

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**НОВАК Олександр Романович**

**АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИРОДООХОРОННУ**  
**ДІЯЛЬНІСТЬ**

**Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»**  
**Магістерська програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»**

**Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»**

**Тернопіль – 2018**

# **ЗМІСТ**

## **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ**

1.1. Економічна сутність витрат на природоохоронну діяльність та їх класифікація

1.2. Сучасний стан організації та методики обліку витрат на природоохоронну діяльність

Висновки до розділу 1

### **РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ**

2.1. Облік витрат на природоохоронну діяльність

2.2. Удосконалення документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність

Висновки до розділу 2

### **РОЗДІЛ 3 . ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ**

3.1. Аналіз сучасного стану природоохоронної діяльності

3.2. Необхідність і проблеми впровадження екологічного аудиту в Україні

Висновки до розділу 3

## **ВИСНОВКИ**

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

## **ДОДАТКИ**

## ВСТУП

Сучасний напружений екологічний стан України вимагає урахування комплексного взаємозв'язку природи з діяльністю підприємств. За останні сто років промисловістю, транспортом та іншими джерелами викинуто в атмосферу близько 360 млрд тонн вуглекислого газу. За офіційними матеріалами Державної служби статистики України, у 2017 р. викиди забруднювачів у повітря стаціонарними джерелами склали 2584,9 тис. тонн; скинуто у поверхневі водні об'єкти забруднених зворотних вод без очищення 997 млн куб. м. Водночас поточні та капітальні витрати на охорону навколишнього середовища покриваються за рахунок власних коштів підприємств більше ніж на 90 %. Зазначене потребує вирішення глобальної проблеми збереження безпечного довкілля для майбутніх поколінь, однак реалізація цього завдання є неможливою без формування відповідного інформаційного забезпечення.

У практиці роботи підприємств усвідомлення значущості екологічного аспекту проявляється в постійній необхідності витрачання коштів на охорону та відновлення навколишнього середовища. Це спричиняє потребу в організації обліку витрат на природоохоронну діяльність і розробці відповідної методики. Рівень якості отриманої інформації впливає на ефективність прийнятих управлінських рішень, які повинні враховувати не тільки інтереси підприємства, але й загальні соціально-економічні завдання охорони атмосферного повітря та клімату, водних і земельних ресурсів, збереження біорізноманіття й середовища існування.

Суттєвий внесок у вирішення питань, пов'язаних з обліком, контролем, аналізом витрат на природоохоронну діяльність підприємств та становленням екологічного аудиту в Україні, зробили у своїх працях О. Балацький, І. Замула, О. Кондратюк, Р. Кулик, Л. Максимів, Н. Малюга, В. Папінко, А. Садеков, В. Шевчук. Серед зарубіжних науковців слід назвати С. Алімова, Д. Діксона, М. Іванову, А. Пігу, П. Шермана, Л. Шнейдмана Дослідженню науково-

методичних і практичних аспектів оцінки якості обліку, контролю та аналізу присвячено роботи українських дослідників, серед яких: О. Брадул, Ф. Бутинець, К. Закалінська, Л. Крамаровський, В. Максимова, Л. Сухарева, Ю. Цаль-Цалко. Однак сучасні реалії (у частині значного погіршення стану навколишнього середовища в Україні) вимагають вирішення питань, спрямованих на вдосконалення організаційних засад та обґрунтування методичного підходу до обліку витрат підприємства на природоохоронну діяльність для підвищення рівня його якості.

Важливість викладених проблем, їх теоретична і практична актуальність зумовили вибір теми дипломної роботи та поставлені у ній завдання.

**Мета і завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є узагальнення теоретичних положень, розробка методичних підходів та практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних засад обліку та аудиту витрат підприємства на природоохоронну діяльність.

**Для досягнення мети в роботі поставлено та вирішено такі завдання:**

- проаналізувати економічну сутність витрат підприємства на природоохоронну діяльність та уточнити класифікацію таких витрат;
- надати загальну оцінку сучасним тенденціям організації та методики обліку витрат на природоохоронну діяльність;
- удосконалити документооборот з обліку витрат підприємства на природоохоронну діяльність;
- аргументувати необхідність ширшого впровадження на підприємствах України екологічного аудиту.

**Об'єктом дослідження** є процес організації та ведення обліку та аудиту витрат підприємства на природоохоронну діяльність.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, науково-методичних і практичних засад обліку та аудиту витрат підприємства на природоохоронну діяльність.

**Методи дослідження.** У процесі підготовки магістерської роботи використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: аналіз і синтез (для обґрунтування теоретичних основ і методичних положень щодо обліку витрат на природоохоронну діяльність); теоретичне узагальнення (під час тлумачення понять «витрати на природоохоронну діяльність»); порівняння і групування (для систематизації класифікаційних ознак досліджуваних витрат); анкетного опитування (для вивчення сучасного рівня розвитку організаційних і методичних засад обліку витрат на охорону навколишнього середовища).

Інформаційною базою дослідження є чинні законодавчі, нормативні та інструктивні документи, праці вітчизняних і зарубіжних учених за проблемою дослідження, офіційні матеріали Державної служби статистики України за 2000-2017 рр..

**Практичне значення одержаних результатів.** Упровадження викладених пропозицій і рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку та аудиту витрат підприємства на природоохоронну діяльність підвищить аналітичність, оперативність, достовірність облікових даних про витрати, що сприятиме одержанню необхідної інформації для своєчасного прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ

### 1.1. Економічна сутність витрат на природоохоронну діяльність та їх класифікація

Стабільний економічний розвиток галузей промисловості України неможливий без забезпечення усталеної роботи паливно-енергетичного комплексу, основною ланкою якого є підприємства добувної промисловості.

Збереження довкілля за останні роки стало однією з найважливіших проблем, що турбує суспільство в усьому світі. Екологічна криза виявила тісні зв'язки процесів виробництва, споживання матеріальних благ і стану навколишнього середовища [51, с. 168]. На сьогодні обґрунтовано доведено те, що виробничу й природоохоронну діяльність не можна розглядати ізольовано.

Для того, щоб підприємства почали впроваджувати природоохоронні заходи з власних ініціатив, передусім необхідно змінити умови для їх ефективного функціонування [10, с. 105]. За кордоном такий розвиток називають «напівстійким», що сьогодні набуває все більшої актуальності.

Роль екологічної інформації зростає у зв'язку з інтенсифікацією інформаційних процесів. У бухгалтерській звітності вуглевидобувних підприємств не існує форми звітності для зведення даних про витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю. Надається тільки статистична звітність про обсяги відходів, поточні витрати на природоохоронні заходи та організацію раціонального природокористування.

Отже, особливо актуальною залишається інформованість про стан природоохоронної діяльності промислових підприємств, первинним і базовим джерелом якої є облік витрат на природоохоронну діяльність.

Потреби сьогодення у раціональній та ефективній організації обліку та аудиту витрат на охорону навколишнього середовища підприємств вугільної

промисловості є базовим ключем для досягнення стійкого розвитку економіки та зміни типу зростання з кількісного в якісний.

Управління витратами на природоохоронну діяльність вимагає серйозних теоретичних і практичних досліджень. У майбутньому це дозволить підвищити конкурентоспроможність досліджуваних підприємств. Якщо врахувати, що технічні та нормативні аспекти відповідають реаліям сучасної економіки, тоді залишається тільки правильно та раціонально керувати витратами промислових підприємств [43].

Однією з наукових проблем теорії обліку та аудиту витрат на природоохоронну діяльність є неоднозначність визначення цієї категорії. Тому необхідно проаналізувати економічну сутність поняття «витрати на природоохоронну діяльність» та довести правомірність його застосування.

З метою визначення досліджуваного терміна в додатку Б, табл. Б.1 представлено сутнісний аналіз термінів «витрати» та «витрати на природоохоронну діяльність». В основу його покладено селективний метод пізнання, оскільки ці категорії розглянуто з боку економічної теорії та обліку, а також проаналізовано тлумачні словники (наукова термінологія).

Згідно з додатком Б, табл. Б.1 більша частина авторів: І.М. Бойчук, П.А. Ватнік, А. Велш Глен, Г.С. Вечканов, Г. Шорт Деніел, В.П. Індукаєв, С.А. Котляров, Ю.Б. Кравчук, В.Г. Лебедев, С.Ф. Покропивний, А.М. Турило і Н.М. Цуцурук розглядають витрати як спожиті в грошовому вимірі ресурси (трудові, матеріальні, нематеріальні й фінансові) для досягнення підприємством певної мети (в основному, для виробництва та реалізації товарів і послуг). Але цього недостатньо для організації обліку витрат, оскільки такий підхід є суто економічним, але не бухгалтерським.

Окремих позицій дотримуються А.М. Азріліян, Л.І. Антошкіна, А.В. Лішиленко і В. Яценко. Вони надають регламентоване визначення терміну «витрати». Згідно з Положенням (Стандартом) обліку 16 «Витрати», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про

витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності: «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [62].

Таке визначення регламентного поняття категорії «витрати» є раціональним, оскільки відповідає основному принципу подвійного запису; розкриває суто бухгалтерський, а не економічний підхід; підтверджено Міністерством фінансів України у відповідному нормативному акті.

Термін «витрати» за власним змістом є багатоаспектною, різноманітною та складною економічною категорією, тому не існує єдиної думки щодо його визначення.

В результаті аналізу понятійного апарату можна відмітити, що різноманітність підходів до визначення терміна «витрати» прямо впливає на розкриття терміна «витрати на природоохоронну діяльність». Згідно з додатком Б, табл. Б.2 науковці застосовують різні трактування: «витрати на природоохоронну діяльність»; «витрати на охорону та відновлення навколишнього природного середовища»; «екологічні витрати»; «середовищезахисні витрати»; «витрати на охорону природи». З одного боку, дискусія відображає актуальність цього проблемного аспекту, а з іншого – ускладнює пошук єдиної думки щодо формулювання такої категорії, тому на основі додатку Б, табл. Б. 2 їх згруповано за допомогою двох блоків (табл.1.1).

Згідно з табл. 1.1 переважна більшість авторів першого блоку «Витрати на природоохоронну діяльність» (25%) та вчені-економісти другого блоку «Екологічні витрати» (19%) ототожнюють економічну досліджувану категорію за змістом, але під різними назвами.

Окремої позиції щодо визначення терміна «екологічні витрати» дотримуються вчені-економісти - другий підблок блоку «Екологічні витрати»



(6%), третій підблок блоку «Екологічні витрати» (13%), четвертий підблок блоку «Екологічні витрати» (6%).

Крім того, термін «витрати на природоохоронну діяльність» не представлено в жодному з вивчених нормативних актів, що регламентують їх облік (додаток Б, табл. Б. 3). З метою обґрунтування економічної сутності поняття «витрати на природоохоронну діяльність» проаналізовано джерела виникнення понять «екологія», «навколишнє середовище», «природоохоронна діяльність».

Вперше згадка про екологію знайдено у німецького біолога Е. Геккеля в роботі «Загальна морфологія організмів» (1866 р.). За Е. Геккелем, така наука містить взаємозв'язки, які існують між організмами та живими істотами, а середовище – особливості місць їх проживання. У сучасному розумінні визначення екології тісно пов'язали з технічними, економічними та соціальними аспектами життя населення. Природне середовище взаємопов'язано із сферою трудової діяльності людини [73].

На засаді результатів системного аналізу понять «витрати», «витрати на природоохоронну діяльність», «екологічні витрати» виявлено, що поняття «екологічні витрати» має значно глибший зміст та характеризує не тільки внутрішнє середовище підприємства, але і зовнішнє.

Основним джерелом поняття «природоохоронна діяльність» є наукова школа під керівництвом О.Ф. Балацького. У результаті цих досліджень стали зрозумілими масштаби забруднення природи та їх економічні наслідки. Учні О.Ф. Балацького отримали премії в галузії науки і техніки. За часу незалежної України йому самому було присуджено звання «Заслужений діяч науки і техніки України» [11, с. 18]. Розроблені економічні методи з охорони навколишнього середовища знайшли відображення в законах України.

У своїх працях учений-економіст [11] розглядав природоохоронну діяльність на рівні конкретного підприємства. Наприклад, «Природоохоронна та ресурсозберігаюча діяльність на промислових підприємствах». Книга

«Антологія економіки чистого середовища» містить наукові праці О.Ф. Балацького, що були опубліковані протягом 30 років (з 1972 по 2002 рр.). Значну увагу приділено аналізу природоохоронної діяльності підприємства й комплексній системі управління виробництвом, а також її значенню в природоохоронній діяльності підприємства.

За результатами гносеологічного аналізу теоретичної спадщини доведено правомірність застосування термінів: «природоохоронна діяльність», що являє собою комплекс заходів стосовно попередження (запобігання, зниження) та ліквідації наслідків забруднення навколишнього середовища в процесі здійснення господарської діяльності підприємств; «витрати на природоохоронну діяльність», як витрат, пов'язаних з попередженням та ліквідацією наслідків забруднення навколишнього середовища в процесі здійснення господарської діяльності підприємств.

У визначенні собівартості вугільної продукції та ціноутворенні важливе значення має науково обґрунтований підхід до класифікації витрат на природоохоронну діяльність, необхідний для вдосконалення системи управління підприємством.

Наукові підходи до класифікації витрат досліджуються вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами, такими як: П.Й. Атамас, О.М. Брадул, Р. Гаррісон, П. Брюер, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, К. Друрі, Є.І. Єпіфанцева, Я.Д. Крупка, Л.В. Нападовська, В.В. Палій, В.З. Папінко, А. Пігу, К.С. Саєнко, Н.М. Ткаченко, Ю.С. Цаль-Цалко, О.І. Шатохіна, К.А. Ягмур. Науковці виділяють різноманітні підходи до класифікації витрат, що представлено в додатку Б, табл. Б. 4.

Повністю поділяємо позицію вчених-економістів щодо фасетної системи класифікації витрат окремо за економічним змістом (економічними елементами) й за цільовим призначенням (статтями калькуляції).

