

СТРУКТУРА ЕКОЛОГІЧНОЇ СКЛАДОВОЇ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВУГЛЕВИДОБУВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто структуру екологічної складової фінансово-господарської діяльності підприємства для потреб організації її обліку і аудиту. Визначено залежність об'єктів перевірки від галузевої специфіки діяльності підприємства. Розкрито особливості перевірки організації обліку екологічної складової діяльності вуглевидобувного підприємства. Доведено необхідність подальшого дослідження інформаційної бази аудиту екологічної складової діяльності підприємства.

Ключові слова: екологічна складова, аудит, відходи, вуглевидобувне підприємство, витрати, доходи, фінансові результати.

Вплив сучасної господарської діяльності на довкілля настільки значущий, що має яскраво означені глобальні масштаби, які призводять до виникнення зон екологічних катастроф, аварійних ситуацій, які є причиною значних збитків підприємств і держави загалом та появи принципово нових негативних екологічних факторів.

Будь-яке підприємство підлягає екологічному ризику, якщо: залежне від екологічного законодавства; володіє забрудненими ділянками; здійснює господарську діяльність, яка може призвести до забруднення ґрунтів та ґрунтових вод, наземної води чи повітря; пов'язана із використанням небезпечних речовин, переробкою або виробництвом небезпечних відходів; може мати негативний вплив на людей, які працюють або проживають у зоні впливу підприємства.

Фінансово-економічна діяльність суб'єкта господарювання повинна враховувати означені ризики, а система управління ним знаходить компромісні рішення задля мінімізації негативного впливу виробництва на довкілля з одночасною максимізацією прибутків підприємства, підвищенням його конкурентоспроможності [1]. Таким чином стає очевидною необхідність розробки та використання нетрадиційних підходів до вирішення наявних та потенційних еколого-економічних проблем.

Система бухгалтерського обліку підприємства може надавати точну та достовірну інформацію для врахування та управління екологічними аспектами фінансово-господарської діяльності підприємства. Однак для цього вона потребує значних перетворень, відокремлення від традиційного сприйняття та переходу до більш прогресивних та сучасних облікових підходів. Не останню роль при цьому відіграє аудит екологічної діяльності, призначення якого – контроль впливу підприємства на довкілля. Як інформаційна база аудиту, бухгалтерський облік цього напрямку потребує вдосконалення і значних змін.

Питаннями організації екологічно-орієнтованого обліку та аудиту в різні часи займалися як зарубіжні автори: І. В. Бешуля, С. Ю. Дайман, Т. В. Сергеева, Н. В. Пахомова, Г. П. Серов, так і вітчизняні науковці-економісти: Ф. Ф. Бутинець, В. І. Вернадський, А. В. Драган, І. В. Замула, Н. М. Малюга, Л. Г. Мельник та ін.

З огляду на актуальність обраної теми, з метою оптимізації обліку та контролю екологічної складової фінансово-господарської діяльності підприємства було встановлено мету наукового дослідження: визначення структури екологічної складової фінансово-господарської діяльності підприємства для потреб організації її обліку і аудиту. Для досягнення означеної мети необхідно вирішити наступні завдання:

- визначити внутрішню структуру екологічної складової фінансово-господарської діяльності вуглевидобувного підприємства;
- виділити залежність об'єктів перевірки від галузевої специфіки діяльності підприємства;
- розкрити особливості перевірки організації обліку екологічної складової діяльності вуглевидобувного підприємства.

Екологічна діяльність є невід'ємною складовою загальної фінансово-господарської діяльності. Її питома вага зазвичай достатньо велика у загальній структурі доходів та витрат підприємства. Це формує передумови для необхідності вичленування цього напрямку діяльності підприємства з метою організації свідомого та якісного управління суб'єкта господарювання в межах чинного законодавства з бухгалтерського обліку та аудиту в умовах сталого розвитку економіки.

Невизначеність місця та структури екологічної складової у загальній фінансово-господарській діяльності [2] призводить до неможливості організувати чітку структуру документообігу облікових об'єктів як для потреб бухгалтерського, так і для податкового обліку підприємства.

Необґрунтовано екологічну діяльність підприємства звужують до потреб нарахування екологічних податків та накопичення й подання статистичної інформації у відповідні органи. Однак це не відповідає істотним моментам формування результатів загальної діяльності підприємства.

Виконуючи аудиторську перевірку загальної фінансово-господарської діяльності на відповідність чинному законодавству, необхідно звернути увагу і на її екологічну складову, що відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту [3].

При цьому аудит екологічної складової фінансово-господарської діяльності можна визначити як перевірку

даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання щодо цієї складової з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність у всіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам діючого законодавства України згідно із потребами користувачів.

