екологічних зобов'язань або призводять до збільшення розміру існуючих (тип 3 – ТЕ3);

4) умовні зобов'язання, що спричинені припиненням або призупиненням діяльності підприємства, які викликані недотриманням норм екологічного характеру, визначених чинним законодавством (тип 4 – ТЕ4);

5) умовні зобов'язання/активи, що викликані професійними захворюваннями працівників або третіх осіб, спричинені діяльністю підприємства (тип 5 – ТЕ5);

6) умовні зобов'язання/активи, що пов'язані зі сплатою штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства (тип 6 – ТЕ6).

*Таблиця 1*

*Характеристика типів умовних екологічних зобов'язань*

Тип умовних екологічних зобов'язань	Види витрат, що зумовлені необхідністю попередження екологічних ризиків або покриття їх негативних наслідків
1	2
ТЕ1	Витрати, що пов'язані з провадженням судового процесу, вирішенням розбіжностей, витрати на задоволення вимог позивача
ТЕ2	Витрати у зв'язку з пошкодженням рухомого та нерухомого майна (необоротних активів); витрати на відновлення і відшкодування збитків, завданих забрудненням навколишнього середовища
ТЕ3	Витрати на модернізацію очисних споруд, оновлення застарілого обладнання з високим рівнем екологічної небезпеки
ТЕ4	Витрати, що пов'язані з невиконанням договірних зобов'язань; витрати на виплату вихідної допомоги при звільненні працівників; витрати, що визначені за типом ТЕ3

*Закінчення табл. 1*

1	2
ТЕ5	Витрати на відшкодування збитків, завданих здоров'ю населення та працівників підприємства (медичне страхування, оплата лікарняних та путівок на оздоровлення тощо)
ТЕ6	Витрати на сплату штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства

Зобов'язання екологічного характеру пропонуємо обліковувати на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», що призначений для відображення забезпечень умовних зобов'язань.

*Таблиця 2*

*Запропоновані зміни до рахунку 47  
«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»  
за типами умовних екологічних зобов'язань*

Тип умовних екологічних зобов'язань	Бухгалтерські рахунки забезпечення умовних екологічних зобов'язань
-------------------------------------	--



TE1	472.1 «Забезпечення за потенційними або незавершеними судовими справами»
TE2	472.2 «Забезпечення відновлення забрудненого навколишнього середовища»
TE3	472.3 «Забезпечення умовних екологічних зобов'язань при зміні законодавства»
TE4	472.4 «Забезпечення зобов'язань за платежами внаслідок припинення (призупинення) діяльності»
TE5	472.5 «Забезпечення умовних екологічних зобов'язань внаслідок загрози життю та/або здоров'ю фізичних осіб»
TE6	472.6 «Забезпечення покриття потенційних штрафних санкцій»

Відображення типами умовних екологічних зобов'язань за вказаною типологією дозволить оцінити потенційні витрати підприємства екологічного характеру, а зацікавленим особам – прийняти обґрунтовані управлінські рішення.

**Висновки.** Обмеженість облікової інформації щодо опису ключових ризиків екологічної діяльності та структури екологічних витрат превентивного характеру на підприємствах гірничозбагачувальної галузі призводить до низького рівня підконтрольності сукупності процесів в її межах з боку управлінського персоналу та прозорості діяльності підприємства для різних груп зацікавлених осіб.

Виділення типів умовних екологічних зобов'язань виступило основою для формування інформації про прогнозовану величину екологічних витрат, дозволить розширити системну панель показників звітних форм як засобу комунікації підприємства з різними групами зацікавлених осіб.

### **Список використаної літератури:**

1. Гусев А.А. Экономико-правовые аспекты экологически устойчивого развития / А.А. Гусев, Е.Н. Бизяркина, И.Г. Гусева // Экономика природопользования. – 2007. – № 5. – С. 3–17.
2. Довкілля України – 2009 // Статистичний збірник України, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.il-ireland.com/il/qofl2008/>.

ЛАГОВСЬКА Олена Адамівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління.

Тел.: (096)538–28–72.

E-mail: lagovskaya1@meta.ua.

МАКСИМОВА Валентина Федорівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

– оцінка стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах і в організаціях;

– поглиблення теоретичних і розвиток організаційно-методичних засад системного удосконалення обліку і контролю на вітчизняних підприємствах і в організаціях;

– організаційно-методичні аспекти системної та функціональної інтеграції обліку, економічного контролю та аналізу.

Тел.: (067)708–87–15.

E-mail: maxval3@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 13.10.2014.