

ЕКОЛОГІЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ КРИВОРІЗЬКОГО РЕГІОНУ: ВИДИ, ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

У сьогоднішньому діловому оточенні усунення наслідків впливу на навколишнє середовище (екологічне „лікування”), відповідність діяльності підприємства екологічним вимогам стали критичними аспектами освіченої практики бізнесу. Вирішення екологічних проблем, охорона навколишнього середовища, ресурсозбереження, екологічний контроль набувають вагомого значення і пріоритетності як у зовнішній, так і внутрішній політиці України. Намагаючись поліпшити екологічну ситуацію та створити відповідну систему менеджменту, підприємства самостійно обирають екологічну, соціальну, інвестиційну та фінансову політику, здійснюють пошук інструментів досягнення сталого рівня розвитку.

У таких умовах виникає необхідність створення аналітико-інформаційної системи про екологічні витрати і зобов'язання підприємств із метою включення цих питань у систему управління витратами і загальний дизайн системи еколога-економічного управління підприємством.

Дослідження сутності екологічних зобов'язань, відображення їх у бухгалтерському обліку і звітності на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств Криворізького регіону виконувалось відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Криворізького економічного інституту Державного вищого навчального закладу

„Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана”.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні поняття „екологічні зобов'язання гірничо-збагачувальних підприємств”, розробці моделі обліку екологічних зобов'язань і відображення їх у фінансовій звітності з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Визначення та сутність поняття „екологічні зобов'язання” та „екологічні платежі” у науковій літературі розглядається з позицій екологічного менеджменту [1], економіки природокористування [2], екологічного аудиту [3], екологічного обліку [4, 5].

Під екологічними зобов'язаннями В.Ф. Палій та В.В. Палій розуміють зобов'язання, які виникають у підприємств щодо до уряду, місцевої влади або третіх осіб, за певні пошкодження природного середовища або як умовні зобов'язання, пов'язані з екологічною обстановкою [6, 339].

Поняття „екологічні зобов'язання” С.М. Бичкова і М.Ю. Єгоров визначають, як наслідок екологічного характеру, обумовлений взаємодією підприємств з навколишнім середовищем, що може мати суттєвий вплив на фінансовий стан [7, 21].

До сьогоднішнього часу на міжнародному і національному рівнях не розроблені й не рекомендовані стандарти бухгалтерського обліку з екологічних зобов'язань. Згідно із П(С)БО 11

© Кондратюк Ольга Михайлівна – аспірант.

Економічний інститут Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана, Кривий Ріг.

„Зобов'язання”, зобов'язання визнаються, коли їх оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення, трактовка ж поняття „екологічні зобов'язання” зовсім відсутня.

Питаннями визначення та оцінки екологічних зобов'язань, їх відображення в обліку і звітності займаються такі провідні організації, як SEC, FASB, AICPA (у США), ASB і SCAEW (у Великобританії), CICA (у Канаді). Вони пропонують розробити порядок і методи умовного нарахування зобов'язань або резервів майбутніх витрат зі знешкодження відходів і відновлення територій виходячи з існуючого законодавства й екологічної політики підприємства [5, 97].

Екологічні зобов'язання гірничодобувних підприємств являють собою систему платежів за освоєння, видобуток та користування природними ресурсами, платежів за негативний вплив на навколишнє середовище, плату за геологорозвідувальні роботи, штрафних санкцій за порушення природоохоронного законодавства, інших платежів, які мають разовий характер, пов'язані з екологічною діяльністю підприємства (плата за екологічну експертизу, страхування, аудит, сертифікацію, ліцензування, компенсаційні виплати, створення резервів) і виникають у підприємств перед державою і соціальною сферою у зв'язку з негативним впливом на довкілля (забруднення атмосфери, води, ґрунтів, погіршення здоров'я населення).

Екологічні платежі (збори) в Україні виконують такі основні функції: по-перше, забезпечують збір і нагромадження необхідних фінансових коштів для реалізації заходів екологічної спрямованості; по-друге, сприяють

формуванню економічних мотивів екологізації процесів виробництва і споживання виробів і послуг [2, 304]; по-третє, виконують функцію покарання у формі штрафів за порушення діючих правил природоохорони.