Операції підприємства щодо капіталу, активів та зобов'язань призводять до певних змін у структурі доходів та витрат, але при цьому не визначено вплив на них екологічної складової фінансово-господарської діяльності підприємства.

Відповідно до цього мета такої перевірки – висловлення незалежної думки щодо достовірності у всіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання та їх відповідність вимогам чинного законодавства України з урахуванням екологічної складової діяльності підприємства.

Завдання такої перевірки:

- виявлення структури показника з урахуванням галузевої специфіки;
- дослідження організації обліку екологічної складової у загальній фінансово-господарській діяльності та її відображення у фінансовій звітності підприємства;
- виявлення резервів збільшення прибутків за рахунок зменшення витрат та збільшення доходів від екологічної складової фінансово-господарської діяльності підприємства;
- оптимізація документообігу підприємства щодо екологічної складової за потреб бухгалтерської, податкової та статистичної звітності підприємства;
- перевірка достовірності показників загальної фінансово-економічної діяльності підприємства з урахуванням екологічної складової.

Предмет аудиту – достовірність та доцільність обліку активів і джерел формування активів підприємства, структура та порядок формування доходів, витрат та результатів діяльності підприємства за екологічною складовою.

Об'єктами аудиту виступають:

1. Необоротні активи підприємства. При цьому слід виділити необоротні активи, які позитивно та негативно впливають на екологічну складову діяльності підприємства. Позитивну дію мають об'єкти природоохоронного призначення – це очисні споруди, контрольно-вимірвальні пристрої для виміру забруднюючих речовин, обладнання та споруди для збору, зберігання, транспортування та утилізації відходів
2. Породні відвали, капітальні виробки, що вже не діють, вентиляційне устаткування за відсутності пристроїв для вловлювання метану та інші забруднюючі об'єкти становлять групу основних засобів, що негативно впливають на екологічну складову діяльності підприємства.

Особливої уваги аудитора на вуглевидобувних підприємствах заслуговують породні відвали [4], які числяться на балансі підприємства, однак у бухгалтерському обліку не відбиваються, хоча й відповідають усім ознакам споруди, призначеної для зберігання відходів виробництва.

Під час проведення аудиту необхідно дослідити такі характеристики, як:

- кількість, найменування та склад необоротних активів екологічного призначення;
- фактичні та проектні виробничі потужності;

- режим роботи устаткування;
- дата введення у експлуатацію та обсяги зношення обладнання;
- нормативний строк амортизації устаткування;
- дата та зміст проведення останньої реконструкції;
- зміна показників продуктивності роботи устаткування.

Основні джерела викидів забруднюючих речовин (необоротні активи, що негативно впливають на екологічну складову діяльності підприємства) у вуглевидобувній промисловості зазвичай представлені: котельними, аспіраційними установками, сушильними установками збагачувальних фабрик, дегазаційними системами та вентиляційними установками шахт, вугільними складами, породним відвалами, водозбірниками та водонакопичувачами, навантажувальними пунктами, буровим обладнанням та ін. Однак не усі об'єкти викидів певним чином ураховуються у складі активів підприємства та обліковуються з наданням точної та достовірної інформації для ведення обліку і аудиту екологічної складової діяльності підприємства.

Капітальні вкладення використовуються на придбання нових природоохоронних необоротних активів, технічне переоснащення, модернізацію застарілих та тих, що потребують оновлення.

За напрямом "Капітальні вкладення" доцільно виявити:

- обсяги закупівлі природоохоронних необоротних активів;
- кількість, структуру та спрямованість капітальних ремонтів;
- наявність капітального будівництва за необоротними активами екологічного призначення;
- наявність безкоштовно отриманих природоохоронних активів, що потребують доробки або дообладнання.

Нематеріальні активи природоохоронного призначення містять права на технології, права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище [5].

Зазвичай нематеріальні активи екологічної спрямованості взагалі не відбиваються у складі активів вуглевидобувного підприємства, що зменшує можливість з реалізації надлишків таких ресурсів і не стимулює їх економію за неможливості отримання від цього економічних вигід. Okремо слід зазначити неправильний порядок формування та списання витрат на створення таких активів.

Перевірці підлягають:

- наявність та відображення в обліку нематеріальних активів природоохоронного призначення;
- формування первісної вартості та визначення терміну використання з метою амортизації балансової вартості активу;
- структуру нематеріальних активів;
- наявність операцій з безкоштовного отримання, придбання та реалізації означених активів;
- при наявності активів на обліку підприємства, порядок амортизації, списання та отримання нових нематеріальних активів екологічної спрямованості.

Взагалі не знаходять відображення у обліку вуглевидобувних підприємств ліміти та дозволи на викиди та скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти та атмосферне повітря, а також ліміти на розміщення

відходів підприємства.