В результаті аналізу класифікації витрат необхідно наголосити на відсутності єдиного підходу, який задовольняв би вітчизняних теоретиків і

практиків. Це пояснюється багатоаспектністю й складністю такої економічної категорії як витрати, а також урахуванням галузевих особливостей підприємств.

Далі розглянемо класифікації витрат згідно з Положенням (Стандартом) обліку 16 «Витрати» й Тимчасовими галузевими методичними рекомендаціями з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції на шахтах та розрізах [62].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» їх класифікують за: видами діяльності; способом перенесення вартості на собівартість (прямі та непрямі витрати); відношенням до обсягу виробництва (постійні, змінні); статтями витрат, що самостійно встановлюються підприємством; економічними елементами. Таке групування витрат має важливе значення для аналізу та вивчення структури витрат. Питома вага конкретного елемента характеризує певною мірою якісні зміни витрат на виробництво.

Крім того, згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», витрати на охорону навколишнього природного середовища належать до загальновиробничих витрат.

Вугільні шахти керуються тимчасовими галузевими методичними рекомендаціями з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції на шахтах та розрізах. Згідно з додатком Б, табл. Б 5 витрати на виробництво продукції групуються за такими економічними елементами: матеріальні витрати (допоміжні матеріали, паливо, електроенергія, послуги й роботи певного характеру); витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Групування витрат за елементами є основою для побудови кошторису витрат на виробництво. Таке групування витрат дозволяє виявляти їх структуру; співвідношення питомої ваги; розрахувати показник чистої продукції; проводити аналіз, виявляти резерви.

Однак, попри всю свою важливість, класифікація витрат за економічним змістом не містить усіх даних, необхідних для всебічного аналізу виробничих витрат і собівартості продукції. Через це виділено класифікаційну ознаку «за статтями калькуляції».

Сутність інших класифікаційних ознак є загальновідомими, а саме: за видами діяльності; центрами відповідальності (центрами виникнення витрат); видами витрат; ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; способом перенесення вартості на продукцію; календарними періодами й визначенням відношення до собівартості.

Найбільшу питому вагу займає класифікація витрат на природоохоронну діяльність за такими класифікаційними ознаками:

- за економічним змістом або рівнем складності виявлення й обліку;
- за видами діяльності;
- за принципом включення в собівартість;
- за цільовим призначенням;
- за джерелами фінансування/відшкодування;
- за рівнем витрат;
- за відношенням до процесу виробництва;
- за напрямками природоохоронної діяльності (охорона та раціональне використання земельних ресурсів, охорона та раціональне використання водних ресурсів, охорона повітряного басейну, поводження з відходами) [32].

Віддаючи належне наявним науковим здобуткам у цій сфері, слід зазначити, що проблема вдосконалення класифікації витрат на природоохоронну діяльність залишається невирішеною для підприємств вугільної промисловості як на теоретичному, так і на практичному рівнях.

У результаті вивчення вітчизняної й зарубіжної літератури з питань розробки наукових підходів до класифікації витрат, законодавчої та

нормативної бази напрацьовано підґрунтя для вдосконалення класифікації витрат на природоохоронну діяльність (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

### Класифікація витрат на природоохоронну діяльність<sup>1</sup>

Класифікаційні ознаки	Групи витрат на природоохоронну діяльність
За економічним змістом	Матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати
За напрямками природоохоронної діяльності	Витрати на знешкодження або утилізацію відходів; витрати на охорону атмосферного повітря; витрати на охорону водних ресурсів; витрати на охорону земельних ресурсів
За видами діяльності	Витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності
За відношенням до виробничого процесу	Основні витрати; накладні витрати
За відношенням до собівартості продукції	Витрати, що обліковуються у собівартості; витрати, що не обліковуються у собівартості
За центрами відповідальності	Витрати у розрізі структурних підрозділів як центрів їх виникнення
За часом виникнення витрат	Витрати капітальні; витрати поточні; витрати майбутніх періодів
За джерелом покриття витрат	За рахунок бюджетних коштів; за рахунок власних коштів; за рахунок кредитів банків
За відповідністю затвердженим нормам або лімітам	Витрати в межах затверджених норм або лімітів; витрати понад затверджені норми або ліміти

<sup>1</sup> власно уточнена класифікація витрат на природоохоронну діяльність.

Згідно з табл. 1.2 витрати на природоохоронну діяльність раціонально класифікувати за всіма видами діяльності:

а) до операційної діяльності належать витрати на охорону навколишнього середовища, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва в цілому, витрати, що виникають при реалізації готової продукції (наприклад, пов'язані з забрудненням повітря автотранспортом шахти) та інші витрати;

б) до фінансової діяльності (витрати, пов'язані з відсотками за кредит природоохоронного призначення);

в) до інвестиційної діяльності: витрати на створення, реконструкцію й технічне переоснащення установок для утилізації речовин з вихідними газами; газопилевловлюючих установок, що вловлюють шкідливі речовини перед викидом в атмосферне повітря; відстійників, призначених для первинної обробки стічних вод перед викидом до міської мережі каналізації та інші.

За відношенням до виробничого процесу витрати на охорону навколишнього природного середовища поділяються на основні й накладні. Основні витрати на природоохоронну діяльність безпосередньо пов'язані з процесом виробництва. Наприклад, заробітна плата виробничих робітників, зайнятих ремонтом очисних споруд та відрахування на соціальні заходи. До накладних відносять витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва. Наприклад, заробітна плата інженера з охорони навколишнього природного середовища й відрахування на соціальні заходи.

За відношенням до собівартості продукції витрати на природоохоронну діяльність поділяють на витрати, що обліковуються і не обліковуються. До собівартості продукції включають витрати на охорону навколишнього середовища, безпосередньо пов'язані з видобуванням і реалізацією продукції. Наприклад, витрати на рекультивацію земель, ґрунтовий покрив яких порушено гірничими роботами або відновлення природоохоронних ресурсів та охорони навколишнього природного середовища: очищення шахтних стічних вод, ліквідація породних відвалів, вивезення породи.

В собівартості продукції не обліковуються: збитки природоохоронного характеру в результаті стихійного лиха; штрафи за адміністративні порушення в галузі охорони природи, використання природних ресурсів; відсотки за користування кредитом банку природоохоронного призначення; певні витрати на капітальний ремонт.

Поточними витратами на охорону навколишнього середовища є операційні витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю підприємства (матеріальні витрати, витрати на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші операційні витрати). Наприклад, доочищення стоків.

Слід підкреслити, що поточні витрати на природоохоронну діяльність вуглевидобувних підприємств «розчиняються» у витратах на утримання й експлуатацію обладнання, загальновиробничих, адміністративних та інших витратах, хоча займають найбільшу питому вагу в собівартості продукції.

Витрати майбутніх періодів містять витрати на охорону навколишнього середовища, здійснених протягом звітного періоду, але в наступні звітні періоди обліковуються в собівартості продукції. Наприклад, капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення.

Витрати на природоохоронну діяльність мають такі джерела фінансування: бюджетні кошти, власні кошти підприємства та кредити. Це обумовило виділення для цих груп витрат класифікаційної ознаки за джерелом покриття.

Для видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, підприємство отримує дозвіл на гранично-допустимі ліміти або норми. Це дозволяє здійснювати принцип контрольованості витрат на природоохоронну діяльність.

Таким чином, подальшого розвитку набув науково-методичний підхід до класифікації витрат на природоохоронну діяльність, який ураховує поряд з відомими класифікаційними ознаками специфічні. Це покладено в основу пропозицій автора щодо вдосконалення організації та обґрунтування методики обліку витрат на природоохоронну діяльність з метою своєчасного прийняття управлінських рішень, зміцнення контрольних функцій та визначення фінансового результату.

## **1.2. Сучасний стан організації та методики обліку витрат на природоохоронну діяльність**

На сьогодні під час переходу суспільства до сталого розвитку економіки не досягнуто рівноправного діалогу з природою. Одним з основних шляхів реалізації такого діалогу є бухгалтерський облік витрат на природоохоронну діяльність як інформаційне підґрунтя для задоволення потреб користувачів.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», підприємства мають право обирати методику, форму, техніку та технологію обліку витрат самостійно, але виходячи з галузевих специфічних особливостей.

Організаційні аспекти облікової політики підприємств України є дискусійним напрямом, що можна побачити на сторінках публікацій. Історичні аспекти, загальні положення щодо облікової політики підприємств, складові положення про облікову політику підприємства, а також інші проблемні питання досліджуються вітчизняними й зарубіжними вченими.

Рекомендації щодо складових розділів наказу про облікову політику представлено в табл. 1.3. Підґрунтям є наукові праці вітчизняних і зарубіжних літературних джерел. Відображення в наказі про облікову політику тільки організаційного та методичного аспектів підтримали такі науковці (перший блок): П. Житний, Л. Пантелійчук та М. Ю. Медведєв [26].

Організаційний і методичний розділи не повною мірою розкривають зміст наказу про облікову політику, оскільки не відображають технічні й технологічні особливості обліку витрат.

До другого блоку слід віднести науковців, які виділяють два розділи в наказі про облікову політику, а саме: організаційно-технологічний і методичний. Другий блок складає 4% серед поглядів вітчизняних і зарубіжних учених. У цьому випадку не показано, до якого розділу треба віднести технічні аспекти обліку витрат.



Науковці, які виділяють методику, організацію, техніку (технологію), висловили єдину думку й склали 66% (третій блок). Вони вважають, що треба виділяти в наказі про облікову політику 3 розділи: методичний, організаційний і технічний. Слід зауважити, що технологію вчені відносять до технічного розділу, але не виділяють цього аспекту. Третій розділ наказу про облікову політику доцільно назвати «Техніко-технологічний».

Спираючись на результати аналізу, раціональними є рекомендації, які надають учені третього блоку, оскільки розмежування розділів дозволяє відокремлювати й усебічно розкривати організацію, методику, техніку та технологію обліку витрат на природоохоронну діяльність.

Науковцями та практиками немало зроблено у сфері організації обліку витрат на природоохоронну діяльність, але невирішені проблеми залишаються.

Практична картина відрізняється від теоретичної й має зовсім інший стан. Директор підприємства вирішує, які суб'єкти беруть участь у формуванні наказу про облікову політику підприємства. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відповідність за організацію обліку покладено на керівника [65].

Проведене дослідження щодо структурно-логічних особливостей облікової політики показало, що наказ про облікову політику складається на всіх шахтах (додаток В, рис. В 3). У цьому регламентному документі повністю розкривається тільки методика обліку.

Слід відмітити, що галузеві методичні рекомендації носять рекомендаційний характер, проте не обов'язковий. В методичних рекомендаціях не відокремлюються організація, методика, техніка та технологія обліку витрат.

Таким чином, на досліджених підприємствах вугільної промисловості Нововолинська у наказі про облікову політику має місце перелік недоліків, які негативно впливають на організацію обліку витрат.

У загальних положеннях наказу про облікову політику надана назва підприємства, а конкретні відомості відсутні. В другому підрозділі «Організація обліку» досліджені підприємства вказують, що бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою, її склад устанавлюється штатним розкладом, уточнюють робочий план рахунків підприємства, але не надають його в додатку. Перелік первинних і зведених документів щодо обліку витрат на природоохоронну діяльність, а також внутрішніх форм звітності раціонально вказати в додатках до наказу про облікову політику.

У розділі «Методика обліку» виділено окремий підрозділ «Методика обліку витрат на природоохоронну діяльність», зумовленого інтересом суб'єктів господарської діяльності до екологічних зобов'язань підприємства в умовах інтеграції України до світового ринку.

Таким чином, на досліджених підприємствах вугільної промисловості Нововолинська у наказі про облікову політику має місце перелік недоліків, які негативно впливають на організацію обліку витрат (додаток В, рис. В 3).

У загальних положеннях наказу про облікову політику надана назва підприємства, а конкретні відомості відсутні. В другому підрозділі «Організація обліку» досліджені підприємства вказують, що бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою, її склад устанавлюється штатним розкладом, уточнюють робочий план рахунків підприємства, але не надають його в додатку. Перелік первинних і зведених документів щодо обліку витрат на природоохоронну діяльність, а також внутрішніх форм звітності раціонально вказати в додатках до наказу про облікову політику.

У розділі «Методика обліку» виділено окремий підрозділ «Методика бухгалтерського обліку витрат на природоохоронну діяльність», зумовленого інтересом суб'єктів господарської діяльності до екологічних зобов'язань підприємства в умовах інтеграції України до світового ринку. Невиконання правил або законів у цій сфері призведе до значних природоохоронних витрат.

Підприємства мають право обирати найбільш оптимальний варіант стосовно структурних аспектів наказу про облікову політику, що не суперечать законодавству й відображають специфіку галузі.

До формування облікової політики необхідно ставитися серйозно та обґрунтовано. Затвердження наказу про облікову політику – це останній етап в її формуванні. Організація обліку витрат буде мати позитивний результат лише за умови раціональної й заздалегідь розробленої облікової політики підприємства, ураховуючи специфічні особливості галузі.

До наказу про облікову політику лише на чотирьох особисто досліджених шахтах додається графік документообороту з обліку витрат. Відсутність графіка документообороту є фактом безсистемного маршруту первинних та зведених документів. Структурні підрозділи шахт не забезпечені витягами з графіка документообороту та не несуть відповідальності за несвоєчасне подання первинної документації до бухгалтерської служби.

Перш ніж побудувати графік документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність, доречно визначитися з його видом (лінійний графік, таблично-текстовий і мережний).

Сутність графіка документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність міститься в розділі загального процесу обліку й контролю витрат на відповідні операції. Завдяки якісно побудованому таблично-текстовому графіку документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність кожна відповідальна особа за конкретний структурний підрозділ розуміє хід роботи над документом.

