

Д. О. Грицишен

доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Житомирського державного технологічного університету, Житомир, Україна, gritsishen.do@gmail.com

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЗАХОДАМИ З ПОПЕРЕДЖЕННЯ ТА ЛІКВІДАЦІЇ ЕКОНОМІКО-ЕКОЛОГІЧНИХ НАСЛІДКІВ НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЙ

Анотація. Метою дослідження є обґрунтування та розроблення організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку заходів із попередження й подолання (ліквідації) економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій. Ці положення повинні стати основою усунення інформаційної невизначеності в управлінні економіко-екологічною безпекою промислового підприємства. Для подолання такої невизначеності запропоновано вдосконалити організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку заходів із попередження й ліквідації економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій, котрі можуть мати як капітальний, так і поточний характер. Зокрема, складено класифікатор зазначених заходів і структуровано капітальні й поточні витрати, пов'язані з ними; розроблено модель бухгалтерського обліку таких капітальних витрат, порядок формування інформації про превентивні заходи поточного характеру на рахунках бухгалтерського обліку, зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині рахунку 97 "Інші витрати", а також порядок облікового відображення витрат на ліквідацію економіко-екологічних наслідків. Реалізація цих пропозицій дасть змогу підвищити якість інформації цільового характеру для управління економіко-екологічною безпекою підприємства в надзвичайних ситуаціях.

Ключові слова: надзвичайні ситуації, економіко-екологічні наслідки, бухгалтерський облік, управління, превентивні заходи.

Табл. 8. Літ. 9.

Dymytrii Grytsyshen

Dr. Sc. (Economics), Associate Professor, Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine, gritsishen.do@gmail.com

ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM OF MANAGEMENT OF ACTIONS FOR PREVENTION AND LIQUIDATION OF ECONOMIC AND ECOLOGICAL CONSEQUENCES OF EMERGENCY SITUATIONS

Abstract. The study aims to design and develop organizational and methodological provisions of accounting measures to prevent and overcome economic and environmental emergency consequences. These provisions should lay the basis for the removal of information uncertainty in the management of economic and environmental security of industrial enterprises. To overcome this uncertainty it is proposed to improve organizational and methodological principles of accounting measures for preventing and eliminating economic and environmental consequences of emergencies, which can have both capital and current character. In particular, a classifier of the defined measures is designed as

© Грицишен Д. О., 2017

well as capital and operating costs associated with them are structured; the accounting model of capital expenditures, the order of formation of information on preventive measures of the current nature on accounting accounts; amendments to the Instruction on application of the chart of accounts of financial accounting regarding account 97 "Other expenses" and the order of accounting record of expenses on elimination of economic and ecological consequences are provided. Implementing these proposals will help improve the quality of information management for targeting economic and environmental security of the enterprise in emergency.

Keywords: emergencies, economic and environmental impact, accounting, management, preventive measures.

JEL classification: M11, M41, Q51.

Д. А. Грицишен

доктор економічних наук, доцент, завідуючий кафедрою економічної безпеки, публичного управління та адміністрування Житомирського державного технологічного університету, Житомир, Україна

**УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ
МЕРАМИ ПО ПРЕДУПРЕЖДЕНИЮ И ЛИКВИДАЦИИ
ЭКОНОМИКО-ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПОСЛЕДСТВИЙ
ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ СИТУАЦИЙ**

Аннотация. Целью исследования является обоснование и разработка организационно-методологических положений бухгалтерского учета мероприятий по предупреждению и преодолению (ликвидации) экономико-экологических последствий чрезвычайных ситуаций. Данные положения должны стать основой устранения информационной неопределенности в управлении экономико-экологической безопасностью промышленного предприятия. Для преодоления такой неопределенности предложено усовершенствовать организационно-методологические положения бухгалтерского учета мер по предупреждению и ликвидации экономико-экологических последствий чрезвычайных ситуаций, которые могут носить как капитальный, так и текущий характер. В частности, составлен классификатор данных мер и структурированы капитальные и текущие расходы, связанные с ними; разработаны модель бухгалтерского учета таких капитальных затрат, порядок формирования информации о превентивных мерах текущего характера на счетах бухгалтерского учета, изменения в Инструкцию о применении Плана счетов бухгалтерского учета в части счета 97 "Прочие расходы", а также порядок учетного отражения расходов на ликвидацию экономико-экологических последствий. Реализация этих предложений позволит повысить качество информации целевого характера для управления экономико-экологической безопасностью предприятия в чрезвычайных ситуациях.

Ключевые слова: чрезвычайные ситуации, экономико-экологические последствия, бухгалтерский учет, управление, превентивные меры.

У нинішніх умовах господарювання актуалізується питання управління економіко-екологічною безпекою підприємства в надзвичайних ситуаціях (далі – НС). Для забезпечення належного рівня такої безпеки важливе управління насамперед заходами превентивного характеру та з подолання наслідків різних НС. Ефективна система управління передбачає належне облікове забезпечення. Утім, наразі в Україні сучасних організаційно-методологічних положень обліку заходів із попередження й подолання економіко-екологічних

наслідків НС не розроблено ні на рівні держави, ні окремих суб'єктів господарювання. Так, чинні НП(С)БО і П(С)БО не містять жодного положення, котре регулювало б відображення зазначених господарських операцій. Це пов'язано з тим, що у 2012 р. до бухгалтерського законодавства внесено зміни, зокрема вилучено термін “надзвичайна діяльність підприємств”. Відповідно, із Плану рахунків бухгалтерського обліку зникло словосполучення “рахунки надзвичайних доходів і витрат”. Проте проблема економіко-екологічних наслідків НС не зникла, зате постало питання їх відображення в обліку, а отже, інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Зазначене зумовлює потребу в розробленні організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку заходів із попередження та подолання економіко-екологічних наслідків НС. Такі положення повинні враховувати особливості кожної надзвичайної ситуації, а також процесів придбання, виробництва й реалізації на промисловому підприємстві. Ця стаття є логічним продовженням авторських досліджень проблематики обліково-аналітичного забезпечення економіко-екологічної безпеки промислових підприємств [1–3]. Результати досліджень апробовані на прикладі промислових підприємств, проте можуть бути використані суб'єктами господарювання різних галузей української економіки.