Платежі (збори) за використання природних ресурсів здійснюються формі грошового відшкодування природокористувачем витрат на дослідження, збереження, відновлення, вилучення, транспортування використаного природного ресурсу, а також потенційних зусиль суспільства з натурального відшкодування або адекватної заміни ресурсу, що експлуатуватиметься в майбутньому.

Види і структура платежів за освоєння, видобуток, використання природних ресурсів гірничозбагачувальних підприємств наведені на рис. 1.

Екологічні збори гірничозбагачувальних підприємств за освоєння, видобуток, використання природних ресурсів передбачають такі види платежів: за землю; за спеціальне використання води; за використання надр; за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.

Плата за землю встановлена Земельним кодексом України та Законом України „Про плату за землю”. Об'єктом оподаткування земельним податком є земельні ділянки, частини земельних ділянок які зайняті спорудами; ділянки, що необхідні для їх утримання; санітарно-захисні та технічні зони об'єктів, які знаходяться у власності або у користуванні, у тому числі на умовах оренди.

Законодавством передбачено два варіанти плати за землю – земельний податок і орендна плата.

Розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності підприємства і встановлюється у вигляді стабільних платежів за одиницю земельної площі у

розрахунку на рік із застосуванням коефіцієнтів, залежно від місцезнаходження земельної ділянки та її цільового призначення.



Рис 1. Види і структура платежів за освоєння, видобуток, використання природних ресурсів

Сума податку на землю розраховується за формулою

$$P_z = Z \cdot C \cdot K, \quad (1)$$

де P_z – сума податку на землю;

Z – площа земельної ділянки;

C – ставка земельного податку;

K – коригуючі коефіцієнти.

Ст. 12 Закону України „Про плату за землю” передбачено звільнення окремих категорій платників податків від сплати земельного податку.

Платежі (збори) за користування надрами здійснюються згідно з Кодексом України про надра від 27.07.1994 р. № 132/94-ВР. Об’єктом оподаткування є видобуток корисних копалин. Нормативи

сплати за використання надр щодо видобутку корисних копалин встановлюються для кожного виду корисних копалин як базові з подальшою диференціацією залежно від геологічних особливостей і умов експлуатації родовищ. Збір обчислюється з обсягу корисних копалин і складає 0,10 грн. за 1 т видобутої багаті залізної руди, 0,07 грн. за 1 т – для залізної руди, яка підлягає збагаченню.

Згідно зі ст. 48 Водного кодексу, „спеціальне водокористування – це забір води з водних об’єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання

забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів”.

Об'єктом плати за спеціальне користування водних ресурсів є обсяг води, яку водоспоживачі використовують для особистих потреб, незалежно від постачання (водогосподарські системи, інші водокористувачі, підприємства комунального господарства). Суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані мати дозвіл на спеціальне використання водних ресурсів і встановлений ліміт. Сума платежів за використання водних ресурсів визначається виходячи з обсягів використаних водних ресурсів, установленого ліміту і нормативу плати за спеціальне використання водних ресурсів із поверхневих водних об'єктів з урахуванням пільг. За понаднормове використання води плата обчислюється у п'ятикратному розмірі.

Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, установлено Кодексом України про надра. Збір ураховує об'єми видобутку корисних копалин та об'єми погашених у надрах запасів корисних копалин. Платниками податку є всі надрокористувачі, незалежно від форми власності, які добувають корисні копалини на території України. Для гірничо-збагачувальних підприємств Криворізького регіону нормативи збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, складають: 0,57 грн. за 1 т видобутої багаті залізної руди і 0,25 грн. за 1 т видобутої руди, яка підлягає збагаченню.

Плата за забруднення навколишнього середовища – це грошове відшкодування гірничодобувним підприємством соціально-економічних збитків, нанесених господарству і здоров'ю людей від забруднення середовища; залежить від складу й

інтенсивності техногенних викидів. Принцип „забруднювач платить” широко використовується у міжнародній практиці. Плата за забруднення навколишнього середовища має відшкодувати витрати на компенсацію впливу викидів і скидів забруднюючих речовин і стимулювати зниження рівня викидів у межах норм, а також проектування та будівництво природоохоронних об'єктів.

Види і структура платежів за забруднення навколишнього середовища наведені на рис. 2.