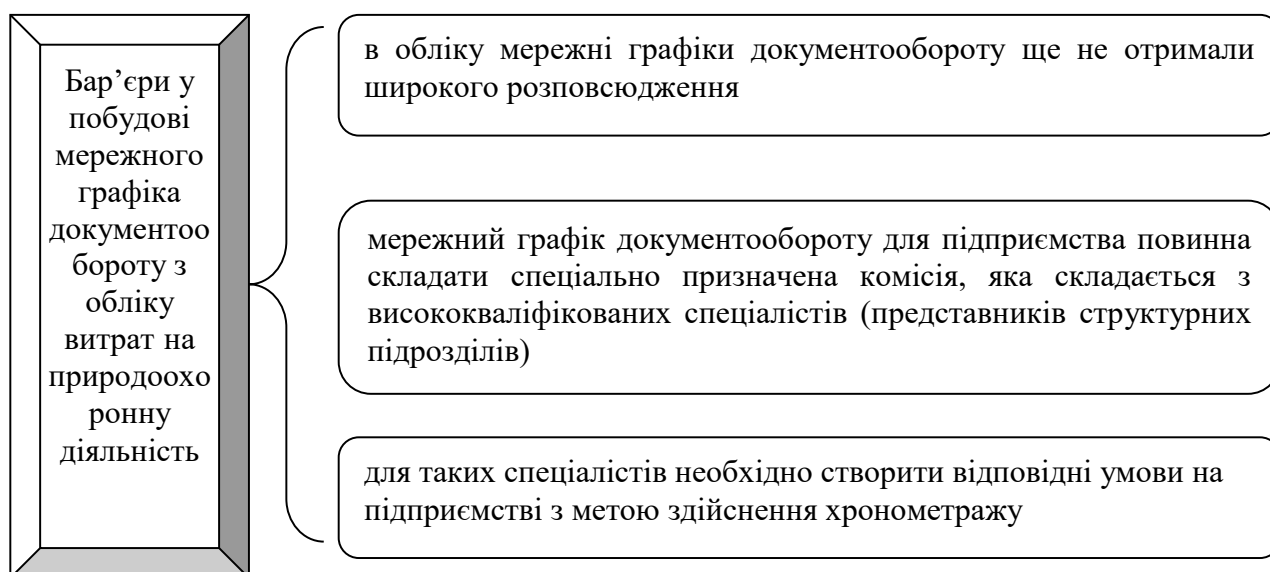
Крім того, ні лінійний, ні таблично-текстовий (індивідуальний або зведений) графіки документообороту не дають можливості визначення критичного шляху, на якому можливі «вибухи» часу.

Управління якістю обліку витрат на природоохоронну діяльність і контролю за ними доцільно здійснювати планомірно з високим ступенем організації. Організація операцій, пов'язаних з обліком природоохоронних

витрат за допомогою мережного графіка, найбільш повно відповідає забезпеченню досягнення мети в максимально короткі строки. Такий графік відображає рух усіх документів, що надійшли до бухгалтерії.

Побудова мережного графіка документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність і контролю за ними передбачає: поділ комплексу робіт з управління цими витратами на окремі види, що закріплюються за центрами відповідальності; виявлення всіх операцій і робіт для досягнення поставленої мети; визначення часу виконання кожного виду роботи в мережі (хронометраж); розрахунок критичного шляху проходження документів.

Слід підкреслити, що мережний графік будувати значно складніше, ніж лінійний або таблично-текстовий (рис. 1.1). Для вуглевидобувних підприємств доцільно складати останні два види графіків документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність: мережний або таблично-текстовий.



**Рис 1.1 Основні причини складності побудови мережного графіка документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність**

Побудова мережного графіка потребує комплексного підходу, який повинен відбуватися на рівні співробітництва між висококваліфікованими

спеціалістами підприємства. Через те, що ця можливість відсутня, обрано зведений таблично-текстовий графік документообороту.

Додатковим і вагомим чинником, що впливає на ефективність руху документації, є спосіб ведення обліку витрат. Існує неповна автоматизація обліку (ведення обліку із застосуванням персональних комп'ютерів, але без програмного продукту) та комплексна автоматизація управління витратами на природоохоронну діяльність.

Дослідження сучасного стану застосування інформаційних технологій на шахтах Нововолинська підтвердили наявність проблеми: впровадження автоматизованої системи обліку на одній вугільній шахті з 4 досліджених (3 з них мають державну форму власності), що складає 6% (шахта «Бужинська»). Багато років стоїть дискусійне питання про комплексну автоматизацію обліку вуглевидобувних підприємств, але й в 2017 р. воно є невирішеним.

Прискорення документообороту, зменшення дублювання інформації та часових затрат облікового персоналу на формування документів можливі лише за умови використання комп'ютерної програми.

Після вивчення організації обліку витрат на природоохоронну діяльність проведено дослідження на підприємствах вугільної промисловості Нововолинська щодо методики обліку витрат на природоохоронну діяльність. Проблемні аспекти щодо методики обліку витрат на охорону навколишнього середовища систематизовано в додатку В, табл. В 1.

Згідно з додатком В, табл. В 1 95% особисто досліджених шахт Нововолинська застосовують обидва класи рахунків (8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності»). Більш того, обліковий персонал шахти «Бужанська» здійснили практичне впровадження класу 8 «Витрати за елементами» з 2011 р. Інші 25% підприємств використовують лише 9 клас рахунків та вказують на необхідність використання рахунків класу 8. Через специфічні особливості вугільної промисловості групування витрат за елементами та видами економічної діяльності передбачено в «Тимчасових

галузових методичних рекомендаціях з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції на шахтах та розрізах».

Групування витрат за елементами дозволяє у вартісному вираженні розрахувати необхідні для підприємства оборотні засоби для мінімальних запасів матеріалів, палива, готової продукції, але не дозволяє точно визначити джерела формування витрат на природоохоронні заходи, хоча вони займають значну питому вагу в собівартості вугільної продукції.

Як бачимо, у додатку В, табл. В 1 до витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизацію не належать витрати на природоохоронну діяльність. Результатом цього в практичній діяльності, відповідно до особисто проведених досліджень, на вугільних шахтах Нововолинська є «розсіювання» природоохоронних витрат серед загальної суми виробничої собівартості.

Сучасний стан методики обліку витрат на природоохоронну діяльність не надає аналітичної інформації про витрати на природоохоронні заходи за відповідними напрямками, що знижує контрольні функції.

Особлива значущість обліку витрат на природоохоронну діяльність цілком очевидна в сучасних умовах господарювання. Варто зауважити, що дослідження потребують організаційні положення формування інформації про витрати на природоохоронну діяльність через форми первинних та зведених документів як базового підґрунтя для своєчасного отримання інформації щодо витрат на охорону навколишнього середовища, а також прийняття ефективних управлінських рішень. Ці рішення повинні враховувати інтереси промислового підприємства й населення, яке потерпає від його діяльності.

До речі, в «Інструкції про застосування Плану рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» визначено, що «нові синтетичні рахунки можуть уводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо обліку специфічних операцій», а «субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності й можуть ними

доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків)» [29, р.1].

Згідно з чинним законодавством підприємство має право вдосконалювати методику обліку витрат за допомогою введення додаткових рахунків другого та третього, але не першого порядку.

Введення окремого рахунку першого порядку до Плану рахунків Міністерством фінансів України потребує втручання до цієї проблеми державних органів на методологічному рівні.

Для адекватного інформаційного забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів про стан природоохоронної діяльності підприємства, традиційного групування витрат на охорону навколишнього середовища на сьогодні є недостатнім. Звідси – порядок формування відповідної управлінської інформації за фінансовим, операційним та інвестиційним видами діяльності в теперішній час набуває першорядної значущості.

Вдосконалення методики обліку витрат на природоохоронну діяльність ефективно впроваджувати за допомогою групування витрат за елементами та економічними видами діяльності для вуглевидобувних підприємств, оскільки вони використовують рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності».

Більшу увагу доцільно приділити також питанню, пов'язаному з обліком майбутніх витрат на охорону й відновлення навколишнього середовища та їх резервування. Створення резервів викликається необхідністю рівномірного включення очікуваних витрат протягом поточного року до собівартості продукції. До таких витрат можна віднести суми, зарезервовані для оплати відпусток працівникам, пов'язаним з природоохоронною діяльністю, або на завантаження породи в залізничні вагони для доставлення до місця їх утилізації.

Особливістю обліку витрат на природоохоронну діяльність є те, що вони враховуються в собівартості видобутку корисних копалин у розмірі,

установленим планом, незалежно від фактично здійснених виплат. Фактичні виробничі витрати, за якими створено резерв, відносять не на собівартість, а на зменшення сум створеного резерву.

Згідно з додатком В, табл. В 1 проблемні аспекти обліку витрат на природоохоронну діяльність вуглевидобувних підприємств обумовлені відсутністю єдиного методичного підходу:

1) на шахті «Бужанська» відкрито окрему калькуляційну статтю «Екологія»;

2) жодна з вугільних шахт не відкриває субрахунки (другого або третього порядку) для ведення аналітичного обліку основних засобів природоохоронного призначення, витрат майбутніх періодів, а також для розрахунків з кредиторами, які пов'язані з природоохоронною діяльністю;

3) відсутність аналітичного обліку витрат на охорону навколишнього середовища за напрямками природоохоронної діяльності;

4) витрати на природоохоронну діяльність у межах затверджених лімітів або норм відносять до складу матеріальних витрат, далі – до загальновиробничих (73%) і/або загальногосподарських витрат (25%). Також вони потрапляють до складу витрат на охорону праці та безпеки виробництва (2%). Витрати на природоохоронну діяльність, що перевищують затверджені ліміти (норми), відносять до складу інших операційних витрат (100%), що не належать до виробничої собівартості продукції;

5) витрати на природоохоронну діяльність не обліковуються в інвестиційній і фінансовій діяльності на 100% з досліджених вугільних шахт.

Отже, у результаті проведеного дослідження сучасних тенденцій методики фінансового та управлінського обліку витрат на природоохоронну діяльність, існує необхідність у відповідній деталізації Робочого плану рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій вуглевидобувних підприємств та їх вугільних шахт за економічними елементами й видами діяльності [70].



## **Висновки до розділу 1**

1. Упродовж десятиріч паливно-енергетичний комплекс України забезпечував кількісне зростання економіки, а якісному рівню «екологізації економіки» не приділялося належної уваги. Видобування корисних копалин пов'язане з певними витратами на природоохоронну діяльність: трудові ресурси (робоча сила), засоби праці (обладнання, машини) та предмети праці (сировина, матеріали).

Невизначеність у трактуваннях об'єктів природоохоронної діяльності призводить до різноманітної інтерпретації досліджуваного поняття. В результаті системного аналізу понять «витрати», «витрати на природоохоронну діяльність», «екологічні витрати», в основу яких покладено селективний метод пізнання, аргументовано правомірність застосування терміна «витрати на природоохоронну діяльність» як витрат, пов'язаних з попередженням та ліквідацією наслідків забруднення навколишнього середовища в процесі здійснення господарської діяльності підприємств.

Проаналізувати всі запропоновані й удосконалені класифікації витрат неможливо через наявність їх безмежної кількості. Віднесення до однієї класифікаційної ознаки різних груп витрат ускладнює їх сприйняття. В результаті аналізу спеціалізованої літератури та нормативно-правових актів удосконалено науково-методичний підхід до класифікації витрат на природоохоронну діяльність, які займають значну питому вагу в собівартості продукції з урахуванням основних вимог до їх наукового обґрунтування.

2. На основі вивчення теоретико-практичних аспектів обліку витрат на природоохоронну діяльність виявлено недоліки в організації та методиці обліку таких витрат, що не дозволяє користувачам отримувати за запитом повну й достовірну інформацію про витрати на охорону водних і земельних ресурсів, атмосферного повітря та розміщення відходів. Усунення виявлених недоліків сприятиме подальшому підвищенню рівня якості обліку витрат на охорону навколишнього середовища.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ

#### 2.1. Облік витрат на природоохоронну діяльність

По результатах проведеного дослідження на вуглевидобувних підприємствах шляхом анкетного опитування виявлено, що 95% досліджуваних вугільних шахт здійснюють ведення обліку витрат за допомогою рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності».

Для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю, які виникають, рекомендується використовувати вже наявні рахунки в Плані рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань та операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 із змінами та доповненнями. Тому облік витрат на природоохоронну діяльність доцільно зосередити комплексно на трьох взаємопов'язаних рівнях:

- перший рівень – рахунки першого порядку серед класів: 1 «Необоротні активи», 2 «Запаси», 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», 5 «Довгострокові зобов'язання», 6 «Поточні зобов'язання», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності»;
- другий рівень – субрахунки першого порядку;
- третій рівень – субрахунки другого порядку.

Для узагальнення інформації про витрати на природоохоронні заходи протягом звітного періоду автором рекомендується відкривати субрахунки другого порядку до рахунків 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація» і 84 «Інші операційні витрати» у розрізі напрямів природоохоронної діяльності за допомогою кодів аналітичного обліку:

- 01 «Витрати на знешкодження або утилізацію відходів»;

- 02 «Витрати на охорону атмосферного повітря»;
- 03 «Витрати на охорону водних ресурсів»;
- 04 «Витрати на охорону земельних ресурсів».

Наприклад, рахунок 80 «Матеріальні витрати», субрахунок 801 «Витрати палива й енергії», субрахунок другого порядку 80102 «Витрати на охорону атмосферного повітря».

Для обліку витрат на охорону навколишнього середовища, пов'язаних з інвестиційною і фінансовою діяльністю слід відкрити відповідні субрахунки рахунку 85 «Інші затрати», до яких відкриваються субрахунки другого порядку у тому ж розрізі.

Аналітичний облік витрат на природоохоронну діяльність надає можливість отримувати інформацію про природоохоронні заходи і визначати необхідні напрямки їх покращання, а також розширити інформаційне забезпечення фінансової звітності підприємства [36].