З метою розроблення окремих організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку заходів попередження й подолання економіко-екологічних наслідків НС було розглянуто низку докторських дисертацій, зокрема Н. М. Малюги – в частині пропозицій щодо обліку природно-ресурсного потенціалу та впливу на нього антропогенної діяльності [4]; О. А. Лаговської – в розрізі визначення напрямів трансформації методології обліку на базі еколого-соціально-економічних взаємозв'язків господарської діяльності як основи врахування екологічного, соціального й економічного аспектів дій підприємства та ступеня їх ризикованості [5]; І. В. Замули – в частині формування теоретико-методологічних положень обліку екологічної діяльності суб'єктів господарювання для задоволення інформаційних вимог управління антропогенним впливом на навколишнє природне середовище на мікро- й макроекономічному рівнях [6]; В. М. Жука – в розрізі обліку земель сільськогосподарського призначення як передумови встановлення стандарту обліку найціннішого активу, що дало змогу визначити предметом обліку цієї категорії земель господарські, соціальні та екологічні процеси, котрі формують об'єкти відповідно до запитів, що розглядають землю як господарський актив, національне багатство та природний ресурс планетарного значення [7]. Доробок названих авторів має велике значення для становлення й розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Окремі результати їхніх досліджень присвячені екологічним проблемам функціонування суб'єктів господарювання, проте їх застосування можливе лише за нормальних умов функціонування підприємства. Однак проблема розроблення організаційно-методологічних положень обліку заходів превентивного характеру та з подолання еколого-економічних наслідків НС на підприємствах залишилася поза увагою вчених.

Перш ніж перейти до вивчення таких положень, з'ясуємо місце зазначених заходів у системі об'єктів обліку. Керуючись пропозицією О. М. Петрука [8] щодо класифікації об'єктів обліку, можна констатувати, що вони є інтегрованим об'єктом, котрий включає об'єкти, які виступають складовими господарської діяльності, і ті, що її забезпечують (табл. 1).

Розглянемо кожний із зазначених об'єктів у розрізі господарських процесів. Заходи превентивного характеру та з ліквідації економіко-екологічних наслідків проявляються в системі бухгалтерського обліку як інтегрований об'єкт, що поєднує оборотні й необоротні активи, зобов'язання, капітал у частині сформованих резервів, операцій зі страхування ризиків, капітальних і поточних витрат, доходів. Превентивні заходи в майбутньому можуть мати як капітальний, так і поточний характер. У свою чергу, заходи з ліквідації повинні бути спрямовані на подолання або зменшення наслідків НС, запобігання їх поширенню. В бухгалтерському обліку це впливає на порядок відображення капітальних і поточних витрат, котре є особливим, адже чинним бухгалтерським законодавством не передбачено надзвичайної діяльності, а отже, й витрат і доходів від неї. Такі витрати як специфічний об'єкт повинні бути відповідним чином відображені на рахунках обліку й у фінансовій звітності. Фіксуючи їх у фінансовій звітності, користувач має розуміти значення та вплив цих витрат на результати фінансової діяльності й фінансовий стан підприємства. Зазначене зумовлене тим, що при здійсненні капітальних витрат,

Таблиця 1. Заходи превентивного характеру та з подолання економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку

Групи об'єктів	Види об'єктів	Об'єкти превентивних заходів	Об'єкти заходів із подолання наслідків НС
Забезпечують фінансово-господарську діяльність	Майно	Оборотні й необоротні активи, які використовуються для запобігання НС або зменшення їхніх наслідків. Необоротні активи, утворені внаслідок здійснення заходів для попередження або уникнення/зменшення наслідків НС	Оборотні й необоротні активи, що застосовуються для подолання наслідків НС. Оборотні та необоротні активи, котрі утворилися в результаті НС. Зворотні й незворотні відходи, які виникли внаслідок НС
	Джерела утворення	Зобов'язання, котрі виникають у результаті вжиття превентивних заходів	Зобов'язання, що виникають у результаті вжиття заходів із подолання НС
Є складовими фінансово-господарської діяльності	Господарські процеси	Операції, пов'язані із запобіганням НС, та відповідні капітальні й поточні витрати. Операції з формування резервів покриття збитків від НС. Операції зі страхування ризиків через НС	Операції, пов'язані з ліквідацією економіко-екологічних наслідків НС, та відповідні капітальні й поточні витрати. Операції з використання резервів на покриття збитків від НС. Операції з отримання страхових виплат у разі НС
	Фінансові результати	Витрати внаслідок реалізації превентивних заходів, що впливають на фінансовий результат	Витрати у зв'язку з ліквідацією економіко-екологічних наслідків НС, які впливають на фінансовий результат

Складено автором.

пов'язаних із превентивними заходами, їх подальша амортизація відображається у складі таких витрат. Із метою обліку промислове підприємство повинне визначити статус останніх, котрі можуть бути відображені серед прямих виробничих, загальновиробничих, адміністративних чи інших операційних витрат. Поточні витрати превентивного характеру фіксуються у складі витрат періоду, зокрема загальновиробничих, адміністративних або інших операційних витрат. Їхній статус залежатиме від напряму здійснення превентивних заходів.

У свою чергу, заходи з подолання економіко-екологічних наслідків НС матимуть суто поточний характер і спрямовуватимуться на ліквідацію, зменшення останніх та звуження зони їх поширення. Специфіка відображення таких заходів полягатиме в необхідності визначення, по-перше, статусу пов'язаних із ними витрат, адже вони не можуть бути включені ні в собівартість промислової продукції, ні у витрати періоду, що супроводжують забезпечення основних бізнес-процесів промислового підприємства; по-друге, впливу витрат, пов'язаних із реалізацією окреслених заходів на основні показники фінансового стану промислового підприємства, а також їх місця в механізмі формування фінансових результатів.

Обидві групи заходів залежать від виду надзвичайної ситуації. Для визначення порядку відображення капітальних і поточних витрат, пов'язаних зі здійсненням превентивних заходів, та поточних витрат унаслідок дій із ліквідації наслідків НС пропонуємо використовувати структуру, наведену в табл. 2¹, котра загалом вказує напрями діяльності промислового підприємства. Утім, перелік таких заходів не обмежується запропонованим, адже визначається також географічним розташуванням промислового підприємства, галуззю його діяльності, ймовірністю настання НС.

Для налагодження ефективної системи управління промисловим підприємством в умовах НС потрібна якісна й багатопрофільна облікова інформація. Її різноспрямованість зумовлюється тим, що керівництво підприємства окреслює комплекс цілей, котрі залежать від вимог як сталого розвитку (забезпечення гармонізації економічної, екологічної та соціальної сфер його діяльності), так і ринкового економічного середовища (сприяння прибутковості й фінансовій стабільності підприємства). Система бухгалтерського обліку повинна надати інформацію про вжиті заходи й превентивного характеру, й із ліквідації економіко-екологічних наслідків НС у взаємозв'язку з фінансовими результатами підприємства та показниками його фінансового стану. Отже, постає потреба у визначенні порядку відображення в обліку витрат, пов'язаних із обома групами заходів.

Оскільки такі витрати можуть мати як капітальний, так і поточний характер, їх відображення в обліку повинне бути відповідним. Із капітальними витратами збільшується вартість наявних необоротних активів або

¹ У табл. 2 подано фрагмент структури. Повний перелік заходів див.: *Грицишен Д. О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія*. Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2015. С. 382–388.