Група платежів за забруднення навколишнього середовища включає плату за:

викиди забруднюючих речовин від стаціонарних джерел забруднення в атмосферне повітря;

викиди забруднюючих речовин від пересувних джерел забруднення в атмосферне повітря;

скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти;

розміщення відходів у навколишньому природному середовищі; штрафи, накладені на підприємство за порушення природоохоронного законодавства.

Нормативи збору за викиди стаціонарними джерелами забруднення, скиди, а також нормативи збору за розміщення відходів устанавлюються інструкцією „Про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього середовища відповідно до виду забруднюючих речовин та класу небезпечних відходів на основі”.

Суми зборів у межах устанавлених лімітів обчислюються платниками збору самостійно на підставі затверджених лімітів виходячи з обсягів викидів, скидів і розміщення відходів у межах ліміту, нормативів збору, та корегуючих коефіцієнтів щоквартально з початку

року наростаючим підсумком за формулою

$$P^1_v = O_l \cdot H \cdot K, \quad (2)$$

де P^1_v – плата за викиди, скиди стаціонарними джерелами забруднення та розміщення відходів у межах установлених лімітів;

O_l – обсяги викидів, скидів і розміщення відходів у межах установлених лімітів;

H – норматив збору за викиди, скиди стаціонарними джерелами забруднення та розміщення відходів у межах установлених лімітів;

K – коригуючі коефіцієнти.



Рис. 2. Види та структура екологічних платежів за забруднення навколишнього середовища

Плату за забруднення навколишнього середовища понад установлені ліміти розраховують за формулою

$$P^2_v = (O_f - O_l) H \cdot 5, \quad (3)$$

де P^2_v – плата за забруднення навколишнього середовища понад установлені ліміти;

O_f – загальний фактичний обсяг викидів, скидів забруднюючих речовин, утворених відходів.

Суми збору, який стягується за викиди пересувними джерелами забруднення, обчислюються платниками збору самостійно на підставі нормативів збору за ці викиди виходячи з кількості використаного пального, його виду та коригуючих коефіцієнтів за формулою

$$P^3_v = O_n \cdot H \cdot K, \quad (4)$$

де P^3_v – плата за викиди в навколишнє середовище пересувними джерелами забруднення;

O_n – фактичний обсяг використаного пального.

Систему платежів за використання природних ресурсів і забруднення навколишнього середовища встановлено Законом України „Про систему оподаткування” і в межах установлених лімітів віднесено до витрат виробництва підприємств. Джерелом покриття платежів понад установлені ліміти є прибуток підприємства до оподаткування.

Строки складання та подання розрахунків і податкових декларацій з екологічних платежів наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Строки складання та подання розрахунків і податкових декларацій з екологічних платежів (зборів)

Розрахунки	Звітний (податковий) період	Граничний термін подання розрахунків, податкових декларацій
Податковий збір за забруднення навколишнього середовища	Календарний квартал	Протягом 40 календарних днів, що йдуть за останнім днем звітного (податкового) кварталу
Плата за користування надрами	Календарний квартал	
Збір за спеціальне водокористування	Календарний місяць	
Податковий збір земельного податку	Авансові щомісячні внески	Протягом 40 календарних днів, що йдуть за останнім днем звітного (податкового) року
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	Авансові квартальні внески	До 20 числа третього місяця звітного кварталу і до 20 числа місяця, що йде за звітним кварталом, у сумі однієї третини суми визначеного збору, визначеної у попередньому розрахунку

Відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 для обліку екологічних платежів та розрахунків із платного природокористування, з одного боку, пропонується застосовувати рахунки: 64 ”Розрахунки за податками і платежами”, субрахунок „Екологічні платежі” для

В умовах, коли гостро стоїть питання раціонального природокористування, підприємства мають правильно визначати платежі за використання природних ресурсів і забруднення навколишнього середовища та розглядати їх як витрати на погашення екологічних зобов'язань за екологічними платежами, що виникають.

розрахунків за ресурсними платежами та платежами за негативний вплив на навколишнє середовище, для розрахунків за іншими екологічними платежами – рахунок 685 ”Розрахунки з іншими кредиторами”.

Структуру рахунку 64 „Розрахунки за податками і платежами” можна подати таким чином (рис. 3).

З іншого боку, облік джерел відшкодування зобов'язань, що відносяться на собівартість продукції,

пропонується здійснювати за методичних рекомендаціях із субрахунком 239 „Екологічні витрати”. формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Про такий порядок відображення екологічних платежів ідеться і в

Перерахування до бюджету екологічних платежів	Сальдо на початок місяця
	Нарахування до бюджету екологічних платежів за місяць: за користування природними ресурсами; за забруднення навколишнього середовища
	Сальдо на кінець місяця

Рис. 3. Структура рахунку 64 „Розрахунки за податками і платежами”, субрахунок „Екологічні платежі”

Важливо підкреслити, що для виконання бухгалтерією функції контролю за екологічними платежами, необхідна деталізація такої інформації. Аналітичний облік за рахунком 64

пропонується вести за видами платежів (основний платіж, штрафи, пені) із виділенням аналітичних рахунків згідно із переліком екологічних платежів (табл. 2).

Таблиця 2. Приклад аналітичного рахунку 649 „Екологічні платежі” до рахунку 64 „Розрахунки за податками і платежами”

Рахунок	Субрахунок	Центр витрат	Вид платежу	Категорія платежу
XX	XXX	XX	XX	XX
64 „Розрахунки за податками і платежами”	649 „Екологічні платежі”	01 Цех № 1 Кар’єр	01 „Плата за землю”	01 „Основний платіж”

Пропонується схема побудови номеру аналітичного рахунку 649 „Екологічні платежі” до балансового рахунку 64 „Розрахунки за податками і платежами”, яку наведено в табл. 3.

Таблиця 3. Схема побудови номеру аналітичного рахунку 649 „Екологічні платежі” до балансового рахунку 64 „Розрахунки за податками і платежами”

Платежі	Рахунок, субрахунок	Код цеху (код центру витрат)	Вид платежу	Категорія платежу
Плата за землю – основний платіж	649	01	01	01
Плата за землю – штрафи	649	01	01	02
Плата за землю – пені	649	01	01	03
Плата за воду – основний платіж	649	01	02	01

Плата за воду – штрафи	649	01	02	02
Плата за воду – пені	649	01	02	03
Плата за надра – основний платіж	649	01	03	01
Плата за надра – штрафи	649	01	03	02
Плата за надра – пені	649	01	03	03
Плата за геологорозвідувальні роботи	649	01	04	01
Плата за забруднення атмосферного повітря – основний платіж	649	01	05	01
Плата за забруднення водних ресурсів – штрафи	649	01	05	02
Плата за забруднення водних ресурсів – пені	649	01	05	03
Плата за розміщення і зберігання відходів – основний платіж	649	04	06	01
Плата за розміщення і зберігання відходів – штрафи	649	04	06	02
Плата за розміщення і зберігання відходів – пені	649	04	06	03

Екологічні платежі за понаднормове використання природних ресурсів, забруднення навколишнього середовища понад установлені ліміти на гірничо-збагачувальних підприємствах відображають за рахунком 949 „Інші витрати операційної діяльності”. При цьому необхідно робити позначку „Екологічні платежі понад установлені ліміти”.

Інші екологічні платежі, а саме плату за екологічну експертизу, суму страхування ризиків стихійних явищ та екологічної шкоди, плату за отримання ліцензій, пропонується відносити на рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” субрахунок 913 „Витрати екологічного характеру”.

Схему обліку екологічних зобов'язань зображено на рис. 3.

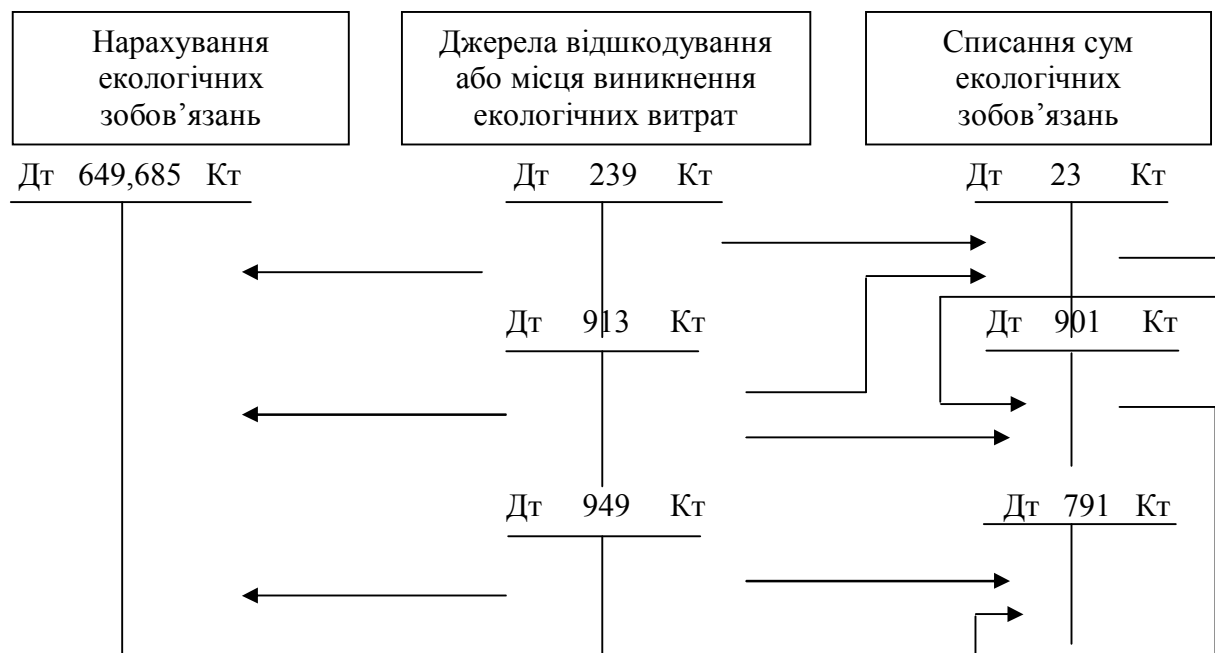


Рис. 3. Схема обліку екологічних зобов'язань

Для обліку витрат, пов'язаних із несприятливою діяльністю підприємства, а саме із ліквідацією наслідків аварій, що спричинили надмірне забруднення навколишнього середовища, використовують рахунок 993 „Інші надзвичайні витрати”. У разі виділення з бюджету України коштів для ліквідації наслідків надзвичайних подій та запобігання надзвичайним ситуаціям, їх облік ведеться за рахунком 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”, при цьому робиться позначка „Витрати на усунення екологічної шкоди”. Крім того, підприємство може самостійно нести відповідальність у разі своєї вини у забрудненні навколишнього середовища, а у випадку, коли підприємством застраховано ризики стихійних лих та ризики екологічної шкоди, витрати здійснюються за рахунок страхової компанії частково або повністю згідно з умовами страхування.

Аналітичний облік екологічних зобов'язань рекомендується вести в „Аналітичній відомості розрахунків за екологічними платежами” за кожним видом таких платежів або інформаційною карткою до субрахунку 649 „Екологічні платежі”. Синтетичний облік екологічних зобов'язань пропонується вести в реєстрі „Сукупні екологічні витрати гірничо-збагачувального підприємства” за центрами виникнення екологічних зобов'язань (центрами екологічних витрат), напрямами природоохоронної діяльності і в цілому по підприємству.

Приведення традиційного обліку до нових вимог веде не тільки до змін об'єктів обліку, а й до уточнення показників фінансової звітності, яка є джерелом інформації для користувачів про екологічні витрати і зобов'язання та їх вплив на фінансовий стан підприємства. Користувачів інформації щодо екологічних зобов'язань можна поділити на такі категорії:

1. Внутрішні – ті, що несуть відповідальність за управлінські рішення щодо доцільності здійснення витрат, запобігання та усунення аварійних ситуацій, страхування екологічних ризиків, розробки пріоритетних природоохоронних заходів. Серед них: власники, екологічна служба, керівники центрів витрат, профспілки, персонал.

2. Зовнішні – ті, що вивчають вплив підприємства на навколишнє середовище, аналізують вплив екологічних витрат на фінансовий стан підприємства і наявність відображення в балансах екологічних зобов'язань. До них відносять: інвесторів, акціонерів, страхові компанії, екологічну і податкову інспекції, інші державні органи.

Відображення екологічних зобов'язань в основних документах бухгалтерської звітності вимагає коригування таких розділів балансу: оборотні активи, довгострокові зобов'язання, забезпечення наступних витрат і платежів, поточні зобов'язання (табл. 4).

Таблиця 4. Зміст статей балансу в частині екологічних платежів

Актив	Рядок балансу	Пасив	Рядок балансу
II. Оборотні активи Дебіторська заборгованість за розрахунками: з бюджетом за екологічними платежами	179	II. Довгострокові зобов'язання Довгострокові кредити банків, видані на природоохоронні цілі II. Забезпечення наступних витрат і платежів	449

Інша дебіторська заборгованість за екологічними платежами	209	Цільове фінансування на природоохоронні заходи	429
		III. Поточні зобов'язання за короткостроковими кредитами, виданими на природоохоронні цілі	509
		Поточні зобов'язання за розрахунками:	
		з бюджетом за екологічними платежами	559
		з екологічного страхування	579

Баланс надає дані про зміни у вартості майна підприємства і джерел їх фінансування. На вимогу інвесторів або власників підприємств пропонується скласти баланс з уточненими статтями, що стосуються екологічних зобов'язань.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” примітки містять сукупність показників і пояснень,

що забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів.

Для розкриття інформації про екологічні зобов'язання пропонується підприємству, яке має заборгованість за екологічними платежами на кінець року, заповнювати додаткову таблицю, включаючи її до Приміток до річної фінансової звітності під № XI (табл. 5).

Таблиця 5. Екологічні зобов'язання ВАТ „Північний ГЗК” за 2005 р.

Показники	Код рядка	Усього на кінець звітного періоду, тис. грн.
1. Платежі за використання природних ресурсів	990	591
2. Платежі за забруднення навколишнього середовища	991	822
3. Інші екологічні платежі (плата за ліцензії, сертифікати, страхування, послуги екологічної адвокатури, компенсаційні виплати соціальній сфері)	992	2
4. Відрахування на геологорозвідувальні роботи	993	363
5. Збитки, заподіяні навколишньому середовищу, штрафи	994	7

Крім того, для надання повної та детальної інформації користувачам про екологічні зобов'язання гірничо-збагачувальних підприємств слід надавати розшифровку за додатковими

показниками. Розшифровка може складатися щомісячно, щоквартально, за рік і доповнюватися необхідними показниками (табл. 6).

Таблиця 6. Приклад розшифровки окремих показників фінансово-господарської діяльності ВАТ „Північний ГЗК” за 2005 р.
II. Екологічні зобов'язання, тис. грн.

Показники	Заборгованість на початок звітного періоду	Належить по розрахунку	Фактично внесено	Заборгованість на кінець звітного періоду
1. Ресурсні платежі	514	7671	7594,0	591
1.1. Плата за землю	413	6314	6244,0	483
1.2. Плата за воду	23	233	247,0	9
1.3. Плата за надра	78	1124	1103,0	99
2. Природоохоронні платежі	431	7916	7525	822
2.1. Плата за забруднення атмосферного повітря	-	469	469	-
2.2. Плата за скиди у водний басейн	-	156	156	-
2.3. Плата за розміщення відходів	431	7292	6901	822
3. Інші екологічні платежі	-	3	3	-
3.1. Плата за дозвіл на викиди шкідливих речовин в атмосферне повітря	-	3	3	-
Разом	945	15590	15122	1413

Висновки. У результаті проведеного дослідження дано визначення екологічних зобов'язань гірничо-збагачувального підприємства. Запропонована методика обліку екологічних зобов'язань надасть можливість упорядкувати їх облік, отримати значний обсяг деталізованої інформації, отримати відповідні показники для оцінки рівня екологізації виробництва та створення ефективної системи управління підприємством.

Література

1. Екологічний менеджмент: Навч. посібник / За ред. В.Ф. Семенова, О.Л. Михайлик. – К.: Центр навч. літератури, 2004. – 407 с.
2. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: Підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ИТД «Університетська книга», 2006. – 759 с.
3. Екологічний аудит: Підручник / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М.

Навроцький. – К.: Вища шк., 2000. – 344 с.

4. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 111 с.

5. Экологический учет для предприятий // Конф. ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.

6. Палий В. Ф., Палий В. В. Финансовый учет: Учеб. пособие.– М., 1998. – Ч. 2. – 347 с.

7. Бычкова С.М., Егоров М.Ю. Роль и значение экологического учета и аудита в рыночной экономике // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 9. – С. 20-23.