Перелік витрат на природоохоронну діяльність та їх склад за економічними елементами і видами діяльності надано в додатку Г, табл. Г 1.

Розглянемо графічну інтерпретацію інформаційних потоків витрат на природоохоронну діяльність за економічними елементами та видами діяльності на рахунках фінансового й управлінського обліку (рис. 2.1).

Згідно з рис. 2.1, вони збираються за дебетом рахунку в розрізі таких статей витрат: матеріали (допоміжні матеріальні витрати, паливо та електроенергія на технологічні цілі, послуги й роботи виробничого характеру), основна та додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні страхування, амортизація основних засобів, послуги допоміжного виробництва та інші витрати.

Витрати на охорону й відновлення навколишнього середовища слід групувати за всіма видами звичайної діяльності.

Витрати природоохоронної операційної діяльності варто відносити як до загальновиробничих витрат (пов'язаних з управлінням і обслуговуванням

виробництва), так і до адміністративних витрат (пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому), витрат на збут, а також до інших операційних витрат [69, с. 273].

До рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» додано субрахунок першого порядку 915 «Витрати на природоохоронну діяльність». Він використовується на підприємствах вугільної промисловості, отже, витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва, бажано відбивати на ньому.

Витрати розподіляють на постійні, змінні, умовно-змінні (вартість активної електроенергії екологічного призначення) та умовно-постійні (заробітна плата інженера з охорони навколишнього середовища).

За результатами проведеного опитування на вугільних шахтах базою розподілу є нормальна потужність [42].

У зв'язку з тим, що видобування вугільної продукції (однорідної) пов'язане з необхідністю здійснення природоохоронних заходів, потрібна розширена деталізація витрат на охорону та відновлення навколишнього середовища за різними напрямками природоохоронної діяльності. Це забезпечить більш точний розподіл та величину собівартості вугільної продукції [71].

Витрати, пов'язані з природоохоронною діяльністю в цілому по підприємствах вугільної промисловості, вважаємо раціональним віднести до рахунку 92 «Адміністративні витрати»: субрахунку 925 «Витрати на природоохоронну діяльність». Наприклад, адміністративне порушення природоохоронного законодавства, проведення екологічного аудиту тощо.

Витрати на охорону навколишнього середовища, що виникають при реалізації готової продукції, слід віднести до субрахунку 935 (рахунок 93 «Витрати на збут»). Наприклад, витрати на транспортування відходів, що мають цінність, а саме: відходи металоконструкцій, кольорових металів і т.д.

Вважаємо доцільним для обліку витрат на дослідження й розробки, пов'язані з природоохоронною діяльністю, виділити субрахунок другого

порядку 9415 «Витрати на природоохоронну діяльність» до субрахунку 941 «Витрати на дослідження й розробки» рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для обліку визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів екологічного характеру відкрито субрахунок другого порядку 9485 «Витрати на природоохоронну діяльність» до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» [36].

Витрати на природоохоронну діяльність понад затверджених лімітів або норм - до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» відкрито субрахунок другого порядку 9495 «Витрати на природоохоронну діяльність».

У додатку Г, табл. Г 2 відображено бухгалтерські записи з обліку витрат на природоохоронну діяльність. Згідно з тимчасовими галузевими методичними рекомендаціями з обліку витрат [75] до основного виробництва належать процеси, що виконуються основними дільницями, та роботи на шахтах, що здійснюються обслуговуючими дільницями (службами).

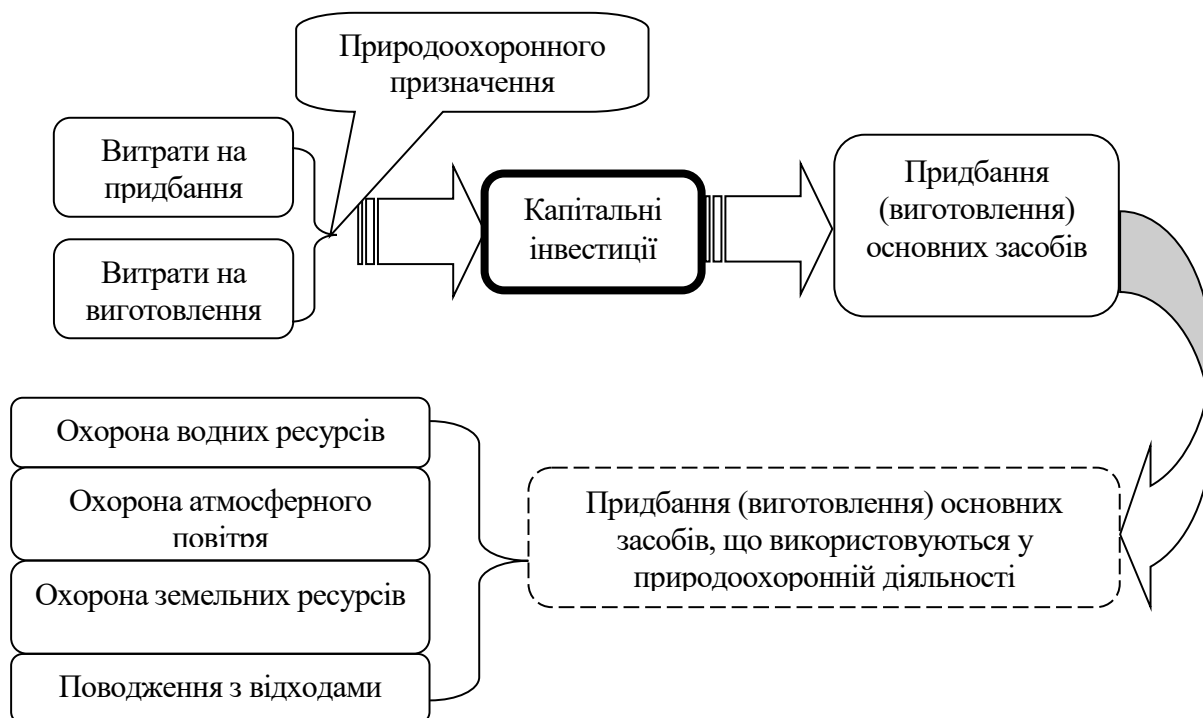
Допоміжне виробництво призначено для обслуговування структурних підрозділів шахти й поділяється на дві групи: перша група відповідає за виробництво багатоменклатурної продукції (лісорозпилювальні, ремонтно-механічні і т.д.); друга група обслуговує відповідні підрозділи підприємства й поставляє їм продукцію (електростанції, котельні, очисні споруди тощо).

У зв'язку з цим до рахунку 23 «Виробництво» доцільно додати субрахунок 233 «Витрати на природоохоронну діяльність». Окрім того, для обліку зобов'язань, які виникають, рекомендуємо використовувати субрахунок 553 «Інші довгострокові зобов'язання екологічного характеру», призначений для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та іншими довгостроковими операціями. Наприклад, відстрочена відповідно до законодавства заборгованість зі збору за геологорозвідувальні роботи.

Для обліку послуг сторонніх організацій екологічного характеру доцільно виділити окремий субрахунок першого порядку 686 «Розрахунки, пов'язані з природоохоронною діяльністю».

Облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків екологічного характеру, слід віднести до субрахунку 951 «Відсотки за кредит» рахунку 95 «Фінансові витрати», виділити при цьому субрахунок другого порядку 5 «Витрати на природоохоронну діяльність». Наприклад, Дт 9515 Кт 30, 31, 50, 51, 52, 53, 60, 64, 686.

До субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» рахунку 15 «Капітальні інвестиції» доцільно відкрити субрахунок другого порядку 1525 «Придбання (виготовлення) основних засобів природоохоронного призначення» (рис. 2.2).



**Рис. 2.2 Процес придбання (виготовлення) основних засобів природоохоронного призначення [8]**

Згідно з рис. 2.2, субрахунок другого порядку призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами основних засобів

природоохоронного призначення за напрямими природоохоронної діяльності. Аналітичний облік даних капітальних інвестицій ведеться за видами основних засобів природоохоронного призначення. Ці витрати належать до інвестиційного виду діяльності вугільної шахти. У табл. 2.8 представлено бухгалтерські записи з обліку досліджуваних витрат.

Основні засоби обліковуються згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», у державному секторі НП(С)БО № 121 «Основні засоби», що формуються вугільною шахтою в результаті здійснення капітальних інвестицій, безкоштовного отримання і т.д. Їх вартість переноситься відповідно до ступеня зносу на витрати підприємства.

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» й містить вісім субрахунків згідно з Робочим планом рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій вугільної шахти.

Велика кількість основних засобів природоохоронного призначення та завдання управлінського обліку вимагають більш деталізованої класифікації. В умовах використання комплексної автоматизації управління саме розробка й використання кодів дасть можливість групувати основні засоби за напрямими природоохоронної діяльності. До субрахунків першого порядку рахунку 10 «Основні засоби» слід виділити субрахунки другого порядку за допомогою відповідних аналітичних кодів (додаток Г, табл. Г 2). За дебетом даних субрахунків відображаються надходження основних засобів природоохоронного призначення на баланс вугільної шахти, що враховуються за первинною вартістю, а за кредитом – їх списання. Кореспонденцію рахунків щодо обліку основних засобів природоохоронного призначення наведено в табл. 2.2.

Згідно з табл. 2.2, аналітичний облік основних засобів природоохоронного призначення ведеться за видами економічної діяльності, кожною сферою природоохоронної діяльності зокрема та за центрами відповідальності.

До основних засобів природоохоронного призначення належать: капітальні витрати на проведення заходів для поверхневого покращання земель; котельні, лісовий склад та будівлі, що забруднюють навколишнє середовище; обладнання для очистки атмосферного повітря, стічних вод; вимірювальні та регулювальні прилади природоохоронного призначення; усі види транспорту, призначені для перевезення породи та інших відходів до місця утилізації (у цілому на вугільних шахтах даний вид транспорту не є власністю, а надається сторонньою організацією у вигляді послуг) та інші основні засоби природоохоронного призначення [7].

Інформація про основні засоби накопичується не лише на рахунку 10 «Основні засоби», а й на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На вугільній шахті встановлено вартісний критерій їхнього розмежування згідно з наказом про облікову політику.

На 60% з досліджених вугільних шахт Нововолинської області у Робочому плані рахунків з обліку не відображається субрахунок 114 «Природні ресурси», але при цьому використовується в бухгалтерському обліку. До природних ресурсів відносять такі корисні копалини як вугілля, що приймаються до обліку за фактичною собівартістю придбання, яка визначається аналогічно, як і для основних засобів. Запаси вугілля обмежені й швидко не відновлюються.

Таким чином, аналітичний облік витрат на охорону навколишнього середовища раціонально здійснювати за економічними елементами, видами діяльності, статтями витрат, напрямками природоохоронної діяльності (витрати на знешкодження або утилізацію відходів, охорону водних ресурсів, атмосферного повітря, земельних ресурсів), а також центрами відповідальності (рис. 2.3).

В основу субрахунків покладено об'єкти природи та види витрат, що відображено на рис. 2.3. При цьому доцільно по зазначених рахунках виділяти



конкретні субрахунки та / або аналітичні рахунки, що відокремлюють витрати на природоохоронну діяльність.

Це необхідно для контролю за використанням кошторису витрат, акумулюванням відомостей про загальну суму витрат на природоохоронну діяльність для відображення їх у звітності та більш точного розподілу, ніж це можливо при існуючій системі обліку витрат на природоохоронну діяльність підприємств вугільної промисловості.

Достовірне і своєчасне формування інформації про витрати на охорону та відновлення навколишнього середовища свідчить, що ефективна природоохоронна діяльність економить власні кошти підприємства.

Так, реалізація вдосконаленої методики фінансового та управлінського обліку витрат на природоохоронну діяльність приведе до збільшення обсягу облікових робіт на вугільній шахті. Однак при надмірному скороченні Плану рахунків відбувається, за зауваженням В.Ф. Палія, «не спрощення системи обліку, а втрата інформації чи підвищення трудомісткості її отримання, оскільки вибірка й групування даних первинного й аналітичного обліку є досить копіткою й трудомісткою роботою, а отримана інформація до того ж не відрізняється точністю й достовірністю, яка властива інформації системного обліку» [55, с. 80].

Методика обліку витрат на природоохоронну діяльність удосконалена з метою забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів якісною інформацією природоохоронного призначення.

Використання в обліку запропонованих субрахунків за економічними елементами та видами діяльності дозволило більш точно визначити собівартість продукції, а витрати на природоохоронну діяльність (у межах нормативного рівня забруднення) знайшли з ясною точністю своє відображення в ціні вугільної продукції.

Удосконалений методичний підхід до обліку витрат на природоохоронну діяльність забезпечує прийняття своєчасного управлінського рішення для

користувачів та формування необхідної інформації для зовнішніх користувачів, що є важливою складовою сучасних ринкових відносин і жорсткої конкуренції. Впровадження такого підходу отримає більш ефективний результат за умов комплексної автоматизації обліку витрат.

## **2.2. Удосконалення документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність**

Структурні аспекти наказу «Про облікову політику» підприємства вдосконалено на підставі вивченого вітчизняного та зарубіжного досвіду, а також рекомендацій щодо розпорядчого документа про організацію обліку й облікову політику підприємств, які належать до сфери управління Міністерства палива та енергетики/

Враховуючи специфіку вугільної галузі, удосконалено наказ про облікову політику як для підприємств вугільної промисловості, так і для їх вугільних шахт. Виділено чотири розділи, а саме: I. Загальні положення; II. Організація обліку; III. Методика обліку; IV. Техніка та технологія обліку.

В першому розділі «Загальні положення» представлено основні відомості про підприємство вугільної промисловості (вугільну шахту): повна назва; форма власності; юридична адреса; номер свідоцтва про державну реєстрацію; ідентифікаційний код; підпорядкованість; перелік соціальних об'єктів, які утримуються підприємством та основний вид господарської діяльності.