Таблиця 2. Структура заходів превентивного характеру та з ліквідації надзвичайних ситуацій для цілей відображення в бухгалтерському обліку

Вид надзвичайної ситуації	Заходи	Витрати		
		Капітальні	Поточні	
<i>Господарські процеси: придбання/реалізація</i>				
Техногенного характеру: Надзвичайні ситуації внаслідок аварій чи катастроф на транспорті (10100) <i>Транспортування</i>	<i>А. Превентивного характеру:</i>			
	А.1. Удосконалення станції супутникового зв'язку судна			+
	А.2. Удосконалення навігаційної системи судна			+
	А.3. Придбання активів, які можуть бути задіяні в рятувальних роботах			+
	А.4. Навчання плавскладу навічкам при надзвичайних ситуаціях			-
	А.5. Технічний огляд (періодичний) судна Кваліфікаційним товариством			-
	А.6. Встановлення додаткових систем освітлення			+
	А.7. Підготовка водіїв			+
	А.8. Встановлення допоміжних систем паркування			+
	А.9. Інші превентивні заходи			-
	<i>Б. Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i>			
	Б.1. Використання хімічних реагентів у випадку розливу речовин			-
	Б.2. Лікування потерпілих			-
	Б.3. Ліквідація пожежі			+
Б.4. Ремонт дорожнього покриття			+	
Б.5. Ремонт об'єктів інфраструктури			+	
Б.6. Очисні роботи з ліквідації забруднення водних ресурсів			-	
Б.7. Ліквідація наслідків пошкодження/забруднення лісових ресурсів			-	
Б.8. Ремонт транспортних засобів інших суб'єктів			-	
Б.9. Переробка/доробка активів (запаси / готова продукція), які транспортувалися			-	
Б.10. Утилізація відходів, утворених у результаті надзвичайної ситуації			-	
Б.11. Інші заходи з ліквідації наслідків			-	
Надзвичайні ситуації внаслідок пожеж, вибухів (10200) <i>Зберігання</i>	<i>В. Превентивного характеру:</i>			
	В.1. Встановлення системи протипожежної безпеки на складах			+
	<i>Г. Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i>			
Г.1. Ліквідація пожежі				
Надзвичайні ситуації внаслідок раптового руйнування будівель і споруд (10600) <i>Зберігання</i>	<i>Д. Превентивного характеру:</i>			
	Д.1. Заходи з підтримання будівель і споруд у належному стані			-
	<i>Е. Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i>			
Е.1. Переробка/доробка активів (запаси / готова продукція), які зберігаються			+	

Продовження табл. 2

Вид надзвичайної ситуації	Заходи	Витрати	
		Капітальні	Поточні
Природного характеру: Геофізичні надзвичайні ситуації (20100). Геологічні надзвичайні ситуації (20200). Метеорологічні надзвичайні ситуації (20300)	Є. <u>Превентивного характеру:</u>		+
	Є.1. Забезпечення своєчасною інформацією водіїв		
	З. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>		+
	З.1. Заходи з розчищення та ліквідації відходів		
Соціального характеру: Надзвичайні ситуації внаслідок нападу, замаху на життя членів екіпажу повітряного або морського (річкового) судна (30300)	И. <u>Превентивного характеру:</u>		+
	И.1. Витрати на навчання персоналу		
	Г. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>	+	
Воєнного характеру	Г.1. Відновлення пошкодженого судна		
	К. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>	+	
	К.1. Ремонт дорожнього покриття та розв'язок		
	Господарські процеси: виробництво		
Техногенного характеру: Надзвичайні ситуації внаслідок пожеж, вибухів (10200) Технологічні процеси	Л. <u>Превентивного характеру:</u>	+	
	Л.1. Удосконалення протипожежних систем на підприємстві		
	М. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>	+	
	М.1. Заходи з розчищення завалів та утилізація відходів, утворених у результаті пожеж, вибухів		
Надзвичайні ситуації внаслідок аварій із викидами (загрозою викидання) НХР, корисних копалин та інших об'єктів (103000) Технологічні процеси	Н. <u>Превентивного характеру:</u>	+	
	Н.1. Встановлення вентиляційних систем із можливістю перекриття та виробничих комунікацій		
	О. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>	+	
	О.1. Ліквідація джерела забруднення		
Наявність у навколишньому середовищі шкідливих (забруднюючих) і радіоактивних речовин (104000) Технологічні процеси	П. <u>Превентивного характеру:</u>	+	
	П.1. Встановлення вентиляційних систем з можливістю перекриття		
	Р. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>	+	
	Р.1. Ліквідація джерела забруднення		
Надзвичайні ситуації внаслідок аварій із викидами (загрозою) РР (105000) Технологічні процеси	С. <u>Превентивного характеру:</u>	+	
	С.1. Встановлення вентиляційних систем із можливістю перекриття		
	Т. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>	+	
	Т.1. Ліквідація джерела забруднення		
Надзвичайні ситуації внаслідок раптового руйнування будівель і споруд (10600) Технологічні процеси	У. <u>Превентивного характеру:</u>		+
	У.1. Заходи з підтримання будівель і споруд у належному стані		
	Ф. <u>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</u>	+	
	Ф.1. Переробка/добробка активів (запаси / готова продукція), що зберігаються		

Закінчення табл. 2

Вид надзвичайної ситуації	Заходи	Витрати	
		Капітальні	Поточні
Надзвичайні ситуації внаслідок аварій у системах життєзабезпечення (108000)	<i>Технологічні процеси</i> Х. <i>Превентивного характеру:</i> Х.1. Заходи з поліпшення і підтримки систем життєзабезпечення Ц. <i>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i> Ц.1. Заходи з відновлення системи життєзабезпечення	+	
Надзвичайні ситуації внаслідок аварій у системі телекомунікацій (109000)	<i>Технологічні процеси</i> Ч. <i>Превентивного характеру:</i> Ч.1. Заходи з поліпшення та модернізації системи телекомунікацій Ш. <i>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i> Ш.1. Заходи з відновлення системи телекомунікацій	+	
Надзвичайні ситуації внаслідок аварій на очисних спорудах (11000)	<i>Технологічні процеси</i> Щ. <i>Превентивного характеру:</i> Щ.1. Поліпшення та підтримка в належному стані конструкцій очисних споруд Ю. <i>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i> Ю.1. Очищення води для населення та очищення стоків	+	
Надзвичайні ситуації внаслідок гідродинамічних аварій (11100)	<i>Технологічні процеси</i> АА. <i>Превентивного характеру:</i> АА.1. Капітальний ремонт дамб, гребель тощо ББ. <i>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i> ББ.1. Заходи з відновлення / побудова дамб, гребель	+	
Надзвичайні ситуації внаслідок аварій у системах нафтогазового промислового комплексу (11200)	<i>Технологічні процеси</i> ВВ. <i>Превентивного характеру:</i> ВВ.1. Заходи з поліпшення та підтримки системи нафтогазового промислового комплексу ГГ. <i>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i> ГГ.1. Проведення заходів із відновлення системи нафтогазового промислового комплексу	+	+
Природного характеру: Геофізичні надзвичайні ситуації (20100), Геологічні надзвичайні ситуації (20200), Метеорологічні надзвичайні ситуації (20300)	<i>ДД. Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i> ДД.1. Заходи з розчищення завалів та утилізація відходів ЕЕ. <i>Превентивного характеру:</i> ЕЕ.1. Заходи з укріплення фундаментів виробничих будівель ЖЖ. <i>Превентивного характеру:</i> ЖЖ.1. Витрати на навчання персоналу ЗЗ. <i>Заходи з ліквідації економіко-екологічних наслідків:</i> ЗЗ.1. Лікування постраждалих	+	+
Надзвичайні ситуації внаслідок нещасних випадків із людьми (30600)		+	