Запаси підприємства також можуть мати позитивні та негативні впливи на екологічну складову діяльності підприємства, особливо увагу під час організації обліку необхідно звернути на матеріали повторного використання, супутню продукцію та порядок визнання і облік відходів виробництва.

У зв'язку із специфічністю показника дослідженню підлягають не лише кількісно-економічні, а й хімічні характеристики запасів, які здійснюють вплив на довкілля:

- структура і склад запасів виробничого та невиробничого призначення та їх хімічна характеристика;
- порядок і місце розміщення запасів на підприємстві;
- ступінь необґрунтованих втрат запасів підприємством;
- технологічні процеси та виробництва, на яких утворюються запаси та відходи підприємства;
- кількісні і якісні характеристики відходів, порядок їх визнання, обліку, збереження та утилізації;

Основні виробничі запаси, які використовуються на технологічні потреби і мають суттєвий вплив на довкілля, на вуглевидобувному підприємстві представлені: деревиною, інертним пилом, цементом, мастилами та вугіллям.

До основних матеріалів повторного використання належать: металокріплення, замки кріплення у зборі, розстріли, затяжки ЗБ та ін.

Відходи містять: породу, золошлаки, пил ПГУ, відпрацьовані люмінесцентні лампи та резино-тросову стрічку, нафтопродукти, відходи деревини та ін. При цьому резино-тросова стрічка, нафтопродукти, золошлаки, відходи деревини (цілими шматками, у вигляді стружки, тирси) є матеріалами повторного використання, які не обліковуються належним чином на підприємстві, але використовуються ним.

Основною причиною того, що до відходів необґрунтовано зараховують придатні до використання матеріали, зазвичай є лише відсутність у підприємства потрібних технологій чи обладнання для переробки, або просто негосподарське ставлення до ресурсів підприємства та держави загалом [6].

Наявними прикладами такої негосподарської діяльності є нелімітовані викиди метану у атмосферу, складування породи, скидання шахтних вод, які можуть бути очищені, перероблені, утилізовані та замінити потребу у вичерпних природних ресурсах. Замулення водойм вугільними шламами дрібної фракції відбувається лише тому, що під час проектування очисних споруд не було враховано можливість обезводнювання та брикетування цього цінного суспензійного водно-вугільного палива та ін.

Усе це втрати певних ресурсів та, як наслідок, зменшення загальної величини прибутків підприємства та невичерпна шкода навколишньому природному середовищу, яка має незворотній характер.

Вугільні шахти Донбасу відносяться до надкатегорійних по газу [7], у зв'язку з цим на підприємствах будуть доцільними розробки проектів по використанню шахтного газу – метану у якості альтернативного джерела енергії, чи то спільного спалювання з вугіллям на котельнях, що дає економію вугілля та зменшення обсягів викидів забруднюючих речовин в атмосферу, чи за допомогою комплексу збагачення метану до необхідної калорійності, продажу його споживачам. Уже сьогодні метаном зацікавлені

іноземні компанії: американські «Шеврон», «Шелл», «ЕксонМобіл», російсько-британська «ТНК-ВР», італійська «Ені» та інші [8].

На сьогодні метан утилізується значною мірою лише на ОП «Шахта імені О. Ф. Засядька», ПАТ «Шахтоуправління «Донбас», ДП «Макіїввугілля». За рахунок використання шахтного газу – метану на шахтах ДП «Макіїввугілля», ДВАТ «Шахтоуправління Донбас» було зекономлено 33,04 тис. т у. п. ПЕР на суму 37,94 млн. грн. [9], що свідчить про можливість та доцільність обліку цього виду ресурсів у складі активів підприємства.

Дебіторська заборгованість за послуги природоохоронного призначення, наприклад розміщення на власному відвалі породи інших підприємств із одночасним обліком на забалансових рахунках у складі активів на тимчасовому зберіганні, або з переходом права власності на означені відходи, утилізація стоків сторонніх підприємств, надання інших послуг природоохоронного характеру формують екологічну складову дебіторської заборгованості.

Екологічні розробки, освоєння нових ресурсозберігаючих технологій або технологій з утилізації відходів будуть представляти екологічну складову витрат майбутніх періодів.

Стосовно джерел формування активів підприємства, вуглевидобувні підприємства мають розгалужену систему резервних фондів: на виплату компенсацій працівникам підприємства, постраждалим унаслідок аварійних ситуацій, на лікування професійних захворювань, на ліквідацію аварійних та небезпечних ситуацій та ін. За цими ж напрямками притягуються кредитні кошти та отримується стороннє цільове фінансування.

Найбільш широко екологічну складову зобов'язань підприємства можна відстежити у структурі поточних зобов'язань [10], це – екологічні податки та платежі, штрафи за порушення природоохоронного законодавства, поточні зобов'язання екологічного характеру перед сторонніми організаціями, зобов'язання з оплати праці, нарахування та компенсаційні витрати працівникам екологічної служби, служби ВТО, ліквідаторам аварій, працівникам, зайнятим спорудженням та налагодженням природоохоронних засобів та ін.

Джерела формування активів заслуговують не меншої уваги, ніж засоби підприємства. Їх облік і аудит повинен відбуватися за напрямками екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства, з урахуванням галузевої специфіки та значної державної підтримки.

Зміни перерахованих об'єктів призводять до виникнення витрат, доходів та фінансових результатів від екологічної складової фінансово-господарської діяльності вуглевидобувного підприємства, які також виступають об'єктами обліку і аудиту.

Доцільно структуру екологічного напрямку діяльності підприємства досліджувати відповідно до наведених об'єктів.

Таким чином розглянуто структуру екологічної складової фінансово-господарської діяльності підприємства для потреб організації її обліку і аудиту. Виділено залежність об'єктів дослідження від галузевої специфіки діяльності підприємства. Розкрито особливості перевірки організації обліку екологічної складової діяльності вуглевидобувного підприємства. Подальшого дослідження потребують організація

первинного, аналітичного та синтетичного обліку підприємств як інформаційної бази для проведення екологічної складової діяльності вугледобувних аудиторської перевірки.

Список літератури

1. Про екологічний аудит [Електронний ресурс]: закон України № 1862-IV від 24.06.2004 База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1862-15/print1347193448458950>. - Про екологічний аудит] від 24.06.2004 № 1862-IV.
2. Кушнір, Ю. В. Перспективи впровадження системи екологічного аудиту на промислових підприємствах [Текст] / Ю. В. Кушнір // Науковий вісник НЛТУ України. – 2005. Вып. № 15.7. – С. 251-254
3. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2010 [Electronic resource]: International Federation of Accountants / IFAC :: Publications :: International Auditing and Assurance Standards Board :: Handbooks. - Access mode: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>.
4. Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року [Електронний ресурс]: закон України № 2818-VI від 21.12.2010 База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2818-17>. - Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року | від 21.12.2010 № 2818-VI.
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> - Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку... | від 18.10.1999 № 242 (Текст для друку)
6. Про відходи [Електронний ресурс]: закон України № 187/98-ВР від 05.03.1998 База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=187%2F98-%E2%F0>. - Про відходи| від 05.03.1998 № 187/98-ВР (Повний текст)
7. Міністерство енергетики та вугільної промисловості. Офіційний веб-сайт. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mre.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=213279&cat_id=35081
8. Інвестиційна складова збільшення видатків на розвиток мінерально-сировинної бази. [Електронний ресурс]: Державна служба геології та надр України / Веб-сайт Державної служби геології та надр України. – Режим доступу: <http://www.geo.gov.ua/zviti-derjgeonadr.html>. - ЗВІТИ Держгеонадр.
9. Про стан навколишнього природного середовища в Донецькій області у 2011 році. [Електронний ресурс]: регіональна доповідь Держуправління охорони навколишнього природного середовища в Донецькій області / Веб-сайт Державного управління охорони навколишнього природного середовища в Донецькій області. – Режим доступу: <http://ecodon.org.ua/showtext.php?id=21>. - Держуправління охорони навколишнього природного середовища в Донецькій області - Національна доповідь про стан навколишнього природного середовища в Донецькій області.
10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» № 20 від 30.01.2000 [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України. База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> - Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку... | від 30.01.2000 № 20.

РЕЗЮМЕ

Бычкова Елена

Структура экологической составляющей финансово-хозяйственной деятельности угледобывающего предприятия

Рассмотрено структуру экологической составляющей финансово-хозяйственной деятельности предприятия для организации ее учёта и аудита. Определена зависимость объектов проверки от отраслевой специфики деятельности предприятия. Раскрыто особенности проверки организации учёта экологической составляющей деятельности угледобывающего предприятия. Доказано необходимость дальнейшего исследования информационной базы аудита экологической составляющей деятельности предприятия.

RESUME

Bychkova Olena

The structure of the environmental component of financial-economic activity of coal enterprises

The structure of the environmental component of the financial and economic activities of the enterprise for organization of its accounting and auditing has been considered. The dependence of test objects of industry specifics of the enterprise has been determined. Peculiarities of verification of organization of the record of the environmental component of coal enterprise have been revealed. The necessity of further research of information database of auditing of the environmental component of the enterprise has been proved.

Стаття надійшла до редакції 24.10.2012 р.