Другий розділ «Організація обліку» містить: форму організації обліку; ергономічні умови праці облікового персоналу; організація обліку, у тому числі управлінського; затверджений перелік посадових осіб, які складають фінансову звітність та примітки до неї згідно з чинним законодавством, а також перелік посадових осіб, які складають внутрішню звітність за запитом (додаток до наказу).

Другий розділ «Методика обліку» поділено на сім підрозділів (за кожним об'єктом обліку) згідно з галузевими методичними рекомендаціями [59].

Результати аналізу свідчать про необхідність до цього розділу додати два окремих підрозділи:

- 1) «Облік витрат на природоохоронну діяльність»;
- 2) «Комплексна оцінка якості обліку витрат на природоохоронну діяльність». Внутрішній регламентний документ (стандарт), у якому розкриваються загальні вимоги до проведення кількісної оцінки якості обліку витрат на вугільних шахтах, раціонально подати у вигляді додатка до наказу про облікову політику.

Третій розділ «Техніка і технологія обліку» доцільно доповнити графіком документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність (у додатку до наказу), переліком форм первинної та зведеної управлінської документації (у додатку до наказу) та способом обробки облікової інформації. Отже, виділення в наказі «Про облікову політику» окремих розділів з організації, методики, техніки та технології обліку на практиці дозволяє зберегти єдність облікової політики на підприємстві й уникнути конвергенції між ними [46].

Важливим елементом регламентного забезпечення обліку витрат на природоохоронну діяльність є документооборот. Саме він забезпечує надання інформації керівникам різного рівня управління. Налагоджена робота з документами є основою для правильного, своєчасного, достовірного й обґрунтованого прийняття управлінського рішення та суттєво впливає на ефективне управління підприємством вугільної промисловості в цілому та вугільними шахтами зокрема.

В результаті вивчення законодавчої та нормативної бази, спеціальної літератури з питань організації документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність, а також проведеного дослідження практики цього питання на вуглевидобувних підприємствах і шахтах Нововолинська дозволили зробити висновок, що організаційні аспекти обліку витрат, пов'язаних з природоохоронною діяльністю досліджено недостатньо. Це стосується проведення трудомісткої роботи з метою приведення первинної та зведеної

документації до відповідного вигляду й розробки її конкретної форми. Саме такі кроки нададуть змогу виявляти й реєструвати важливу інформацію своєчасно.

Отримання інформації про витрати на охорону навколишнього природного середовища ведеться позасистемно, на базі вибірок з первинних документів або статистичних розрахунків. Первинними документами для обліку витрат на природоохоронну діяльність є: акт виконаних робіт, лімітно-забірна картка, сигнальна вимога за понадлімітне відпускання матеріалів, накладна, товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, дефектний акт, дефектна відомість, рахунки за вивезення відходів до місць спеціального захоронення, за очищення стічних вод та інша документація з оплати різних екологічних послуг, а також розрахунки поточних витрат на природоохоронну діяльність та на капітальний ремонт основних природоохоронних засобів тощо.

Крім того, лімітно-забірна картка та сигнальна вимога за понадлімітне відпускання матеріалів відображають інформацію про відхилення від встановленого конкретним відділом ліміту або норм лише матеріальних цінностей. З метою підвищення контролю, раціональним є розробка первинного документа для вугільних шахт, який надасть змогу щоденно сигналізувати про будь-які відхилення від затверджених лімітів або норм витрат на природоохоронну діяльність.

Якщо витрати на природоохоронну діяльність перевищують граничні допустимі значення затверджених лімітів або норм, або навпаки, тоді відповідальна особа конкретного центру витрат зобов'язана заповнити розроблений первинний документ «Сигнальна картка витрат на природоохоронну діяльність» і своєчасно подати його до бухгалтерії (табл. 2.3).

В сигнальній картці показники розраховуються як у натуральному, так і у вартісному вираженнях. Комплексна автоматизація управління витратами забезпечує автоматичний розрахунок даних показників, чим прискорює рух первинних документів.

Сигнальна картка має бути яскравого кольору, оскільки це відрізнятиме її від інших первинних документів. Наприклад, з метою економії електроенергії можуть запускати не на повну потужність споруди для очищення стічних вод. На кінець місяця в стічних водах буде виявлено перевищення припустимих скидів.

У результаті витрати на охорону водних ресурсів зростуть у декілька разів і вугільна шахта виплачуватиме цю суму з власних коштів. Вона буде значно більшою за ту суму, яку зекономили на електроенергії [38].

Важлива (сигнальна) за змістом інформація подається за допомогою локальної мережі до бухгалтерії вуглевидобувного підприємства. За результатами проведеного анкетного опитування управлінського персоналу вугільних шахт Нововолинська витратам на природоохоронну діяльність не присвоєно конкретного шифру (коду).

Буде доцільним кроком розробку такого кодування довірити інженеру з охорони навколишнього природного середовища та відповідальним особам за структурні підрозділи шахти. Вони зобов'язані ознайомити з встановленим кодуванням працівників, які оформлюють первинні документи. За умови повної автоматизації обліку присвоєння шифрів витратам на природоохоронну діяльність є обов'язковим.

Облік природоохоронних витрат, залежно від його завдань, можна поділити на: фінансовий облік, спрямований на отримання даних для зовнішньої звітності та управлінський – для внутрішньої звітності шахти.

Фінансовий облік витрат на природоохоронну діяльність є інструментом для досягнення стабільного й сталого розвитку вуглевидобувного підприємства. Розвиток фінансового обліку та звітності стимулюється й стримується однаковою мірою певною сукупністю факторів.

Для ефективного екологічно-інформаційного забезпечення користувачів удосконалено форму № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний

дохід)», що дозволяє формувати природоохоронну свідомість населення через оприлюднення такої інформації (табл. 2.4).

В основу розподілення обліку на фінансовий та управлінський покладено загальноприйнятую класифікацію користувачів інформацією на внутрішніх та зовнішніх.

Зовнішніми користувачами, які потребують точних даних про витрати на охорону природного середовища та його відновлення, є не лише державна податкова адміністрація, органи статистичного спостереження, але й інвестори. Саме вони приділяють значну увагу фінансовій звітності, яка повинна містити інформацію про витрати на природоохоронну діяльність.

Адже від цього залежить довіра інвестора до підприємства, його капіталовкладення, отже, – майбутнє підприємства.

Зважаючи на важливість розглянутих питань, рекомендується виділити окремими рядками витрати на природоохоронну діяльність у розділі I «Фінансові результати» форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

При групуванні витрат за економічними елементами в розділі II «Елементи операційних витрат» такої фінансової звітності доцільним є виділення «у тому числі витрат на природоохоронну діяльність». Це надасть можливість глибше аналізувати природоохоронну діяльність й визначати спрямування витрат. Наприклад, при зіставленні рівня й динаміки витрат на амортизацію та енергію, можна зробити деякі прогнозовані висновки про те, яким буде коефіцієнт постійно діючого природоохоронного обладнання в загальній його кількості.

Вважаємо доречним витрати на природоохоронну діяльність описово розкрити в поясненнях до річного звіту. Згідно з чинним законодавством, такі витрати вважаються суттєвими, оскільки їх величина перевищує 2% чистого прибутку підприємства [59].

Крім того, дані про витрати на природоохоронну діяльність систематизуються у формі звітності № 10-П «Звіт про собівартість готової вугільної продукції», затвердженої Міністерством енергетики та вугільної промисловості України.

У розділі 2 «Витрати на готову вугільну продукцію за елементами» форми № 10-П «Звіт про собівартість готової вугільної продукції» наводяться планові та фактичні показники за звітний місяць і з початку року. У зв'язку з встановленням ліміту матеріальних витрат у цьому розділі виділено їх загальну суму.

За підсумком «Повна собівартість» (рядок 14 розділ II) виділені з елемента «Матеріальні витрати» – допоміжні матеріали, паливо, електроенергія, послуги виробничого характеру та витрати, пов'язані з використанням природної сировини.

Рядок 19, «у тому числі витрати, пов'язані з використанням природної сировини», складається на основі рядка 10 «Інші витрати» і не враховує витрати на природоохоронну діяльність за іншими економічними елементами.

Вважаємо доцільним навести рядок 19 «у тому числі витрати на природоохоронну діяльність». Він складатиметься на основі рядків: 06 «Матеріальні витрати»; 07 «Витрати на оплату праці»; 08 «Відрахування на соціальні заходи»; 09 «Амортизація»; 10 «Інші витрати».

Виділення витрат на природоохоронну діяльність у фінансовій звітності дає можливість отримувати інформацію про динаміку таких витрат на підприємстві, надавати адекватну інформацію менеджерам для складання соціальної звітності підприємства та інвесторам. Звісно, це впливає на підвищення не лише їхньої довіри, а іміджу підприємства в цілому через підвищення його соціальної відповідальності.

Таким чином, у контексті вивчених робіт і проведеного дослідження на підприємствах вугільної промисловості Нововолинської області удосконалено форми первинних документів та складові фінансової звітності підприємства.

## Висновки до розділу 2

Проведено моніторинг щодо складових розділів наказу про облікову політику підприємства. В розвитку висловлених позитивних моментів і критичних зауважень рекомендується виділити в цьому наказі три розділи: організаційний, методичний та техніко-технологічний, що допоможе уникнути конвергенції між організацією й методикою, технікою та технологією обліку витрат на підприємствах вугільної промисловості.

Враховуючи специфіку вуглевидобувних підприємств, удосконаленню набули такі регламентні документи: положення про бухгалтерію; посадові інструкції для облікового персоналу; наказ про облікову політику.

Раціональним чином організований облік витрат на природоохоронну діяльність підприємств вугільної промисловості та їх вугільних шахт потребує забезпечення своєчасного відображення показників внутрішньої документації.

З метою підвищення соціальної відповідальності вуглевидобувних підприємств в соціально-економічному середовищі, наданні суспільству достовірної інформації про витрати на охорону та відновлення навколишнього середовища вдосконалено: первинні форми документів за допомогою додавання кодів витрат на природоохоронну діяльність; «Сигнальну картку витрат на природоохоронну діяльність»; форму № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).



**РОЗДІЛ 3**  
**ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**  
**НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ**

**3.1. Аналіз сучасного стану природоохоронної діяльності**

Загально визнано, що досягнення енергетичного балансу країни потребує термінового здійснення комплексного підходу. Вагоме місце в ньому займає вирішення екологічних проблем промислових підприємств, що несуть антропогенне навантаження на довкілля: зменшення викидів забруднювачів в атмосферне повітря, запобігання скидам неочищених шахтних вод у поверхневі водойми, рекультивація порушених земель, утилізація (знешкодження) небезпечних відходів тощо.

В 2015- 2017рр. здійснено капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища В 2015р. 24591,1млн. грн., в 2016р. – 32488,7 млн. грн., в 2017р. - 31492,0 млн. грн.,

Основні показники водопостачання і водовідведення за 2000 – 2017рр. показано в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВОДОПОСТАЧАННЯ І ВОДОВІДВЕДЕННЯ**  
*(за даними Державного агентства водних ресурсів України; млн. м<sup>3</sup>)*

Показник	Рік								
	2000	2005	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Використано свіжої води	12991	10188	9817	10507	10092	8710	7125	7169	6853
у тому числі на виробництво	6957	4878	5511	5681	5363	4871	4491	4591	4015
на побутово-питні потреби	3311	2409	1917	1848	1765	1500	1267	1239	1174
на зрошення	1699	1186	1377	1759	1770	1218	1237	1211	1549

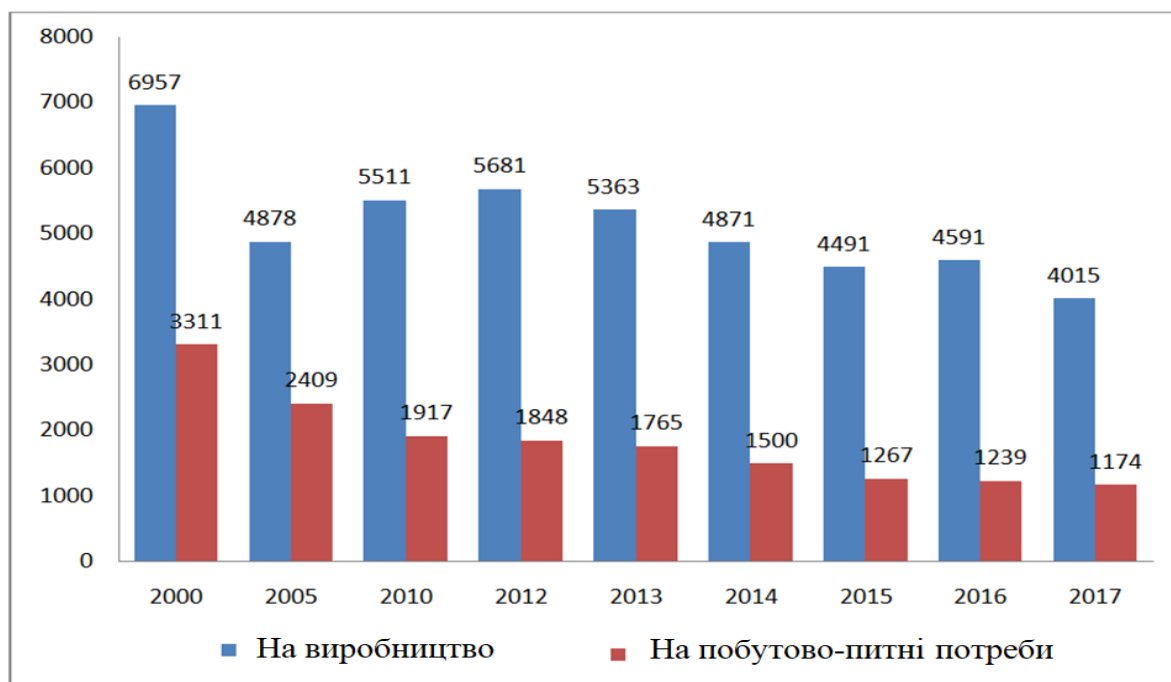
Загальне водовідведення <sup>1</sup>	10964	8900	8141	8081	7722	6587	5581	5612	4921
--------------------------------------	-------	------	------	------	------	------	------	------	------

*продовження таблиці 3.1.*

Скинуто у поверхневі водні об'єкти	10517	8553	7817	7788	7440	6354	5343	5399	4715
забруднених зворотних вод	3313	3444	1744	1521	1717	923	875	698	997
без очищення	758	896	312	292	265	175	184	164	158
недостатньо очищених	2555	2548	1432	1229	1452	748	691	534	839
нормативно очищених	2100	1315	1760	1800	1477	1416	1389	1381	1023
Потужність очисних споруд	7992	7688	7425	7577	7592	7190	5801	5690	5415

<sup>1</sup>Без транзиту та скиду в канали

За даними таблиці 3.1 варто відзначити позитивну тенденцію у використанні свіжої води. Так 2017р. у порівнянні з 2016р. зменшено її використання на 316 млн. м .куб., а по відношенню до 2000р. у майже два рази. Характерним є те, що така тенденція зберігається як на виробництві так і на побутово-питні потреби (див. діаграму 3.1.)