Складено автором.

утворюються нові, призначені суто для превентивних заходів щодо НС. Так, при підвищенні вартості об'єктів необоротних активів збільшується щорічна сума нарахованої амортизації, що має відобразитися у складі прямих виробничих витрат (собівартість продукції) або певних витрат періоду. Такими можуть бути загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут або інші операційні витрати, що залежатиме від напряму використання об'єкта необоротних активів.

Для обліку капітальних витрат застосовується рахунок 15 “Капітальні інвестиції”, де відображаються витрати, пов'язані з капітальним будівництвом, придбанням (виготовленням) основних засобів, інших необоротних активів, придбанням (створенням) нематеріальних активів і придбанням (виращуванням) довгострокових біологічних активів. Превентивні заходи капітального характеру щодо вдосконалення технологічних процесів, тобто об'єктів необоротних активів, повинні фіксуватися на одному із субрахунків рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з відкриттям відповідного аналітичного рахунку. Потім вартість таких заходів слід відобразити у складі балансової вартості необоротних активів. Якщо на підприємстві придбається або створюється новий об'єкт необоротних активів (наприклад, протипожежна система), його договір-на вартість при придбанні та витрати на встановлення (виготовлення) надалі фіксуються у складі первісної вартості об'єкта й амортизуються.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку) передбачено, що на субрахунках 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”, 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” обліковуються витрати лише на придбання чи виготовлення власними силами матеріальних активів, а на 151-му “Капітальне будівництво” – витрати на будівництво, що здійснюється як у господарський, так і в підрядний спосіб для власних потреб підприємства [9]. Водночас на балансову вартість необоротних активів можуть впливати витрати, пов'язані з їх поліпшенням та/або капітальним ремонтом. Для усунення вказаної неточності пропонуємо внести відповідні зміни до зазначеної інструкції, котрі стосуються складу витрат, які відображаються на рахунках і впливають на балансову вартість необоротних активів, та порядку організації аналітичного обліку при формуванні робочого плану рахунків (152 “Капітальні інвестиції”) (табл. 3).

Внесення цих змін розширює напрями використання рахунку 152 “Капітальні інвестиції” в частині робіт із поліпшення й капітального ремонту наявних необоротних активів для забезпечення уникнення (зменшення) негативних наслідків НС та придбання (виробництва) нових необоротних активів, призначених для гарантування економіко-екологічної безпеки підприємства в умовах НС. Напрями організації аналітичного обліку під час складання робочого плану рахунків бухгалтерського обліку дають можливість виокремити капітальні витрати, пов'язані з превентивними заходами щодо НС.

Таблиця 3. Запропоновані зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку (рахунки 10, 11, 15) у частині операцій, пов'язаних із заходами превентивного характеру та з ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій

Рахунок/субрахунок	Чинний підхід	Запропонований підхід	Аналітичний облік
15 "Капітальні інвестиції"	Призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів	Призначений для обліку витрат на придбання або створення, <i>поліпшення чи капітальний ремонт</i> матеріальних і нематеріальних необоротних активів	Аналітичний облік ведеться в розрізі субрахунків
151 "Капітальне будівництво"	Відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як у господарський, так і в підрядний спосіб для власних потреб підприємства	Відображаються витрати на будівництво, <i>поліпшення та капітальний ремонт будівель і споруд</i> , що здійснюється як у господарський, так і в підрядний спосіб для власних потреб підприємства	Окремі аналітичні рахунки для: робіт із поліпшення будівель і споруд у частині запобігання НС; діяльності зі зведення будівель і споруд, призначених для запобігання та/або ліквідації НС
152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	Призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва й основного стада)	Призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення, <i>поліпшення та капітальний ремонт</i> власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва й основного стада)	Окремі аналітичні рахунки для: робіт із поліпшення основних засобів у частині запобігання НС; діяльності з придбання й виготовлення основних засобів, призначених для запобігання та/або ліквідації НС
153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	Відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання чи виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	Відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання чи виготовлення, <i>поліпшення та капітальний ремонт</i> власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	Окремі аналітичні рахунки для: робіт із поліпшення інших необоротних активів у частині запобігання НС; діяльності з придбання й виготовлення інших необоротних активів, призначених для запобігання та/або ліквідації НС

Джерело: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>; розробки автора.

Загалом така інформація допомагає з'ясувати причини збільшення вартості необоротних активів, а згодом оцінити ефективність і доцільність таких заходів. Надалі ці витрати мають відображатися на відповідних рахунках 1-го класу "Необоротні активи", зокрема 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", з відповідними субрахунками. У частині основних засобів витрати на поліпшення й капітальний ремонт для забезпечення економіко-екологічної безпеки під час НС у майбутньому підвищуватимуть їхню вартість, що фіксуватиметься на таких субрахунках: 103 "Будинки та споруди", 104 "Машини та обладнання", 105 "Транспортні засоби", 106 "Інструменти, прилади та інвентар" (лише в частині придбання об'єктів, які застосовуватимуться для попередження або ліквідації надзвичайних ситуацій) та 109 "Інші основні засоби". У складі інших необоротних матеріальних активів капітальні витрати, пов'язані з поліпшенням, капітальним ремонтом і придбанням необоротних активів, будуть відображатися на таких субрахунках: 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди", 115 "Інвентарна тара", 117 "Інші необоротні матеріальні активи".