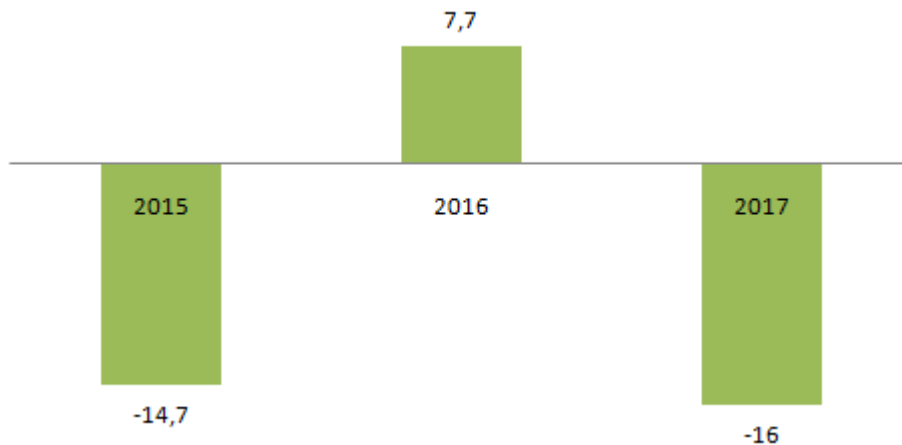


**Рис. 3.1. Використання свіжої води на виробництво та на побутово-питні потреби**

Разом з тим, спостерігається негативна тенденція у потужності очисних споруд. Тільки в 2012 – 2013рр. було незначне збільшення потужностей.

Варто також відзначити досить велику питому вагу скинутих у поверхневі водні об'єкти забруднених вод без очищення. З 2000 року по 2017рік це становить від 15% (2013 і 2017 рр.) до 26% (2005 р.).

Позитивним є те, що у 2017 році у порівнянні із 2016 роком зменшилися на 493,2 тис. т викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря від стаціонарних джерел забруднення (див. таблицю 3.2.), що становить 16% (див. діаграму 3.2).



**Рис. 3.2. Приріс, зниження (-)  
викидів (відсотків до попереднього року)**

Дані табл. 3.2 свідчать також про те, що добувна промисловість і розроблення кар'єрів перебувають на третьому місці за видами економічної діяльності по викидах і її питома вага у 2017 році становила 19% в загальній величині викидів.

Таблиця 3.2.

**ВИКИДИ ЗАБРУДНЮЮЧИХ РЕЧОВИН У АТМОСФЕРНЕ ПОВІТРЯ  
ВІД СТАЦІОНАРНИХ ДЖЕРЕЛ ЗАБРУДНЕННЯ**

(тис.т)

За видами економічної діяльності	Рік		
	2015	2016	2017
<b>Усього</b>	<b>2557,4</b>	<b>3078,1</b>	<b>2584,9</b>
Сільське, лісоветарибнегосподарство	77,7	81,6	80,3

продовження таблиці 3.2.

Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	490,9	465,4	479,3
Переробна промисловість	941,4	976,7	874,3
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	1174,3	1414,5	1011,0
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	9,0	14,1	15,8
Будівництво; оптовата роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	32,7	26,6	23,0

Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	76,3	60,8	60,3
Інші види економічної діяльності	55,1	38,4	40,9

(за даними Держкомстату України)

Важливим показником, який характеризує стан справ з охорони навколишнього природного середовища є рівень капітальних інвестицій та поточних витрат в дану сферу діяльності (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

### КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ ТА ПОТОЧНІ ВИТРАТИ НА ОХОРОНУ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО СЕРЕДОВИЩА

(за даними Держкомстату України)

Показник	Рік							
	2000	2005	2010	2013	2014	2015	2016	2017
Капітальні інвестиції та поточні витрати у фактичних цінах, млн.грн	3224,3	7089,2	13128,0	20377,8	21925,6	24591,1	32488,7	31492,0
у тому числі капітальні інвестиції з них капітальний ремонт основних засобів	605,9	1775,6	2761,5	6038,8	7959,9	7675,6	13390,5	11025,6
природоохоронного призначення	233,3	312,3	498,0	662,1	640,8	484,9	612,6	1142,6

*продовження таблиці 3.3.*

поточні витрати	2618,4	5313,6	10366,5	14339,0	13965,7	16915,5	19098,2	20466,4
Частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок коштів держбюджету, відсотків у капітальних інвестиціях	7,9	8,5	8,7	1,3	0,5	4,0	2,8	3,5
у поточних	1,3	2,1	2,7	2,6	2,0	1,8	2,9	2,3

витратах								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

За даними таблиці 3.3. капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища починаючи із 2000 року (за винятком 2017 року) постійно зростають. Особливо вагомо таке зростання почалося із 2013 року (2010 р. – 13128,0; 2013 р. – 20377,8) і становило 155% у порівнянні із 2010 роком.

Разом з тим, необхідно відзначити, що в основному таке зростання фінансування відбувалося за рахунок власних джерел суб'єктів господарювання (більше 90%), а частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок коштів держбюджету доволі незначна (у 2017 році – 5,8%).

Згідно з висновками Energy Information Administration (EIA) в період з 2001 по 2025 рр. споживання вугілля у світі щорічно буде збільшуватись у середньому на 1,5% [23, с. 46]. Через це вирішального значення в подальшій перспективі набуває реальне джерело енергії (вугілля), до якого в багатьох розвинутих країнах почав проявлятися неабиякий інтерес. Наприклад, у Бельгії, Голландії, Ірландії, Португалії, Франції та Японії вугільна галузь визнана економічно недоцільною та припинена, незважаючи на залежність цих країн від зовнішнього постачання енергоресурсів [5, с. 125].

Це свідчить про те, що добувна промисловість (у тому числі вугільна промисловість) є базовою галуззю життєдіяльності будь-якого промислового підприємства та впливає на стан і перспективи розвитку не лише його паливно-енергетичного комплексу, але й економіки держави в цілому.

### **3.2. Необхідність і проблеми впровадження екологічного аудиту в Україні**

Право на соціально гарантований мінімум екологічної безпеки, універсальне і рівне для всіх громадян, органічно ввійшло в мінімальний стандарт життєзабезпечення в розвинутих зарубіжних країнах. Особливість екобезпеки полягає в тому, що вона забезпечується колективним способом: на відміну від благ, що піддаються індивідуальному споживанню, її досягнення виявляється доступним або всім, або нікому. Даремно намагатися зменшити екологічну безпеку для окремих індивідів, соціальних груп, територій і держав, тому що природа не знає соціальних, адміністративних і інших меж.

Усе зростаюче число компаній Західної Європи, Японії й Америки приходять до висновку, що, з погляду здорового глузду, при розробці корпоративної стратегії необхідно одночасно враховувати інтереси як людей, так і планети, вигоду споживачів, співробітників і постачальників. Більше того, сьогодні існує безліч доказів позитивного співвідношення соціальної відповідальності і фінансової діяльності.

У США на користь цього твердження свідчить зростання вартості звичайних акцій 400 компаній, що з 1990 р. проходять з позитивними результатами соціальну й екологічну експертизу, так званий соціальний індекс Доміни-400 (DSI) [21]. Ці компанії лідирують за такими показниками, як обсяги продажів, строки окупності капіталовкладень, темпи зростання доходів.

В кінці 1980-х років, коли затрати на охорону навколишнього середовища в США і Західній Європі різко зросли, економісти почали аналізувати методи регулювання природоохоронних заходів і дійшли висновку, що в багатьох сферах вони дуже жорсткі і не гнучкі. При цьому встановлюються непорушні правила випадковим чином, а не у відповідності до необхідності захисту і збереження навколишнього середовища, і це обмежує свободи вибору для виконавців.

У місцевої влади часто недостатньо ресурсів для виконання завдань з реалізації і примусового впровадження всіх державних законів і постанов щодо охорони навколишнього середовища.

Отже, виникла потреба у доповненні важелів адміністративного регулювання ринковими інструментами екологічного менеджменту.

Корпорації США, наприклад, за останні 20 років витратили 850 млрд. дол. на ліквідацію наслідків забруднення середовища. Баланс між бізнесом і екологічною відповідальністю змістився у бік останньої: підприємці почали розуміти, що «попередження хвороби коштує дешевше, ніж її лікування»[21]. Охорону навколишнього середовища можна порівняти з програмами підвищення добробуту, адже пропоновані заходи не тільки морально й етично правильні, але і позитивно впливають на економіку.

На зміну ініціативам менеджменту «без росту», що висувались у 1970-х роках, прийшли заклики до «завбачливого (з турботою про майбутнє) розвитку», при якому економічне зростання вимірюється вже не тільки в поняттях кількості, але і якості [21]. Будь-які витрати на солідні екологічні програми стали сприйматися як вкладення в добробут світу в цілому.

Стає очевидною необхідність розробки та впровадження нетрадиційних підходів до вирішення існуючих і потенційних еколого - економічних проблем, пошуку нових резервів розвитку суспільства.

Одним з таких нових інструментів, що дозволяють ефективно регулювати еколого - економічні відносини з дотримання вимог екологічної безпеки, є екологічний аудит (ЕА). В цілому аудит, як елемент системи забезпечення прав власності, надзвичайно важливий для економіки. Він дозволяє зменшити інформаційний і комерційний ризик, пов'язаний із прийняттям управлінських рішень.

Вперше екологічний аудит (ЕА) почав використовуватися для контролю діяльності великих промислових корпорацій на території США. Розглядаючи фактор навколишнього середовища як той, що потребує усе більшої уваги, і з огляду на ряд аварій, великі промислові корпорації ввели в себе систему



внутрішнього контролю. Метою якого стала оцінка негативного впливу на навколишнє середовище. Завданням ЕА було інформування правління корпорацій і їх акціонерів про заходи для дотримання чинного природоохоронного законодавства і про ризик можливих аварій, з огляду впливу на навколишнє середовище.

В 1989 р. Міжнародна торгівельна палата (МТП) розробила схвалену в усьому світі Концепцію екологічних аудиторських перевірок. Екологічне аудитування визначалося як поглиблений постійний аналіз природоохоронної діяльності підприємств, причому підкреслювався його добровільний характер. Підхід, запропонований МТП, отримав визнання у промислових компаній, оскільки дозволяв їх керівникам забезпечити контроль за станом охорони навколишнього середовища, а також контролювати роботу згідно природоохоронних нормативів.

У 1993 р. Комісія європейських співтовариств виступила з першим проектом обов'язкових правил екологічного аудиту. Відповідно до Європейського стандарту, екологічний аудит - це незалежне свідчення, в інтересах виробника і держави, рівня екологічної ефективності управління підприємством і використання технологічного устаткування з метою підвищення конкурентноздатності продукції.

Спочатку екологічний аудит в розвинених зарубіжних країнах виступав як засіб захисту інтересів підприємницьких структур, був спрямований на зниження рівня ризику для навколишнього середовища і здоров'я людей та сприяння в регулюванні заходів у сфері охорони навколишнього середовища. На початку 90-х років багато комерційних банків стали використовувати процедуру ЕА з метою попередження ризику неплатежів за позичками своїх позичальників та банкрутства у зв'язку з їхньою діяльністю в сфері навколишнього середовища. Всесвітній банк та Європейський банк реконструкції і розвитку використовує ЕА для оцінки діяльності компаній, які ними фінансуються. Рішення цих банків про виділення інвестицій приймається

з урахуванням дотримання вимог ЕА. У ряді країн, починаючи з 90-х років, прийняті національні стандарти в цій галузі.

Одним з лідерів апробації нових ринкових інструментів екологічного менеджменту і аудиту є Великобританія, де в 1990 році був прийнятий новий «Екологічний Акт», а в 1992 році — Стандарт в області систем екологічного менеджменту BS 7750, підготовлений і випущений Британським Інститутом Стандартизації відповідно до запиту Британської Конфедерації Промисловості. Стандарт містить рекомендації для ініціативного екологічного аудитування, що позначилося на поліпшенні екологічних характеристик діяльності організації в цілому. BS 7750 включає опис процедури екологічного аудиту і деталізує вимоги до аудиторського плану.

BS 7750 був прийнятий Фінляндією, Нідерландами і Швецією. Франція, Ірландія й Іспанія розробили свої стандарти.

У березні 1992 року в Європейському Співтоваристві були випущені «Вимоги до екоаудитування». Мета цього документа — створити стимули використання прийомів екологічного аудиту для оцінки діяльності підприємств, що включає не тільки перевірку виконання вимог природоохоронного законодавства, але завдань власної екологічної політики підприємства.

У 1993 році Рада ЄС ввела у дію «Правила добровільної участі компаній промислового сектора в Схемі екологічного менеджменту й аудиту Європейського Співтовариства» (Ecomanagement and audit scheme or EMAS). Даний документ розроблений для компаній (у тому числі малих і середніх підприємств), які здійснюють промислову діяльність. Передбачається, що в майбутньому положення по ЕА, встановлені для промислового сектора, будуть використовуватися в інших сферах діяльності, таких як торгівля і надання послуг населенню.

Компанія, яка вирішила стати учасником EMAS, повинна виконати ряд умов, а саме: офіційно прийняти запропоновану політику в галузі навколишнього середовища; зробити перевірку своєї діяльності і з урахуванням

її результатів розробити програму охорони навколишнього середовища; впровадити систему управління навколишнім середовищем; забезпечити проведення екологічного аудиту, а також підготувати Заяву по навколишньому середовищу.

Проводити сертифікацію відповідно до вимог EMAS підприємства змогли з 1995 року. З цією метою створено реєстр для акредитації фірм і спостереження за їх діяльністю. Якщо підприємство чи фірма не відповідають декларованим вимогам в сфері екологічної політики, вони виключається з реєстру.

Ефективне застосування системи EMAS почалося з кінця 1995 р., коли європейські підприємці приєдналися до системи екологічного аудиту. Вже в березні 1996р. у ЄС було зареєстровано 142 фірми, що брали участь у реалізації даної програми, серед яких 114 фірм (80%) були представлені Німеччиною [43].

Слід зазначити, що число підприємств, зацікавлених у EMAS, неухильно зростає. Проте, спостерігаються значні розходження між числом акредитованих у різних державах фірм і експертів-екологів в сфері ЕА. Так, в 1998 р. у 11 країнах ЄС було акредитовано 247 екоаудиторських фірм. Загальне число зареєстрованих у даній системі підприємств зросло з 15 у жовтні 1995 р. до 1046 у жовтні 1997 р. [22].

Широке впровадження екологічного аудиту за рубежом обумовлено двома основними причинами:

- 1) екологічні показники стають усе більш вагомим фактором конкурентної боротьби;
- 2) посилюються економічні й адміністративні санкції за порушення вимог законодавства в сфері охорони навколишнього середовища та екологічних стандартів.

Існуюча в Україні екологічна ситуація і тенденції її зміни багато в чому визначаються промисловим виробництвом і господарською діяльністю в цілому. Незважаючи на окремі успіхи і досягнення, загальна картина тут

продовжує погіршуватися, що в майбутньому може призвести до екологічної кризи. Основна причина подібного положення полягає в низькій ефективності існуючих механізмів екологічного контролю і управління на промисловому виробництві, переважно заснованих на командно-адміністративних методах і примушуванні.

Розвиток екологічного аудиту в нашій країні є необхідним кроком для інтеграції національних і міжнародних інтересів в умовах сучасного соціально-економічного розвитку.

Передумовами його виникнення в Україні перш за все є:

- по-перше, усвідомлення глобальних екологічних проблем і визнання пріоритетності їх вирішення поряд з економічними та соціальними проблемами;
- по-друге, процес інтеграції України у світове співтовариство.

Необхідність проведення екологічного аудиту українських організацій має економічний, екологічний і соціальний аспекти. Ці три групи факторів, що діють на кожного окремо взятого господарюючого суб'єкта в різній ступені часто взаємозалежні між собою. Так, погіршення стану навколишнього середовища приводить до деградації природного світу, руйнування екосистем і виникнення соціальних проблем (погіршення здоров'я нації і екологічної якості життя), що одночасно обертається втратами для економіки, оскільки підприємство зазнає збитків, здійснюючи плату за викиди шкідливих речовин і нанесену навколишньому природному середовищу екологічну шкоду.

При безсумнівній важливості і значимості екологічних і соціальних факторів, найбільший вплив на ухвалення рішення про проведення екологічного аудиту мають економічні причини.

У групі економічних факторів найбільшим стимулом активізації природоохоронної діяльності є бажання залучити національні і, особливо, міжнародні інвестиції. Більшість інвесторів, як правило, вимагає обов'язкового проведення екологічного аудиту. У першу чергу ця вимога ставиться до

інвестицій, здійснюваних через Європейський та Міжнародний банки реконструкції і розвитку. Аудитування в цьому випадку проводиться по методиках банків спеціалізованими, в основному західними фірмами, що діють на українському ринку екологічних послуг. Аудиторський висновок впливає на остаточне рішення банку про інвестування проекту.

Отримання позитивного аудиторського висновку вимагає від організації, що намагається залучити західні інвестиції, значної попередньої підготовки і активної діяльності в екологічній сфері. У цьому випадку проведення екологічного аудиту українською аудиторською фірмою дозволить привести діяльність суб'єкта господарювання в екологічній сфері у відповідність із чинним законодавством і, таким чином, екоаудиторська перевірка і консультування відіграють важливу роль у підготовці до надходження інвестиційних вкладень.

Ще однією актуальною причиною впровадження екологічного аудиту є жорсткість вимог до проектування і оцінки передпроектних та проектних матеріалів, з якими українські підприємства зіштовхнулися у зв'язку із введенням у дію Закону України „Про охорону природного навколишнього середовища”. А саме, будь-які передпроектні і проектні рішення повинні розглядатися в контексті фактично існуючої екологічної ситуації в районі запланованої діяльності. „Ізольовані” рішення не можуть позитивно оцінюватися екологічною експертизою. Необхідну інформацію замовникові проекту або проектувальникові може забезпечити відповідна програма екологічного аудиту.

Як і у більшості високорозвинених західних країнах, в Україні все більше приділяється уваги взаємодії між підприємствами - природокористувачами, громадськістю і населенням. Вміла побудова такої взаємодії впливає на престиж, рекламу виробленої продукції та надані послуги, що у свою чергу буде позитивно впливати на збільшення купівельного попиту, прибутку, вартості акцій підприємства.

Розвиток партнерських відносин суб'єкта господарювання із громадськістю і населенням, як зацікавленими особами, вимагає продуманого систематичного та цілеспрямованого подання необхідної і достатньої інформації про вплив організації на навколишнє природне середовище, про його екологічні цілі і завдання, екологічну політику і отримані у процесі її реалізації результати. Дана інформація повинна подаватися користувачам достовірною, об'єктивною, в зручній та доступній для них формі. Це також можна зробити при допомозі екологічного аудиту. Програму його проведення можна спеціально сформувавши і для підвищення «зеленого» іміджу підприємства.

Мотивацією до прийняття керівництвом рішення про проведення екологічного аудиту власного підприємства можуть також бути одне або кілька міркувань із наведених нижче:

- отримання об'єктивної інформації про стан природоохоронної діяльності суб'єкта господарювання і рекомендацій по приведенню його діяльності у відповідність з вимогами природоохоронного законодавства;
- отримання достовірної інформації для підготовки і прийняття екологічно обґрунтованих рішень, оцінки існуючої екологічної ситуації та впливу фактичних результатів господарської діяльності на природне середовище;
- проектування і впровадження на підприємстві системи управління охороною навколишнього середовища та її сертифікація у відповідності до вимог стандартів ДСТУ-ISO 14001-97, ДСТУ ISO 14004-97, ДСТУ ISO 14010-97, ДСТУ ISO 14011-97, ДСТУ ISO 14012-97 і/або міжнародних стандартів ISO 14000, що дозволить забезпечити конкурентноздатність продукції і рух її на вітчизняному та світовому ринках товарів і послуг;
- вирішення конфліктних ситуацій і спірних питань, пов'язаних із завданням збитків навколишньому середовищу, в органах господарського суду;

- зниження штрафів і витрат по платежах за природокористування та забруднення навколишнього середовища;

Екологічний аудит на міжнародному рівні розглядається як економіко-правовий інструмент стимулювання природоохоронної діяльності з метою підвищення інвестиційної привабливості і застосовується для обґрунтування інвестицій, їх доцільності і ефективності.

При цьому, перш за все, враховуються вимоги екологічної безпеки інвестиційних проектів, включаючи нове будівництво, розширення, реконструкцію, технічне переозброєння, а також встановлення пріоритетних напрямів, для яких необхідна державна підтримка.

В основному всі міжнародні банки, а останніми роками вже і багато українських (особливо тих в яких присутній іноземний капітал) розглядають питання про кредитування тільки після проведення екологічного аудиту. Адже, фінансовий ризик безпосередньо пов'язаний з екологічним. В результаті забруднення навколишнього середовища, крупних аварій і техногенних катастроф, а також при неврахуванні екологічних вимог інвестор може притягатися до цивільної відповідальності, що небезпечно для банківських структур ризиками репутації.

Позитивний аудиторський висновок в даному випадку грає важливе значення і для банку, і для підприємства, оскільки є необхідною умовою отримання інвестицій. Більше того, деякі банки (наприклад, Всесвітній банк реконструкції і розвитку) самі володіють правом законодавчого встановлення норм і правил в області екологічного аудиту.

Принципова відмінність українського досвіду в організації екологічного аудиту від європейського і американського полягає в тому, що за кордоном такі перевірки сприймаються не тільки зацікавленими підприємствами, банками і громадськими організаціями, але затребувані і самою державою.

В Україні перші спроби застосування методики екологічного аудиту на основі аналізу зарубіжного досвіду були започатковані в 1992 році. Його

впровадження було обумовлене бажанням крупних підприємств вийти на міжнародний ринок, де пред'являються підвищені вимоги не тільки до якості продукції, але і до постачальника по дотриманню екологічних вимог, а також з метою отримання підприємствами кредитів міжнародних фінансових структур.

У 2004 році в Україні почав розвиватися правовий інститут екологічного аудиту - було прийнято закон «Про екологічний аудит», який відкрив нову сторінку у забезпеченні екологічної безпеки в Україні.

Крім цього, державне регулювання екологічного аудиту представлено невеликою кількістю нормативно-правових та методичних документів. Серед них Наказ Мінприроди України від 12.01.2005 р. № 7 «Про затвердження Положення про ведення реєстру екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення екологічного аудиту»; Наказ Мінприроди України від 12.01.2005 р. № 8 «Про затвердження Положення про сертифікацію екологічних аудиторів»; Наказ Мінприроди України від 29.03.2005 р. № 115 «Про затвердження переліку питань кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката екологічного аудитора» та методичні рекомендації щодо підготовки, здійснення та оформлення звіту про екологічний аудит.

Закон «Про екологічний аудит» докорінно змінив відношення до відповідного виду аудиторської діяльності, підвищив її правовий статус. Була започаткована єдина для всієї країни система сертифікації екологічних аудиторів і створено єдиний реєстр екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення такого виду аудиту. Відповідно до цього реєстру послуги екологічного аудиту в Україні надають близько 60 екологічних аудиторів та 32 юридичні особи [83].

Слід зазначити, що в Україні система ЕА знаходиться в стадії формування. Стримуючим моментом при цьому є відсутність необхідної правової бази, нерозробленість нормативних і методичних документів. Перші спроби застосування процедури екоаудиту на основі аналізу зарубіжного досвіду були започатковані в 1992 р. В даний час відбувається включення ЕА в



усі процедури прийнятих рішень в сфері природокористування й охорони навколишнього середовища.

Українські підприємства, що мають вихід на міжнародні ринки, змушені проводити міжнародну погоджену процедуру ЕА й одержувати відповідний сертифікат з екологічної безпеки виробництва і продукції. Тобто, якщо підприємство відповідає вимогам EMAS і міжнародним стандартам ISO серії 14000 - забезпечується конкурентоздатність її продукції на світовому ринку.

Аналіз міжнародного досвіду свідчить про широке практичне застосування процедури ЕА, як засобу одержання й оцінки екологічної інформації про підприємство чи інший господарський суб'єкт з метою вироблення необхідних коригувальних заходів і прийняття рішень на різних рівнях управління від керівництва конкретним підприємством, організацією до органів державної влади.

Разом з тим, як і будь-яка нова область діяльності, екологічний аудит в Україні потребує розробки концептуальних основ, методичних й організаційних форм, цілісної системи науково-методичних підходів до його проведення, що повинно стати предметом подальших наукових досліджень.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Адамик О.В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства // Галицький економічний вісник. – 2004. – № Випуск 1. – С. 109-114.

2. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – № 20. – С. 203-209, 2013

3. Адамик О.В. Способи формування в обліку податкового зобов'язання з податку на прибуток // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №1. – С. 20-25
4. Алборов Р. А. Выбор учётной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Р. А. Алборов. – М. : АО «ДИС», 1995. – 80 с.
5. Алимов С. А. Управленческий учёт и анализ экологических затрат промышленных предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Алимов Сергей Александрович. – Орёл, 2006. – 165 с.
6. Амбросов В. Я. Облікова політика в агроформуваннях / В. Я. Амбросов, Т. Г. Маренич // Економіка АПК. – 2004. – № 7 – С. 96–99
7. Амоша А. И. Бизнес-процессное управление и его возможное воздействие на украинскую угольную промышленность / А. И. Амоша, О. В. Витушко // Економіка промисловості. – 2011. – № 1 (53). – С. 5-10.
8. Амоша О. І. Соціальна відповідальність в контексті розвитку людського потенціалу / О. І. Амоша, О. Ф. Новікова // Публічне управління: теорія та практика. – 2011. – № 1 (5). – С. 122–127.
9. Анісімов М. Т. Автоматизація контролю якості вугілля / М. Т. Анісімов, В. В. Овсяников // Уголь Украины. – 2007. – Ноябрь. – С. 23–25.
10. Ардатьяева Т. И. Теоретико-методические основы учёта основных средств природоохранного назначения / Т. И. Ардатьяева // Экономика строительства и городского хозяйства. – № 3. – Т. 9, 2013. – С. 197-206.
11. Ардатьяева Т. І. Облік інвестиційних витрат на природоохоронну діяльність у контексті стійкого розвитку економіки / Т. І. Ардатьяева // Інноваційні економічні механізми для розвитку підприємств, регіонів, країн : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 13-14 верес. 2013 р. / Нац. гірничий ун-т. – Д., 2013. – С. 180–183.
12. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учёта / В. П. Астахов – М. : Эксперт. бюро – М, 1997. – 351 с.
13. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид.– К. : Центр учб. л-ри, 2009. – 440 с.