Заходи, що передбачають капітальні втрати промислового підприємства у зв'язку з попередженням або зменшенням наслідків НС, котрі відобразатимуться на зазначених рахунках, наведено в табл. 4. Дії превентивного характеру та з ліквідації економіко-екологічних наслідків НС на промисловому підприємстві стосуються використання й формування складу необоротних активів, що є основою матеріального забезпечення господарської діяльності промислового підприємства в умовах НС. Система бухгалтерського обліку стане підґрунтям інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Чинний порядок відображення таких заходів у системі бухгалтерського обліку не може задовольнити інформаційні запити внутрішніх користувачів, а сформовані дані не відповідають сучасним підходам підготовки звітності сталого розвитку промислового підприємства. Окреслені напрями формування аналітичного обліку заходів превентивного характеру та з ліквідації економіко-екологічних наслідків дадуть можливість зібрати інформацію про стан матеріального забезпечення. Проте для системи управління важливе як таке забезпечення, так і його використання, що потребує розроблення методики облікового відображення відповідних операцій.

У системі бухгалтерського обліку використання матеріального забезпечення буде показуватися через механізм амортизації. Проте для цілей формування фінансових результатів, оподаткування й управління амортизація повинна включатися до відповідного виду витрат промислового підприємства, котрими є:

- прями виробничі витрати (рахунок 23 "Виробництво"). У складі цих витрат показуватиметься нарахована сума амортизації на необоротні матеріальні активи основного й допоміжного виробництв промислового підприємства, стосовно яких було вжито заходів із поліпшення та вдосконалення в напрямі попередження НС. Окрім того, відобразатиметься амортизація необоротних матеріальних активів, що не призначені для виробництва основної,

Таблиця 4. Відображення заходів превентивного характеру та з ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, пов'язаних із капітальними витратами, на рахунках бухгалтерського обліку

Субрахунок	Код заходів щодо надзвичайних ситуацій, спричинених небезпечними подіями:		Організація аналітичного обліку
	внутрішнього середовища	зовнішнього середовища	
Рахунок 10 "Основні засоби"			
103 "Будинки та споруди"	А.1, А.2, Б.3, В.1, Г.2, Д.1, Д.2, М.3, У.1, У.2, Ф.4, Ц.1, Ц.2	Д.Д.2, ЕЕ.1, ЄЄ.3	На окремому аналітичному рахунку слід обліковувати вартість об'єктів основних засобів, призначених для попередження надзвичайних ситуацій або ліквідації їх економіко-екологічних наслідків. Вартість поліпшення та капітального ремонту основних засобів окремо від балансової вартості даних активів не відображається
104 "Машини та обладнання"	Л.1, М.3, Н.1, П.1, С.1, Х.2	И.2, І.1, ЖЖ.2	
105 "Транспортні засоби"	А.6, А.8, Б.8	Ж.3, К.2	
106 "Інструменти, прилади та інвентар"	А.3, Н.2, ВВ.2	–	
109 "Інші основні засоби"	Б.9, В.3, Х.1, Ц.1, Ч.1, Ш.1, АА.1, ББ.1, ВВ.1, ГГ.1	К.1	
Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи"			
112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	А.3, Б.1	К.3, Д.Д.1	На окремому аналітичному рахунку потрібно обліковувати вартість об'єктів інших необоротних матеріальних активів, призначених для попередження надзвичайних ситуацій чи ліквідації їх економіко-екологічних наслідків. Вартість поліпшення та капітального ремонту інших необоротних матеріальних активів окремо від їхньої балансової вартості не відображається
113 "Тимчасові (нетитульні) споруди"	Ц.1	–	
115 "Інвентарна тара"	Л.2	–	
117 "Інші необоротні матеріальні активи"	–	–	

Складено автором.

супутньої чи допоміжної продукції промислових підприємств, проте які задіяні для попередження або можуть бути задіяні для ліквідації НС на виробництві. Зазначені об'єкти повинні бути обов'язково залучені для виробництва певного виду продукції;

- непрямі виробничі витрати (рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”). Їх формування є подібним до прямих виробничих витрат, проте є умова, що об'єкти, на які нараховується амортизація, не можна ідентифікувати з окремим видом промислової продукції;

- витрати адміністративного характеру (рахунок 92 “Адміністративні витрати”). На цьому рахунку обліковується амортизація необоротних матеріальних активів, котрі мають адміністративне призначення та використовуються або були поліпшені й удосконалені для попередження чи застосування під час ліквідації економіко-екологічних наслідків НС на промислових підприємствах;

- витрати, пов'язані з реалізацією та збутом готової продукції (рахунок 93 “Витрати на збут”). Рахунок призначений для відображення нарахування амортизації на необоротні матеріальні активи, задіяні в забезпеченні економіко-екологічної безпеки господарського процесу реалізації готової продукції або інших активів промислових підприємств. Такі витрати не впливають на собівартість промислової продукції, але визначають фінансові результати від її реалізації;

- інші витрати, пов'язані з використанням необоротних матеріальних активів у гарантуванні економіко-екологічної безпеки в умовах НС (рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності”). Рахунок може використовуватися для відображення нарахування амортизації на необоротні матеріальні активи, які застосовуються для попередження або ліквідації в майбутньому економіко-екологічних наслідків НС на промисловому підприємстві.

Зважаючи на окреслені напрями відображення на рахунках капітальних витрат, пов'язаних із заходами превентивного характеру та з ліквідації економіко-екологічних наслідків НС і подальшим використанням придбаних (утворених), удосконалених необоротних матеріальних активів, система їх обліку може бути подана у вигляді такої моделі (табл. 5).

Розроблена модель бухгалтерського обліку капітальних витрат, пов'язаних із заходами превентивного характеру та з ліквідації економіко-екологічних наслідків НС, є комплексною, оскільки враховує всі можливі напрями як формування необоротних активів різного призначення, так і їх подальшого використання в діяльності підприємства в процесі забезпечення його економіко-екологічної безпеки. Ця модель передбачає особливий підхід до капітальних витрат, пов'язаних із пошкодженням необоротних матеріальних активів унаслідок НС, у частині зміни їхнього статусу при прийнятті рішення про їх майбутнє використання.

Для реалізації цієї моделі на підприємствах необхідно організувати відповідний аналітичний облік, щоб узгодити робочий план рахунків. Зокрема, із метою управління заходами з удосконалення й поліпшення необоротних

Таблиця 5. Модель бухгалтерського обліку капітальних витрат, пов'язаних із заходами превентивного характеру та з ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій

Превентивні заходи		ЗАХОДИ КАПІТАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ	
Поліпшення та/або вдосконалення та/або капітальний ремонт НМА	Придбання (утворення) НМА, призначених для запобігання наслідків	Заходи з ліквідації наслідків, пов'язані з НМА, які використовуються у виробництві	застосовуються в придбанні/реалізації
Операції з формування складу НМА		Зміна статусу об'єкта НМА	
Матеріальні витрати			
Д 15	К 20	Д 15	К 63, 20
	Д 15	Д 976	Д 976
	Д 15	Д 13	Д 13
Д 15	К 66	Д 15	К 66
	Д 15	Д 10, 11 (X)**	Д 10, 11 (X)
Д 15	К 65	Д 15	К 65
Капітальний ремонт			
Амортизація НМА, що використовувалася			
Д 15	К 13	Д 15	К 13
Інші витрати			
Д 15	К 685, 23, 91	Д 15	К 685, 23, 91
Оприбуткування:			
капітальних витрат у розрізі об'єктів			
Д 10, 11	К 15	Д 10, 11	К 15
Використання НМА, які:			
здіяні у			
призначені для запобігання у		Інші витрати	
Д 23, 91*	К 13	Д 23, 91	К 13
Оприбуткування капітальних витрат			
Д 20 (ТЗВ), 94	К 13	Д 94	К 13
Зміна статусу НМА після капітального ремонту			
Д 93	К 13	Д 94	К 13
адміністративних та інших цілях			
Д 92, 94	К 13	Д 92, 94	К 13
Д 23, 91, 92, 93		Д 13	Д 23, 91, 92, 93
Використання НМА			
Д 10, 11 (X)		Д 10, 11 (X)	К 10, 11 (X)
К 15		Д 10, 11 (X)	К 15
Д 10, 11		Д 10, 11	К 10, 11 (X)
Використання НМА			
Д 23, 91, 92, 93		Д 13	Д 23, 91, 92, 93
Д 10, 11		Д 10, 11	К 10, 11 (X)
Використання НМА			

Умовні позначення: НМА – нематеріальні активи; ТЗВ – транспортно-заготівельні витрати.

* Розподілені загально виробничі витрати за умови багаторівневої системи розподілу.

** Аналітичний рахунок для нематеріальних активів, які тимчасово не використовуються.

*** За справодавливою вартістю, визначеною на основі статусу об'єкта після надзвичайної ситуації (див. п. 4.3).

Складено автором.

матеріальних активів потрібна інформація, що представлена в розрізі: окремого об'єкта НМА, який удосконалювався (поліпшувався) для попередження НС; елементів витрат, пов'язаних із певним заходом (матеріальні, амортизаційні витрати, на оплату праці, на соціальні заходи тощо).

При формуванні складу необоротних матеріальних активів, котрі призначені для попередження чи ліквідації наслідків НС, капітальні витрати повинні групуватися в розрізі: окремих об'єктів необоротних матеріальних активів; способу їх надходження (придбання, виробництво, безоплатне надходження, внесок до статутного капіталу); елементів витрат, пов'язаних із їх надходженням і приведенням у стан, придатний до використання.

Капітальні витрати на ліквідацію економіко-екологічних наслідків НС пов'язані з відновленням постраждалих об'єктів необоротних матеріальних активів для їх подальшого використання в господарській діяльності. З метою управління витратами капітального ремонту аналітичний облік повинен здійснюватися в розрізі: окремих об'єктів, що ремонтуються; напрямів їх подальшого використання на підприємстві; елементів витрат промислового підприємства.

Таким чином, у результаті дослідження специфіки заходів превентивного характеру та з ліквідації економіко-екологічних наслідків НС було вдосконалено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку капітальних витрат, пов'язаних із такими заходами. Ці положення передбачають внесення змін до чинної Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та використання комплексної моделі бухгалтерського обліку капітальних витрат щодо ліквідації наслідків НС на підприємстві. Упровадження розроблених положень сприятиме створенню інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою в умовах НС.

Наступною складовою інформаційного забезпечення управління заходами превентивного характеру та з ліквідації наслідків НС є розроблення організаційно-методологічних положень обліку поточних витрат на ці потреби промислового підприємства. Поточні витрати мають особливо велике значення для нього в частині ліквідації економіко-екологічних наслідків НС, адже безпосередньо впливають на фінансові результати, проте не пов'язані з основною діяльністю підприємства. У свою чергу, витрати на превентивні заходи більшою мірою стосуються окремих бізнес-процесів такої діяльності та відображаються на відповідних рахунках 9-го класу "Витрати".

Превентивні заходи поточного характеру можуть бути передбачені бюджетом підприємства, а також здійснюватися на постійній основі. Такі витрати можна оцінити за допомогою всіх елементів методу витрат (матеріальні, амортизаційні витрати, на оплату праці, на соціальні заходи, інші). Взаємозв'язок елементів витрат і витрат періоду в контексті превентивних заходів щодо НС показано в табл. 6.

Превентивні заходи поточного характеру щодо НС можуть мати різний характер і неоднаково позначатися на економіко-екологічній безпеці

Таблиця 6. Формування інформації про превентивні заходи поточного характеру на рахунках бухгалтерського обліку

Вид витрат	Елементи витрат				
	Матеріальні	Оплата праці	Соціальні заходи	Амортизація	Інші витрати
	Рахунок 20	Рахунок 66	Рахунок 65	Рахунок 13	Рахунок 68
Виробничі (рахунок 23, 91)	Д.1, Н.3, П.2, У.1, У.3	Д.1, Н.3, П.2, У.1, АА.2	Д.1, Н.3, П.2, У.1, АА.2	Д.1, У.3, АА.2	Д.1, Н.3, П.2, У.3, АА.3
Адміністративні витрати (рахунок 92)	Л.2, Ч.2	Л.2, Ч.2	Л.2, Ч.2	Ч.2	Л.3, С.2, ЖЖ.1
Витрати на збут (рахунок 93)	В.3, А.3, А.9	А.5, А.9	А.5, А.9	А.5, А.9	В.2, В.4, Є.1, Є.2, И.1, А.4, А.7
Інші операційні витрати (рахунок 94)	В.4, Д.3	В.4, Д.3, ЕЕ.2	В.4, Д.3, ЕЕ.2	В.4, Д.3	В.4, Д.3, ГГ.2

Складено автором.

підприємства. Проте загалом їх можна оцінити з позиції впливу на стан і особливості використання окремих складових потенціалу промислового підприємства:

– трудовий потенціал: превентивні заходи поточного характеру спрямовані на вдосконалення вмінь і навичок трудового колективу в частині попередження та зниження ймовірності настання небезпечних подій, а також на поведінку й дії в умовах НС, котрі спричинені небезпечними подіями як внутрішнього, так і зовнішнього середовищ. У більшості випадків такі заходи пов'язані з додатковим навчанням персоналу, сертифікацією та підвищенням кваліфікації;

– матеріально-ресурсний потенціал: превентивні заходи стосуються забезпечення матеріальними ресурсами, що можуть і будуть використані при ліквідації наслідків або їх зменшення при настанні НС, а також матеріалами, які мають інформаційне значення для працівників. Крім того, такі заходи можуть бути пов'язані з підтриманням у належному стані захисних споруд чи інших необоротних активів, котрі використовуються для запобігання НС.

На сьогодні не врегульоване питання організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку поточних витрат, пов'язаних із ліквідацією наслідків НС: через відсутність у П(С)БО поняття “надзвичайна діяльність” у Плані рахунків видалено рахунок 99 “Надзвичайні витрати”. Натомість передбачено субрахунок 982 “Податок на прибуток від надзвичайних подій” (у зв'язку з уточненням термінів “надзвичайна ситуація” і “небезпечна подія” [1; 2] та з метою приведення у відповідність із Законом України “Про цивільний захист України” пропонуємо замінити назву цього субрахунку на “Податок на прибуток від надзвичайних ситуацій”). Окрім того, витрати на ліквідацію економіко-екологічних наслідків НС не можна ідентифікувати з операційною, фінансовою або інвестиційною діяльністю, тому для їх обліку потрібний окремий рахунок. Отже, такі витрати не можуть відобразитися у складі інших витрат операційної

(рахунок 949 “Інші витрати операційної діяльності”), фінансової (рахунок 952 “Інші фінансові витрати”) або інвестиційної (рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”) діяльності. Загалом витрати, що не пов’язані з переліченими та характеризують іншу діяльність підприємства, показуються на рахунку 97 “Інші витрати”.

Інформація, котру може надавати названий рахунок, стосується іншої діяльності, яку неможливо ідентифікувати з операційною, фінансовою, інвестиційною. Саме тому поточні витрати, пов’язані з ліквідацією економіко-екологічних наслідків, повинні мати статус інших витрат та відображатися на рахунку 97 “Інші витрати”. Проте Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку не передбачено обліку витрат на ліквідацію економіко-екологічних наслідків. Отож пропонуємо внести зміни в частині характеристики рахунку 97 “Інші витрати”, а також розширення складу субрахунків, зокрема введення 978-го “Витрати від надзвичайних ситуацій” (табл. 7).

Запровадження останнього дасть можливість відокремити витрати через НС і поточні, пов’язані з ліквідацією їхніх наслідків, від витрат підприємства у звичайних умовах ведення господарської діяльності. Відображення таких витрат у звітності сталого розвитку й примітках до річної фінансової звітності допоможе виявити вплив різних факторів на фінансові результати, показники фінансового стану та, що найважливіше, економіко-екологічну безпеку як передумову забезпечення стійкого розвитку.

На цьому субрахунку пропонується показувати два комплексних об’єкти бухгалтерського обліку, котрі виникають унаслідок надзвичайної ситуації: втрати від останньої, до яких входять втрати оборотних і необоротних активів під час НС, екологічні збитки, що покладаються на підприємство (забруднення довкілля (водні, земельні ресурси, атмосферне повітря, біосфера), людські жертви, вплив на здоров’я людини); економічні збитки (пошкодження об’єктів інфраструктури, зобов’язання перед третіми сторонами, перед контрагентами); поточні витрати, пов’язані з ліквідацією економіко-екологічних наслідків, а саме витрати підприємства на їх подолання, а також на зменшення їхніх обсягів і території ураження, що залежить від виду НС і можливих наслідків.

Таблиця 7. Запропоновані зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині рахунку 97 “Інші витрати”

Чинний підхід	Запропонований підхід
<i>Характеристика рахунку</i>	
Ведеться облік витрат, що виникають у процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) і послуг	Ведеться облік витрат, що виникають у процесі діяльності (крім фінансових витрат) або в результаті надзвичайних ситуацій, але не пов’язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) і послуг
<i>Розширення складу субрахунків</i>	
Відсутній	978 “Витрати від надзвичайних ситуацій”
	Відображаються витрати від надзвичайних ситуацій та поточні витрати, пов’язані з ліквідацією їхніх наслідків

Складено автором.

З метою формування інформації про витрати на ліквідацію економіко-екологічних наслідків необхідно організувати багаторівневий аналітичний облік на субрахунку 978 “Витрати від надзвичайних ситуацій”. Така інформація повинна характеризувати, зокрема, напрями здійснення заходів, елементи витрат, що дасть змогу на основі даних бухгалтерського обліку визначити їхню специфіку. Пропонуємо проводити аналітичний облік, виділяючи, по-перше, витрати від НС і витрати, пов’язані з ліквідацією їхніх наслідків (978.1 “Витрати від надзвичайних ситуацій”, 978.2 “Витрати на ліквідацію наслідків надзвичайних ситуацій”); по-друге, витрати, пов’язані з окремими НС (978.2.N “Витрати на ліквідацію наслідків надзвичайних ситуацій N”), а також групуючи витрати в розрізі як подолання певних видів наслідків, у т. ч. економічних (978.2.N.1), екологічних (978.2.N.2) чи соціальних (978.2.N.3), так і елементів методу бухгалтерського обліку – матеріальні витрати (978.2.N.1(2,3).1), на оплату праці (978.2.N.1(2,3).2), на соціальні заходи (978.2.N.1(2,3).3), амортизація, інші витрати (978.2.N.1(2,3).4), а також у розрізі окремих складових витрат за елементами, котрі визначаються специфікою наслідків і заходів щодо їх ліквідації.

Порядок відображення витрат на ліквідацію економіко-екологічних наслідків НС відповідно до окреслених напрямів організації аналітичного обліку наведений у табл. 8.

Таблиця 8. Порядок облікового відображення витрат на ліквідацію економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій

№ з/п	Господарська операція	Дебет	Кредит	Заходи
<i>Ліквідація соціальних наслідків (людські жертви, вплив на здоров'я населення)</i>				
1	Матеріальні витрати	978.2.N.1	20	І.4, І.3, Р.2, Т.2
2	Вартість лікування		685	Б.2, Ж.2, З.2, І.2, І.1, М.2, О.2, Р.2, Т.2, ББ.2, ДД.3, ЄЄ.2, ЗЗ.1
3	Інші витрати		685	І.4, І.2, ЗЗ.2
<i>Ліквідація економічних наслідків на підприємстві</i>				
4	Матеріальні витрати	978.2.N.2	20	Б.9, Г.1, Г.2, Г.3, Е.1, З.3, І.1, К.2, К.3, М.3, Ф.1, ГГ.1, ДД.2, ИИ.1, ИИ.3, ИИ.5
5	Витрати на оплату праці		66	Б.10, Г.1, Г.2, Е.2, Ж.1, М.3, Ф.1, ЄЄ.3, ИИ.1
6	Витрати на соціальні заходи		65	Б.10, Г.1, Г.2, Е.2, Ж.1, М.3, Ф.1, ЄЄ.3
7	Амортизація		13	Б.10, Е.2
8	Інші витрати		685, 23, 91	Б.11, Г.5, Г.4, М.3, ДД.2, ИИ.1, ИИ.3
<i>Ліквідація економічних наслідків перед третіми особами (ремонтні роботи)</i>				
9	Інші витрати	978.2.N.2	685	Б.4, Б.5, Б.8, К.1, Ю.1, ББ.1
<i>Ліквідація екологічних наслідків</i>				
11	Матеріальні витрати	978.2.N.3	20	Б.6, Б.7, Ж.1, З.1, К.4, ДД.1, ИИ.4
12	Витрати на оплату праці		66	Б.6, Б.7, Е.3, К.4, Ф.2
13	Витрати на соціальні заходи		65	Б.6, Б.7, Е.3, К.4, Ф.2, Ф.3, ЄЄ.1
14	Амортизація		13	Б.6, Б.7, Ф.2, Ф.3
15	Інші витрати		685, 23, 91	К.4, М.1, О.1, Р.1, Т.1, Ф.2, Ф.3

Складено автором.

Особливими складовими витрат на ліквідацію економіко-екологічних наслідків промислових підприємств є витрати, пов'язані з використанням послуг допоміжних виробництв, та розподілені загальнопромислові витрати. Вони виникатимуть, якщо для ліквідації їхніх наслідків використано послуги допоміжного чи основного виробництва (загальнопромислові витрати).

Хоча аналітичний облік має багато розрізів, а такі витрати не обов'язково можуть з'явитись у звітному періоді, його застосування в умовах комп'ютеризації системи управління й обліку буде доцільним. Окрім того, наявні комп'ютерні системи дають можливість відкривати нові аналітичні рахунки будь-коли. У свою чергу, сформована таким чином інформація сприятиме підвищенню ефективності рішень.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що в результаті проведеного дослідження нами вдосконалено організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку заходів із попередження та ліквідації економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій, котрі можуть мати як капітальний, так і поточний характер. Упровадження в практику промислових підприємств розроблених пропозицій дасть змогу поліпшити якісні властивості інформації, потрібної для управління економіко-екологічною безпекою в разі настання таких ситуацій.

Обґрунтовано, що превентивні заходи та з подолання еколого-економічних наслідків НС є інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки охоплюють об'єкти, які забезпечують господарську діяльність, і ті, котрі її формують. На підставі цього розроблено організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку вказаних заходів, що мають капітальний характер та полягають у такому:

1) запропоновано зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку (рахунки 15, 10, 11) у частині операцій, пов'язаних із заходами з попередження й ліквідації наслідків НС;

2) розроблено комплексну модель бухгалтерського обліку капітальних витрат щодо обох груп заходів, котра враховує всі можливі напрями як формування необоротних активів різного призначення, так і їх подальшого використання в господарській діяльності промислового підприємства в процесі забезпечення його економіко-екологічної безпеки.

Стосовно поточних заходів із попередження та ліквідації НС запропоновано: 1) зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині рахунку 97 "Інші витрати" (введено субрахунок 978 "Витрати від надзвичайних ситуацій", де показуються витрати від НС і поточні, пов'язані з ліквідацією їхніх наслідків); 2) порядок облікового відображення витрат на подолання економіко-екологічних наслідків НС. Впровадження в практику промислових підприємств розроблених пропозицій сприятиме підвищенню якісних властивостей інформації, необхідної для управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства в умовах надзвичайних ситуацій.

Список використаних джерел

1. Grytysshen D. The economic and environmental consequences of emergency situations in the system of accounting objects. *Economic Annals-XXI*. 2015. No. 7–8 (1). P. 113–118.
2. Грицишен Д. О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія. Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2015. 540 с.
3. Грицишен Д. О. Облікове відображення економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій. *Управління розвитком*. 2015. № 3 (181). С. 75–87.
4. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2006. 539 с.
5. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія. Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2012. 676 с.
6. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2010. 440 с.
7. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / ред. О. О. Аврамчук; Укр. акад. аграр. наук, ННЦ “Інститут аграрної економіки”. Київ, 2009. 648 с.
8. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ, 2006. 32 с.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

References

1. Grytysshen, D. (2015). The economic and environmental consequences of emergency situations in the system of accounting objects. *Economic Annals-XXI*, 7-8 (1), 113–118.
2. Hrytsy'shen, D. O. (2015). *Bukhhalters'ky'j oblik v sy'stemi upravlinnyya ekonomiko-ekolohichnoyu bezpekoyu promy'slovy'kh pidpry'emstv* [Accounting in the management of economic and ecological security industry]. Zhy'tomy'r: Vy'davny'ctvo Zhy'tomy'rs'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho univerty'tetu [in Ukrainian].
3. Hrytsy'shen, D. O. (2015). *Oblikove vidobrazhennya ekonomiko-ekolohichny'kh naslidkiv nadzvy'chayny'kh sy'tuacij* [Discount display economic and environmental consequences of emergencies]. *Upravlinnyya rozvy'tkom* [Managing the development], 3 (181), 75–87 [in Ukrainian].
4. Malyuha, N. M. (2006). *Konceptiya rozvy'tku bukhhalters'koho obliku v Ukrayini: teorety'ko-metodolohichni osnovy* [The concept of accounting in Ukraine: theoretical and methodological foundations] (Unpublished doctoral dissertation). Zhy'tomy'r: Zhy'tomy'rs'ky'j derzhavny'j tekhnolohichny'j univerty'tet [in Ukrainian].
5. Lahov'ska, O. A. (2012). *Oblikovo-anality'chne zabezpechennya vartisno-oriyentovano-ho upravlinnyya: teoriya ta metodolohiya* [Accounting and analytical support value-based management: Theory and Methodology]. Zhy'tomy'r: Zhy'tomy'rs'ky'j derzhavny'j tekhnolohichny'j univerty'tet [in Ukrainian].
6. Zamula, I. V. (2010). *Bukhhalters'ky'j oblik ekolohichnoyi diyal'nosti u zabezpechenni stijkoho rozvy'tku ekonomiky'* [Accounting of environmental activities to ensure sustainable economic development]. Zhy'tomy'r: Zhy'tomy'rs'ky'j derzhavny'j tekhnolohichny'j univerty'tet [in Ukrainian].
7. Zhuk, V. M. (2009). *Konceptiya rozvy'tku bukhhalters'koho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky'* [The concept of accounting in the agricultural sector]. Ky'yiv: Insty'tut ahrarnoyi ekonomiky' [in Ukrainian].

8. Petruk, O. M. (2006). *Rozvy`tok nacional`noyi sy`stemy` bukhhalters`koho obliku v Ukrayini: stratehiya, harmonizaciya, rehlamentaciya* [The development of a national system of accounting in Ukraine: strategy, harmonization, regulation] (Unpublished doctoral dissertation). Ky`yiv: Ky`yivs`ky`j nacional`ny`j ekonomichny`j universy`tet imeni Vady`ma Het`mana [in Ukrainian].

9. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). *Plan rakhunkiv bukhhalters`koho obliku akty`viv, kapitalu, zobov`yazan` i hospodars`ky`kh operacij pidpry`yemstv i orhanizacij* [Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations] (Order № 291, November 30). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> [in Ukrainian].