14. Бакаев А. С. Учётная политика предприятия / А. С. Бакаев, Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учёт. – 1995. – № 1. – С. 52–57.

15. Балацкий О. Ф. Антология экономики чистой среды / О. Ф. Балацкий. – Сумы : Унив. кн., 2007. – 272 с.

16. Белгородцева М. О. Особливості формування облікової політики в страхових компаніях / М. О. Белгородцева // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки : матеріали II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 10 черв. 2010 р. / Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. – Донецьк, 2010. – С. 68–73.

17. Борсук В. І. До проблеми аналізу ефективності затрат на природоохоронні заходи / В. Борсук // Економічний аналіз. – 2007. – Вип. 1 (17). – С. 70–73.

18. Бутинець Ф. Ф. Организация бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности / Ф. Ф. Бутинець, А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – К. : Вища шк., Голов. изд-во, 1986. – 256 с.

19. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підруч. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» у вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Вайнолович, І. Л. Томашевська ; за ред. Ф.Ф. Бутинця, – 4-те вид., допов. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 528 с.

20. Гироль С. В. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств / С. В. Гироль, О. Д. Радченко // Економіка АПК. – 2008. – № 10 – С. 73–77.

21. Гнилицкая Л. Направление усовершенствования учёта и аудита затрат природоохранной деятельности / Л. Гнилицкая // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2002. – № 7. – С. 13–17.

22. Дёмина Т. А. Учёт и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность / Т. А. Дёмина. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 112 с.

23. Диксон Д. Экономический анализ воздействий на окружающую среду / Д. Диксон, Л. Скура, П. Шерман ; пер. с англ. под ред. С. Н. Бобылёва, Т. Г. Леоновой, М. И. Сметаниной. – М. : Вита-Пресс, 2000. – 270 с.

24. Евдокимов А. В. Система эколого-экономических показателей как основа обеспечения экологической безопасности / А. В. Евдокимов // Экологическая экономика и управление : тр. участн. образоват. программы эколог. менедж. для работников мест. админ. Украины / ред. Л. Г. Мельник [и др.]. – Сумы, 1997. – С. 180.

25. Екологічний менеджмент і аудит: Навчальний посібник / С.М. Літвак та інші. – К.; ВД „Професіонал”, 2005, - 112 с.

26. Екологічний менеджмент: Навчальний посібник/За ред. В.Ф. Семенова, О.Л. Михайлюк. – Київ, Центр навчальної літератури, 2004. – 407 с.

27. Епифанцева Е. И. Методология управления природоохранными расходами промышленного предприятия : дис. ... докт. экон. наук : 08.00.05 / Епифанцева Елена Ивановна. – М., 2003. – 350 с.

28. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–9.

29. Иванова М. Д. Бухгалтерский учёт затрат на природоохранную деятельность : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Иванова Маргарита Дашицыреновна. – Н. Новгород, 2005. – 151 с.

30. Івченко Л. О. Оцінка якості діяльності туристичних підприємств на основі кваліметричного аналізу / Л. О. Івченко, І. Б. Левіт, В. Є. Шимкова // Вісник ДІТБ. – 2008. – № 12. – С. 129–135.

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada>

32. Кабанов А. И. Прогнозы инновационного развития угольной отрасли / А. И. Кабанов // Вісник економічної науки України. – 2009. – № 1. – С. 84–88.

33. Кондратюк О. М. Екологічні витрати: економічна сутність, питання обліку і аналізу / О. М. Кондратюк // Економіка та підприємництво : зб. наук. пр. молодих учених та аспірантів / Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – Вип. 17. – С. 171–178.

34. Кондратюк О. М. Сучасні підходи до класифікації екологічних витрат гірничо-збагачувальних підприємств / О. М. Кондратюк // Майбутнє – аудит : матеріали міжвуз. наук.-практ. конф., 18 листоп. 2015 р. / редкол.: М. Л. Крапивко, В. Я. Нусінов, К. С. Сурніна. – Кривий Ріг, 2015. – С. 92–93.

35. Коптюг В. А. Конференция ООН по окружающей среде и развитию, Рио-де-Жанейро, июнь 1992 г. / В. А. Коптюг. – Новосибирск : Сиб. отд-ние РАН, 1992. – 62 с.

36. Корнеева Т. І. Економічна ефективність комплексної автоматизації управління витратами вугільних шахт / Т. І. Корнеева // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. – Кам'янець-Подільський, 2014. – Вип. 4. – С. 366–369.

37. Корнеева Т. І. Класифікація витрат на вугільних шахтах України: проблеми та шляхи вирішення / Т. І. Корнеева // Вісник Запорізького нац. ун-ту : зб. наук. праць. – Запоріжжя : ЗНУ, 2010. – С. 42–52.

38. Корнеева Т. І. Класифікація витрат на природоохоронну діяльність / Т. І. Корнеева // Україна: Схід-Захід – проблеми сталого розвитку : матеріали другого туру Всеукр. наук.-практ. конф., 24-25 листоп. 2011 р. / Нац. лісотехн. ун-т. – Л. 2011. – Т. 2. – С. 82–84.

39. Корнеева Т. І. Організація документообороту з обліку витрат на природоохоронну діяльність / Т. І. Корнеева // Економіка промисловості. – 2011. – № 1 (53). – С. 257–264.

40. Корнеева Т. І. Раціональна організація економічних і соціальних умов праці облікового персоналу / Т. І. Корнеева // Економіка і регіон. – 2011. – № 1 (28). – С. 188–192.

41. Корнеєва Т. І. Структурно-логічні особливості формування облікової політики / Т. І. Корнеєва // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : тези доп. учасн. ІХ Міжнар. наук. конф., 11 берез. 2011р. / Нац. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 20141 – С. 65–67.

42. Корнеєва Т. І. Теоретичні основи обліку витрат на природоохоронну діяльність за центрами відповідальності на вуглевидобувних підприємствах / Т. І. Корнеєва // Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіону : зб. матеріалів ІІ Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Красноармійськ, 20 груд. 2012 р.) : в 2 т. / Красноарм. індустр. ін-т Донец. нац. техн. ун-ту. – Донецьк, 2012. – Т. 2. – С. 188–191.

43. Корнеєва Т. І. Теоретичні основи управлінського і внутрішньогосподарського обліку на діючих вугільних шахтах України / Т. І. Корнеєва // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. / Дніпропетр. нац. ун-т. – Д., 2010. – Вип. 262, т. ІХ. – С. 223–232.

44. Корнеєва Т. І. Удосконалення регламентного забезпечення організації обліку витрат / Т. І. Корнеєва // Науковий вісник. Економічні науки /

45. Кулик Р. Р. Екологічний аудит: сутність і проблеми становлення / Р. Р. Кулик, Я. В. Мех // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 45–48.

46. Кулик Р. Р. Місце і проблеми екологічного аудиту в системі аудиторської діяльності України / Р. Р. Кулик // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 4 (29). – С. 160–166.

47. Кулик Р. Р. Проблемы становления экологического аудита в Украине / Р. Р. Кулик // Бізнес інформ. – 2011. – № 2 (395), т. 2. – С. 153–155.

48. Курченко И. П. Роль и место углеобогащения в цепи «ресурсы-качество-экономика» / И. П. Курченко, Л. А. Морозова // Уголь Украины. – 2007. – Январь. – С. 43–45.

49. Лесная И. С нового года обновим учётную политику / И. Лесная // Всё о бухгалтерском учёте. – 2006. – № 1 (1155). – С. 109–112.

50. Максимів Л. І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л. І. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18–23.

51. Малюга Н. М. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення / Н. М. Малюга, І. В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 35–41.

52. Медведев М. Ю. Общая теория учёта: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведев. – М. : Дело и сервис, 2001. – 752 с.

53. Мосинец В. Н. Горные работы и окружающая среда / В. Н. Мосинец. – М. : Недра, 1978. – 192 с.

54. Наумова Н. А. Основы бухгалтерского учёта : учеб. пособие / Наумова Н. А., Василиевич И. П., Нуридинова Л. В.; под. ред. Соколова Я. В. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 2000. – 304 с.

55. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. ден. та заоч. форм навч. спец. «Облік та аудит» / Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського, Ін-т обліку і фінансів, Каф. бух. обліку ; Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. – Донецьк : [ДонНУЕТ], 2010. – 471 с.

56. Основи стандартизації, управління якістю та сертифікація продукції рослинництва : навч. посіб. / [Подпряттов Г. І., Войцехівський В. І., Мацейко Л. М., Рожко В. І.]. – 2-ге вид., перероб. та допов. – К. : Арістей, 2006. – 620 с.

57. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учёта : учеб. для вузов / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – [2-е изд., пер. и доп.] – М. : Финансы и кредит, 1988. – 278 с.

58. Пантелейчук Л. Формирование учётной политики – важный этап работы предприятия / Л. Пантелейчук // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2002. – № 9. – С. 3–12.

59. Папінко В. З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України : дис... канд. екон. наук : 08.06.04 / Папінко Віта Зеновіївна. – Т., 2004. – 255 с.

60. Папінко В. З. Природоохоронні витрати в системі бухгалтерського обліку / В. З. Папінко // Наука і молодь : матеріали міжнар. наук. конф. студентів та молодих учених «Політ-2002», 10-11 квіт. 2002 р., Київ, Україна / Нац. авіац. ун-т. – К., 2002. – Вип. 5. – С. 294.

61. Пилипів Н. І. Формування облікової політики в керуванні газотранспортними підприємствами / Н. І. Пилипів // Нафтова і газова промисловість. – 2006. – № 1. – С. 17–19.

62. План-графік реформ. Напрямок «Реформа вугільної галузі» [Електронний ресурс] : схвал. наказом Мінвуглепрому від 22.07.2010 № 270 // : – Режим доступу: <http://zakon.rada>

63. Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України) [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon.rada>

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon.rada>

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon.rada>

66. Правдюк Н. Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами / Н. Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2005. – № 8 – С. 79–85.

67. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon.rada>

68. Про затвердження Галузевих методичних рекомендацій з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції : [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon.rada>



69. Про Положення про Міністерство енергетики та вугільної промисловості України [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2017 р. № 208: [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon.rada>

70. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посіб. / М. С. Пушкар. – Т. : Карт-Бланш, 2003. – 141 с.

71. Райзберг Б. А. Современный социо-экономический словарь / Б. А. Райзберг. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 629 с.

72. Рассулова Н. В. Бухгалтерський та податковий облік витрат на природоохоронну діяльність / Н. В. Рассулова, Т. І. Корнеєва // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., 20-21 лист. 2009 / Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. – Донецьк : [ДонНУЕТ], 2009. – С. 272–275.

73. Рассулова Н. В. Еволюція витрат на вугільних шахтах України / Н. В. Рассулова, Т. І. Корнеєва // Стратегія розвитку України у глобальному середовищі : матеріали ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф., 13-15 листоп. 2009 р., Сімферополь – Ялта / Крим. ін-т бізнесу [та ін.]. – Сімф., 2009. – Т. 2. – С. 127–130.

74. Рассулова Н. В. Управлінський облік витрат на природоохоронну діяльність підприємства / Н. В. Рассулова // Стан і проблеми обліку, контролю і аналіз в умовах транзитивної економіки : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф., 25 трав. 2007 р. / Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2007. – С. 35–38.

75. Реймерс Н. Ф. Природопользование : словарь-справочник / Н. Ф. Реймерс. – М. : Мысль, 1990. – 637 с.

76. Сисюк, С.В.; Адамик, О.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – № 21 (11 (53)). – С. 101-106

77. Сташук В. Питання якості водних ресурсів належить до найбільш соціально значущих / В. Сташук // Урядовий кур'єр. – 2012. – № 95 (30 трав.). – С. 7.
78. Успенко В. И. Управление проблемным предприятием : [монография] / Успенко В. И., Куклин В. М., Захарченков А. С. – Харьков : Бурун Книга, 2010. – 336 с.
79. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
80. Чепіжко В. «Мозковий штурм» енергетичних проблем / В. Чепіжко // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 217 (4615). – С. 6.
81. Шашлова Н. В. Методологические проблемы статистического наблюдения за расходами на охрану окружающей природной среды в рамках комплексного экологического и экономического учёта / Н. В. Шашлова, В. А. Родин, А. Д. Думнов // Вопросы статистики. – 2002. – № 8. – С. 30–36.
82. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.
83. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В. О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. – № 1 (59). – С. 66–73.
84. Ширнин И. Г. Состояние угольной и сланцевой отраслей ЕС и Украины / И. Г. Ширнин, В. А. Палкин, В. И. Дубницкий // Уголь Украины. – 2007. – Август. – С. 8–10.
85. Экологический аудит: Учеб.пособие для студентов вузов/Т.В. Сергеева. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2005. – 207 с.
86. Ягмур К. А. Наукове обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції / К. А. Ягмур // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім.

Михайла Туган-Барановського. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 3 (43). – С. 258–266.

87. Adamyk B. Problems and perspectives of banking regulation in Ukraine during the economic crisis of 2014-2016 // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2016. – № 5 (3), p. 18-27.

88. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017

89. Panasyuk V., Cheresnyuk, O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative Project // Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Bucharest, Romania, 2017

90. Panasyuk V., Sachenko S., Golyash I. The performance audit of a corporate website as a tool for its internet marketing strategy // «EUREKA: Social and Humanities». – 2017. – С. 57-66

91. [http://www.menr.gov.ua/index.php?menu\\_id=426](http://www.menr.gov.ua/index.php?menu_id=426).

92. <http://www.apu.com.ua>

93. <http://www.gaap.ru/biblio/> audit/auditor/

94. <http://www.taobao.ru/audit>

95. <http://www.ligazakon.net/>

96. <http://www.ukrstat.gov.ua> [Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики]