

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет обліку і аудиту  
Кафедра аудиту, ревізії та аналізу**

**ЧЕРЕШНЮК Роман Євгенович**

**ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З  
ВИГОТОВЛЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ВІКОН ТА ДВЕРЕЙ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
магістерська програма – Економічна експертиза  
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент Саченко С. І.

**Тернопіль-2018**

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ПОВ'ЯЗАНІ З ВИГОТОВЛЕННЯМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ВІКОН ТА ДВЕРЕЙ

- 1.1 Сутність експертного дослідження вітчизняних підприємств
- 1.2 Особливості обліку підприємств з виготовлення вікон і дверей, та специфіка збутової діяльності

#### Висновки до розділу 1

### РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПІДПРИЄМСТВ З ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ВІКОН ТА ДВЕРЕЙ

- 2.1 Організаційні аспекти обліку виробничих витрат
- 2.2 Інформаційні ресурси обліку для проведення економічної експертизи екологічної діяльності
- 2.3 Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством з виробництва вікон та дверей

#### Висновки до розділу 2

### РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПІДПРИЄМСТВ З ВИГОТОВЛЕННЯ ВІКОН І ДВЕРЕЙ ТА ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ

- 3.1 Методика проведення економічної експертизи операцій пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції та послуг
- 3.2 Економічна експертиза операцій з управління відходами підприємств з виготовлення вікон та дверей
- 3.3 Порядок проведення економічної експертизи екологічної діяльності підприємства

#### Висновки до розділу 3

### ВИСНОВКИ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

# **РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ПОВ'ЯЗАНІ З ВИГОТОВЛЕННЯМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ВІКОН ТА ДВЕРЕЙ**

## **1.1. Сутність експертного дослідження вітчизняних підприємств**

Невід'ємною ознакою побудови концепції розвитку економічної експертизи є щільний зв'язок її теоретичних основ та методології знання. Теорія як «логічне узагальнення досвіду, суспільної практики, яке ґрунтується на глибокому проникненні в суть досліджуваного явища та розкриває його закономірності» [55] виступає підґрунтям, на якому здійснюється свідомо цілеспрямована діяльність щодо формування і розвитку знань економічної експертизи. Водночас, методологія визначеного поля наукового знання, науки розширюється до системи методів дослідження, що використовуються в цій науці, для відображення свого предмета.

Принципово нові економічні взаємини між господарюючими суб'єктами різних організаційно-правових форм, державними органами, урізноманітнення способів приховування доходів, спотворення фінансової звітності зумовлюють необхідність всебічного дослідження теоретичних, методологічних і організаційно-методичних аспектів проведення економічних експертиз не тільки на державному рівні, але й на рівні самого підприємства в контексті створення середовища ефективного управління.

Згідно енциклопедичного тлумачення економічна експертиза – дослідження закономірностей утворення та відображення інформації щодо фінансово-економічних показників діяльності підприємств, формування їх статутних фондів, акціонування, паювання, банкрутства та ліквідації підприємств, орендних відносин, цільового використання бюджетних коштів та грошових коштів підприємств за господарськими операціями у справах, що перебувають у провадженні органів дослідження.

Визначення змісту предмета експертизи має істотне значення для ідентифікації її від інших видів практичної економічної діяльності, форм контролю, а також проведення наукової класифікації економічних експертиз за різними ознаками, з'ясування сутності розв'язуваних нею завдань. Система знань у галузі економічної експертизи включає в себе базу економічних знань, загальнотеоретичні основи експертології, методологічні основи економічної експертизи та технологію її проведення (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Система знань у галузі економічної експертизи

Для всього інституту сучасної експертології характерним є постійний науково-прикладний пошук, спрямований на розв'язок все більш складних експертних завдань, продиктованих сучасним розвитком економічних відносин в світі; це ж притаманно і економічній експертизі. Так, при аналізі та вивченні процесів господарювання окремі автори визнають наявність суперечностей на різних його етапах. К. Макконнелл і М. Брю вказують, що «кожна система містить межі для розширення, адаптації та вдосконалення» [51]. Деталізуючи дану тезу, вони доводять додаткову необхідність впливу державного сектору економіки й наводять докази на користь рівності в розподілі доходів та на протиположність рівності, формулюють аргументи «за» ринок і «проти» нього.

Особливістю економічних порушень є те, що при їх вчиненні використовуються легальні економічні інститути (правила, форми,

процедури, механізми економічної діяльності тощо). Документальна фіксація інформації про господарські операції є обов'язковим елементом фінансово-економічної діяльності підприємства, установи чи організації. Саме цей аспект покладений в основу підтвердження факту здійснення цієї операції, а, відповідно, і побудови систем управління та контролю підприємством. Тому, з метою визначення достовірності всього спектру інформації, що ґрунтується на основі, створених у ході господарської діяльності, документів або з метою дослідження окремих ситуаційних питань господарської діяльності, названі інститути потребують ретельного дослідження фахівцем, що володіє спеціальними знаннями і незалежним від самої діяльності підприємства.

Економічні експертизи виступають однією з таких форм економічних досліджень. Історичний шлях становлення і розвитку економічної експертизи перетворив її в науку, здатну досліджувати сутність і поведінку, аналізувати, пояснювати, моделювати і прогнозувати об'єкти, визначати та формувати методи експертиз. Вона, будучи системою знань, володіє необхідними ознаками, які притаманні теорії, яка водночас, має свою специфіку. Цільова орієнтація економічної експертології в історичному її генезисі завжди мала проблемно-практичне спрямування. К. Поппер зазначив, що необхідно вивчати кожен предмет не відокремлено, а разом із проблемами, які виникають в ході його використання.

Сучасний стан економічних процесів спричинив суттєве ускладнення економічних експертиз: наявність великого різноманіття об'єктів експертизи та збільшення числа прошарків у фрагментах господарської діяльності визначеного суб'єкта, які виносяться на експертне дослідження. Відповідно, пошук відповідей на поставлені питання (вирішення експертних завдань) неухильно призводить до розширення існуючих та розробки нових методів, засобів та методик дослідження, що охоплюють все більше коло різноманітних об'єктів – документально зафіксованих господарських фактів, явищ, операцій, в часових та логічних межах, визначених конкретним питанням, запропонованим на дослідження експерту-економісту, тобто

здійснюється динамічний розвиток наукових знань економічної експертології. На даному етапі розвитку інституту економічної експертизи особливо яскраво простежуються дві тенденції: по-перше, постійне збільшення кількості проведених експертиз у сфері кримінального судочинства і в сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу. Як друга тенденція розвитку інституту економічної експертизи виступає постійно зростаюча кількість висновків експертних досліджень, які здійснені з ініціацією великого кола органів і посадових осіб, що володіють правом призначення проведення економічної експертизи.

Окрім того, як було зазначено, потреба в її проведенні, зумовлена ґрунтовним дослідженням окресленого перед експертом питання та, відповідно, формуванням законодавчо-нормативно узгодженого висновку, неухильно зростає. Як вид дослідницької, аналітичної та прогностичної діяльності сучасний етап розвитку економічної експертизи поза здійснюється в двох основних формах:

- як елемент (стадія) процесу управління – внутрішньовідомча, корпоративна, внутрішня експертиза;
- як вид консалтингової діяльності – незалежна (комерційна, замовна) зовнішня експертиза, що здійснюється незалежними експертами [15].

Таким чином, резюмуючи вищевикладене, необхідно підкреслити таке: в даний час об'єктивно складається ситуація розвитку та взаємного зв'язку, з одного боку, експертної економічної діяльності, тобто залучення спеціальних пізнань у сферу експертного дослідження речових доказів, з іншого – прагнення і зусилля науки на створення організованої системи теоретичних положень незалежної економічної експертизи, спираючись на які економіко-експертна практика може отримати свій подальший позитивний розвиток.

У зв'язку з цим вирішення завдання виявлення сутнісних характеристик незалежної економіко-експертної діяльності вимагає виконання особливого роду досліджень, а саме історико-аналітичних. Аналіз сучасного стану економічної експертизи неможливий без оцінки науково-

методологічної основи в області теорії і практики економічної експертизи, яка накопичилася в нашій країні за попередній період, з врахуванням тих політичних і економічних перетворень, що зазнали Україна і суспільство в останні два десятиліття.

Необхідно оцінити те, що становить передумову виникнення і визначити сутність проблем. «Теорія – це строго організована система знань, кожен елемент якої органічно пов'язаний з іншими елементами даної системи і безпосередньо впливає з них» [3].

Ідея формування спеціальної концепції наукових знань про експертизу (загальної теорії експертизи) почала конкретизуватися в 50-х роках ХХ ст. як наука саме про криміналістичну експертизу. Прагнення до пошуку оптимальних варіантів вирішення проблем методологічного забезпечення попереднього слідства і суду спеціалізованими науковими і технічними знаннями сприяло формуванню в юридичній науці самостійного напрямку наукового аналізу – експертизи. Експертологією стала називатися наука про закони і методології формування та розвитку експертиз, закономірностях дослідження їх об'єктів, спеціальних знань, привнесених з базових наук, трансформованих через систему експертизи [6].

Водночас саме А.І. Вінберг пізніше (1961 р.) висунув ідею про створення самостійного загального вчення про експертизу поза рамками криміналістичної науки [13]. В подальших своїх поглядах А.І. Вінберг разом з Н.Т. Малаховською визначав експертологію як науку «про закони та методології формування й розвитку експертиз, закономірностях дослідження їх об'єктів, що здійснюються на основі спеціальних знань, які привносяться з базових (материнських) наук й є трансформованими через порівняльне експертоведення в систему наукових принципів, методів, засобів та методик розв'язку задач експертиз, що проводяться в межах правової регламентації і в тих організаційних формах, які забезпечують доведення у справі значення висновків експертиз» [82].

Продовжуючи розгляд найбільш значущих робіт у галузі науки про експертизу, необхідно відзначити концепцію економічної експертології як частину загальної експертології, що була висунута В.С. Мітрічевим (1980 р.). Автор вважає, що проблеми експертології не вичерпуються тільки судовою діяльністю. Загальні проблеми експертології виникають у зв'язку з практичною діяльністю багатьох, в тому числі й несудових установ та організацій. Загальна експертологія, на його думку, повинна займатися вивченням проблем, що відносяться до наступних основних розділів експертної діяльності: гносеологічна суть та методи ухвалення експертних рішень; соціологічні аспекти (ефективність, етичні і інші питання експертизи); психологія експертної діяльності; експертний інформаційний фонд (зміст, призначення, використання); експертні методики (суть, типи, призначення, використання); організаційна структура експертної діяльності.

Ряд важливих положень, що стосуються проблем змісту та структури концепції економічної експертизи, а також її взаємозв'язку із суміжними науками, розглянуті О.О. Ейсманом [98] (1980 р.). Оскільки практично всі з них можуть бути використані при формуванні сучасних уявлень про економічну експертологію, доцільно охарактеризувати їх повністю. Як елементи складу експертизи, автор називає такі: Вступ (наукова частина), в якому досліджуються предмет, зміст експертології та її місце серед інших галузей знання; методологія і методи експертології, зокрема класифікація цих методів; завдання цієї галузі знання та її функції (зокрема дослідницькі, пов'язані з комунікацією знання, підготовкою та перепідготовкою кадрів, створенням і розподілом наукових інформаційних фондів, історія та розвиток експертології).

Останніми роками питання загальної теорії експертизи розглядалися в монографічних роботах І. А. Алієва [2]. Відповідно до визначення І.А. Алієва, загальна теорія експертизи є системою світоглядних принципів, науково обґрунтованих концепцій, категоріальних понять, методів, зв'язків,



відносин, здатних відобразити повною мірою предмет наукового пізнання та узагальнення.

Слід констатувати, що з моменту виникнення експертиза розвивалась в бік накопичення, пристосування і трансформації знань з неюридичних галузей знань. Разом з тим йшов розвиток експертної діяльності в бік все більшої її організованості: зміцнення правової, методичної і технічної основи. Отже, формування загальної теорії експертизи стало логічним продовженням процесу формування теоретичних основ різних видів експертиз і теоретичних спроб упорядкувати це явище. Отже, історично, експертна діяльність розвивалася у двох напрямках: зміцнення наукової бази і розвитку правової основи.

Отже, виділення інституту експертизи із загальної теорії є закономірним явищем у певних умовах розвитку суспільства в результаті дії факторів впливу, таких як розвиток науково-технічного прогресу, потреба залучення знань з не юридичних наук (технічних, природничих, суспільних), а також розвиток і трансформація цих знань, в умовах принципової зміни як самої системи доказів, так і об'єктивізації процесів їх дослідження (кількість накопиченого емпіричного експертного матеріалу за окремими видами експертиз, зокрема економічною). Водночас побудова юридично-правової системи в цілому (не залежно від державного устрою) спрямована на реалізацію однієї функції – функції контролю. Цілком слушно в цьому аспекті зазначають Ф. Ф. Бутинець та Т. А. Бутинець: «контроль як наука виник на стику декількох наук, що досліджує економіко-правовий зміст та форму будь-яких порушень та відхилень при здійсненні господарських операцій в процесі кругообороту капіталу та у тісному зв'язку з їх економіко-обліковим змістом» [11].

Призначенням контролю є, – за твердженням Л. І. Гомберга, – «дослідження того, наскільки виконання відповідає встановленим вимогам, будь ці останні продиктовані законодавством, звичаєм» [21]. Це в повній мірі відповідає положенням Лімської декларації керівних принципів контролю,

прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів в 1977 р., де зазначено, що організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством.

Контроль є не самоціллю, а невід'ємною частиною системи регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість здійснити коригуючі заходи, в окремих випадках, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому [50].

Слід зазначити, що економічна експертиза є відносно новою: в Україні вона введена в 2001 р. як наслідок розширення кола питань, що ставились перед бухгалтерами-експертами і виходили за межі їх професійних знань.

В економічній літературі немає єдиного визначення предмета економічної експертизи (табл. 3). Тракткування предмета економічної експертизи в сучасній науковій літературі вітчизняними вченими-економістами подано у Додатку А.

Зважаючи на головне завдання експертизи, яке полягає в перевірці фінансових операцій, що відображаються в документообігу підприємства, теоретичні основи визначають ряд питань, що дозволяють визначити її концептуальну сутність (рис. 1.2).

Економічна експертологія як розділ загальної експертології вивчає закономірності і на цій основі розробляє практичні рекомендації щодо здійсненню експертної діяльності в умовах порушень обґрунтованості дій господарюючого суб'єкта.

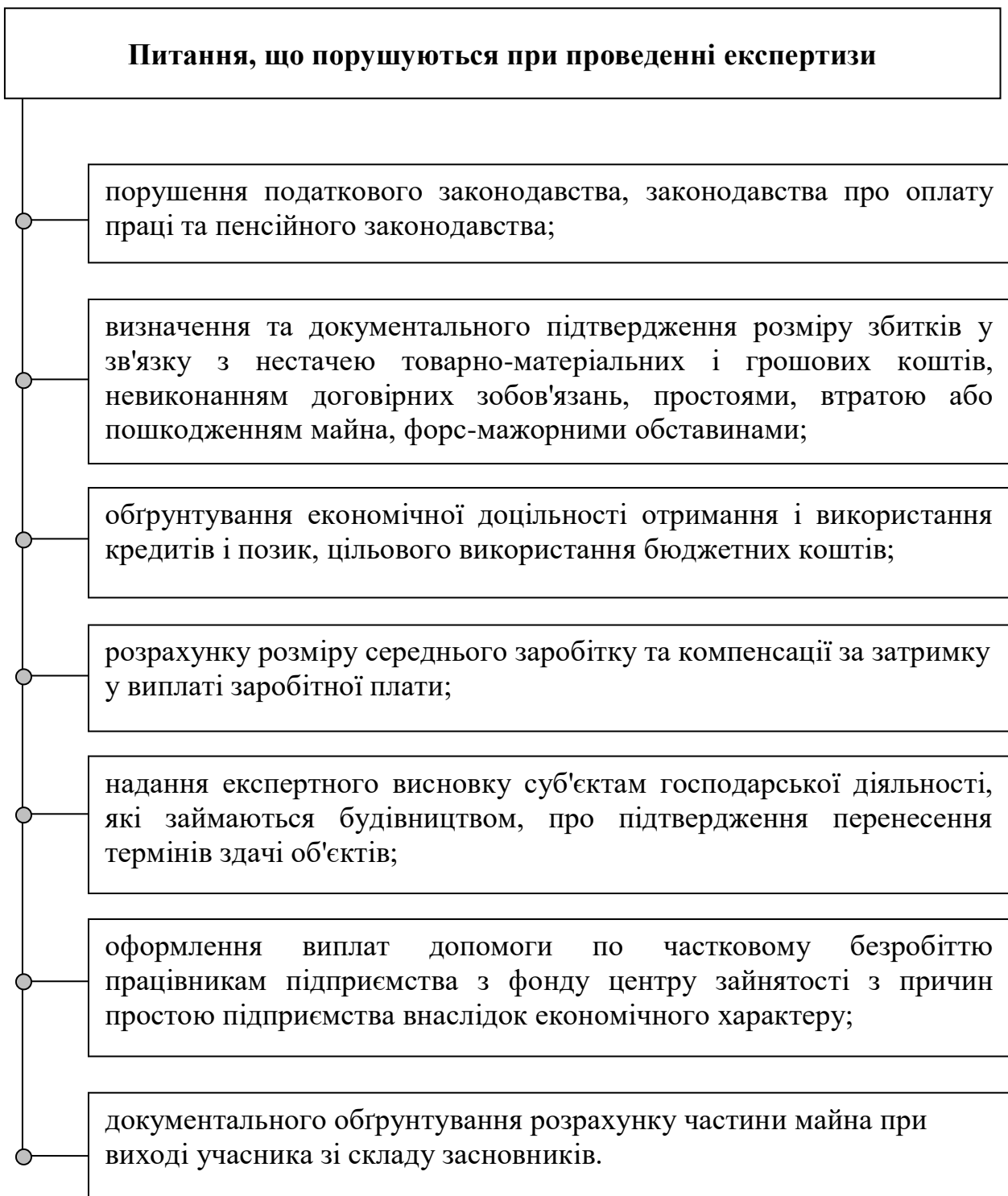


Рис. 1.2. Узагальнений перелік питань, що вирішуються при проведенні економічної експертизи

В сучасній світовій практиці застосування економічної експертизи сягнуло далеко за межі процесу судочинства; її результати використовуються як базис управлінських рішень непроцесуального характеру. Тому потреба у

вдосконаленні як понятійно-термінологічного, так і концептуального апарату економічної експертизи актуалізована часом та історично сформованими формами її реалізації. В цьому аспекті потребують уточнення для окремих галузей економіки такі її концептуальні положення як предмет, об'єкти, завдання, а також існуюча система економіко-експертних знань, класифікація якої за напрямками і видами вимагає обґрунтованої систематизації існуючих та пошуку нових критеріїв, які враховують реальні потреби практичної діяльності.

Збільшення кількості процедур, методів, інструментальних засобів, що застосовуються з метою захищеності господарської діяльності, обумовлено використанням сучасних експертних технологій. Можливість проведення експертизи, забезпечує оцінку ефективності заходів захисту та підготовки обґрунтованих висновків для прийняття відповідних рішень як для органів державного контролю, судових органів, так і для суб'єктів господарювання, що потребують всебічного дослідження причин і умов, в яких здійснюються/можуть бути здійсненими економічні злочини, порушення. У цьому істотну допомогу має надати науково обґрунтований концепт «економічна експертиза» і сформована її концепція та методологія.

Слід зазначити, що пріоритетні напрямки будь-якої стратегії виходу з кризи економіки країни залежать від стабілізації і подальшого розвитку всіх галузей вітчизняної економіки, що може бути забезпечений лише стійким економічним розвитком окремих суб'єктів господарювання. Таким чином вдосконалення роботи підприємств з виготовлення вікон та дверей, в частині проведення економічної експертизи, становить основу дослідження і спосіб збільшення прогресу вітчизняної економіки. Саме утримання та збалансований ріст економічної стійкості підприємств, як сукупності окремих елементів механізму економіки країни, дозволить стабілізувати ситуацію.

## **1.2. Особливості обліку підприємств з виготовлення вікон і дверей, та специфіка збутової діяльності**

Масове збільшення обсягів будівництва на українському ринку позитивно позначається на розвитку віконної промисловості – на виробництві вікон і склопакетів і дверей. За прогнозами, галузь очікує подальший ріст, а виробників даного сегмента – збільшення й ріст прибутків. Зростання продажу готових виробів у більшості компаній порівняно з минулим роком сповільнилося. Приріст продажів у минулі роки становив приблизно 40–50 %, то цього року – лише 20–30 %. Ці дані стосуються в першу чергу центрального та східного регіонів України, де доходи населення вищі, ніж на півдні та заході країни. Південний же і західний регіони доки відстають за показниками в абсолютних величинах, але в процентному відношенні щорічний приріст там не менше 50 %.

Основою успішності будь-якого бізнесу безперечно є стратегічні плани в управлінні розвитком підприємства. Використання керівництвом підприємства чіткого, адаптивного до непередбачуваних ситуацій у внутрішньому та зовнішньому середовищі механізму генерації ефективних управлінських рішень, спрямованих на виявлення, оцінювання і превентивне вирішення ймовірних проблемних ситуацій, – необхідна передумова побудови системи підтримки прийняття рішень в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємства. Вона має реалізовувати систему логічних правил щодо запобігання або усунення негативних наслідків управлінських рішень, що здебільшого негативно позначається на економічній ефективності функціонування підприємства через зниження його прибутків. Отже системний підхід до управління інформацією виробничого підприємства стає методологічною основою розробки інформаційних джерел економічної експертизи.

В узагальненому вигляді прибуток підприємства від виробничої діяльності можна представити адитивно, лінійною моделлю як різницю між

загальним доходом підприємства від реалізації власної продукції (або від надання послуг промислового характеру) та загальними витратами, пов'язаними з її виробництвом і реалізацією. Зрозуміло, що обидва чинники залежно від мети дослідження можуть бути представлені через систему показників нижчого рівня із заданим ступенем деталізації. Деталізація цього процесу шляхом відображення причинно-наслідкових зв'язків між окремими техніко-економічними показниками діяльності підприємства. Розподіл зв'язків в ієрархічній моделі побудови прибутку буде інформаційною базою підтримки проведення економічної експертизи і в результаті джерелом обґрунтованих управлінських рішень. З іншого боку буде вирішено завдання факторного аналізу синергетичного ефекту від цілеспрямованого управління значеннями в допустимих діапазонах.

Важливе значення у вітчизняному обліку витрат на виробництво мають їхні методи. Під методами обліку витрат на виробництво варто розуміти, на нашу думку, сукупність прийомів і способів, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат. Т. Г. Маренич розглядає методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції відокремлено. На думку дослідниці, методом обліку доцільно називати сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) із формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) й управління ними. Метод калькулювання Т. Г. Маренич визначає як спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання, а прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості. Вчена вважає, що слід брати до уваги таких два методи калькулювання собівартості продукції:

- 1) послідовного підсумовування витрат;
- 2) прямого нагромадження витрат. Відбулась класифікація методів витрат за 7 ознаками, виокремивши 16 методів [62, с. 21-24]. Традиційні методи обліку витрат на виробництво найбільш точно відобразив

В. Ф. Палій, який виокремив два основних: метод обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку (рис. 1.3).

З метою дослідження особливостей ведення обліку вікон та дверей необхідно деталізувати специфіку їх виробництва. Відомо, що виготовлення та встановлення спеціальних виробів, таких як вікна та двері належить до спеціальної будівельної діяльності, що підлягає ліцензуванню (п. 30 Закону про ліцензування окремих видів господарської діяльності). Самі вікна і двері підлягають обов'язковій сертифікації за вимогами встановленими до їх експлуатації (п. 31.30) або за вимогами щодо огорожувальних конструкцій, якщо йдеться про застосування балконів і лоджій. Але короткий технологічний цикл дозволяє використовувати типову конфігурацію, хоча в будівництві зазвичай застосовують тільки спеціалізовані програми.

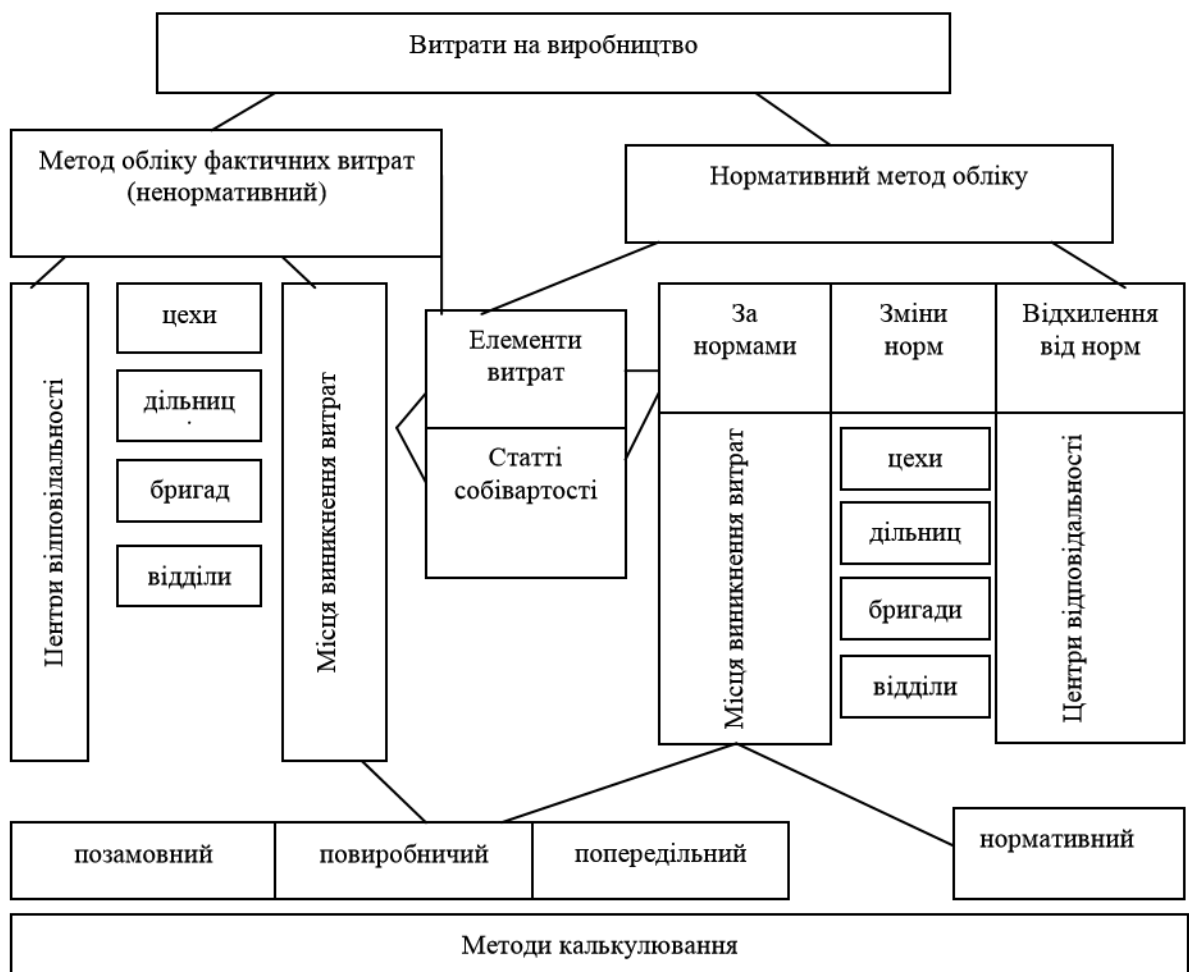


Рис. 1.3. Концептуальна схема традиційних методів і об'єктів обліку витрат на виробництво

Діяльність з виготовлення склопакетів, вікон і дверей належить до виробничої діяльності. Доходи і витрати з виготовлення конструкцій відображаються на підставі П(С)БО 15 «Доходи» і П(С)БО 16 «Витрати». Калькулювання собівартості може здійснюватися із застосуванням Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції від 02.02.2001 р. №47.

Роботи з монтажу фасадних виробів належать до будівництва. Відображення доходів і витрат у цьому випадку регулюється П(С)БО 18 «Будівельні контракти», а для калькулювання можна використовувати Правила визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1-1-2000. У разі якщо виготовлення та встановлення вікон та дверей оплачується за рахунок бюджетних коштів або за рахунок держпідприємств, то вартість робіт і з встановлення, і з виготовлення в обов'язковому порядку визначається із застосуванням ДБН Д.1.1-1-2000.

Крім того, у цьому випадку діє порядок визначення договірної вартості робіт за формулою «витрати плюс» — фактична собівартість робіт плюс узгоджений прибуток у межах рекомендованих Держбудом і Мінекономіки усереднених показників за видами будівництва і видами робіт у людино-годинах загальної кошторисної трудомісткості будівельно-монтажних робіт (за додатком до ДБН Д.1.1-1-2000). При виготовленні за рахунок будь-яких інших коштів діють будь-які договірні ціни.

Загальна організація здійснення обліку становить основу для отримання інформаційних ресурсів, які згодом стають джерелом інформації для проведення економічної експертизи. Облік витрат виробництва і калькулювання собівартості завжди вважався найважливішою ділянкою роботи підприємства. В сучасних умовах бізнес-середовища ведення обліку за допомогою спеціального програмного забезпечення створює інформаційні ресурси для проведення динамічної управлінської діяльності, і відповідно є джерелом інформаційних ресурсів для проведення економічної експертизи.



Особливістю функціонувань підприємств з виготовлення вікон та дверей є позамовний метод виробництва. Відтак, збутова діяльність має чітко окреслені межі охоплення. Позамовний метод калькулювання застосовується при різноманітній діяльності підприємства, при його застосування затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості (job order cost accounting system) - метод, який використовується на підприємствах, що виробляють одиничні виконувани на спеціальне замовлення виробу. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах застосовують на ремонтних роботах і на деяких інших виробництвах. При цьому методом об'єктом обліку і калькулювання є окремих виробничий замовлення. Під замовленням розуміють виріб, дрібні серії однакових виробів або ремонтні монтажні та експериментальні роботи. При виготовленні великих виробів з тривалим процесом виробництва замовлення видають не на виріб у цілому, а на його агрегати, вузли, що представляють закінчені конструкції. До моменту виконання замовлення всі відносяться до нього витрати вважаються незавершеним виробництвом. Для обліку витрат на кожне замовлення відкривають окремих аналітичний рахунок із зазначенням шифру замовлення.

Позамовний облік виробничих витрат акумулює витрати з окремих робіт, підрядів і замовленнями, використовується при виготовленні унікальних або виконуваних на спеціальне замовлення виробів. Такий метод калькуляції застосовується тоді, коли продукція виробляється окремими партіями або серіями або, коли вона виготовляється відповідно до технічних умов замовниками. У промисловості він застосовується, як правило, на підприємствах з одиничним типом організації виробництва. Такі підприємства організуються для виготовлення виробів обмеженого споживання. Найважливішими відмітними особливостями одиничного типу виробництва є:

- велика різноманітність продукції, що виготовляється, значна частина якої не повторюється і випускається в невеликих кількостях за окремими замовленнями;
- технологічна спеціалізація робочих місць і неможливість постійного закріплення певних операцій і деталей за робочими місцями;
- застосування універсального устаткування і пристроїв;
- велика питома вага ручних складальних і доводочних операцій;
- переважання серед робітників універсалів високої кваліфікації.

Крім того, позамовний метод обліку собівартості застосовується:

- у виробництвах випускають дослідні зразки продукції;
- у допоміжних виробництвах - при виготовленні спеціальних інструментів, проведення ремонтних робіт;
- на дрібносерійних промислових підприємствах - для випуску продукції, що вимагається споживачеві в незначних кількостях;

Сутність даного методу полягає в тому, що всі прямі витрати враховуються в розрізі встановлених статей калькуляції по окремих виробничих замовленнях, інші витрати враховуються за місцями їх виникнення і включаються до собівартості окремих замовлень у відповідність із встановленою базою розподілу.

Решта витрат враховуються за місцями виникнення витрат, за їх призначенням і за статтями. Як бачимо об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання є виробниче замовлення.

Виробниче замовлення як планово-облікова одиниця включає весь комплекс робіт, від яких залежить досягнення кінцевого результату – виконання замовлення. Сюди входить продукція конструкторських бюро, технологічного відділу, виробничих цехів. При тривалості зборки менше одного місяця (вікна та двері стандартних розмірів та специфікації) деталі подають на складання перед початком складальних робіт попередньо скомплектованими по вузлах або виробів. Ця система передбачає для

складальних цехів та дільниць в якості планово-облікової одиниці – замовлення, для заготівельних та обробних – комплект деталей або заготовок на деталь.

Основні документи, що призначені для автоматизації обліку витрат (зокрема прямих витрат на виробництво і загальногосподарські витрати), показано в таблиці 1.1. Крім того, до прямих витрат можуть частково потрапляти витрати, нараховані іншими документами і ручними операціями.

*Таблиця 1.1*

**Основні документи автоматизації обліку витрат у спеціальному програмному забезпеченні**

Вид витрат	Документ конфігурації
Прямі матеріальні витрати	Калькуляція
Прямі витрати на оплату праці	Нарахування зарплати
Амортизація	Нарахування зносу
Інші прямі витрати	Послуги сторонніх фірм

Організація обліку за допомогою спеціального програмного забезпечення відбувається наступним чином. Найчастіше фасадні конструкції виготовляють дрібними партіями або на індивідуальні вимоги замовника. У такому разі зазвичай застосовують позамовний метод калькулювання собівартості продукції. При цьому кожен виріб – вікно (двері, блок) – за конкретним замовленням вважається окремим унікальним видом продукції. Кожен виріб у програмі вважається окремим об'єктом аналітичного обліку (субконто), на якому будуть збиратися виробничі витрати за замовленням. Планові калькуляції доцільно робити для визначення базових відпускних цін на одиницю продукції (наприклад, на 1 кв. м вікна певного типу). Крім того, до прямих витрат можуть частково потрапляти витрати, нараховані іншими документами і ручними операціями.

Протягом місяця списання матеріалів у виробництво й оприбуткування готової продукції на склад відбувається спеціальним документом

«Калькуляція». Наприкінці місяця, після розподілу загальновиробничих витрат, у програму вноситься інформація про залишки незавершеного виробництва документом. Після цього відбувається розрахунок фактичної виробничої собівартості на підставі даних про фактичні витрати. За кожним видом витрат визначаються суми відхилень планової собівартості від фактичної і за кожним видом готової продукції виконуються коригування.

Визначення необхідної витрати матеріалів за результатами обмірювань з урахуванням обмежень (довжини профілю, площі шиб) зазвичай відбувається за допомогою спеціалізованих програм, які часто містять розв'язання оптимальних завдань і довжини криволінійних поверхонь. Витрату зазвичай оформляють у вигляді технологічного розрахунку до замовлення – технолог або економіст (рис. 1.4).

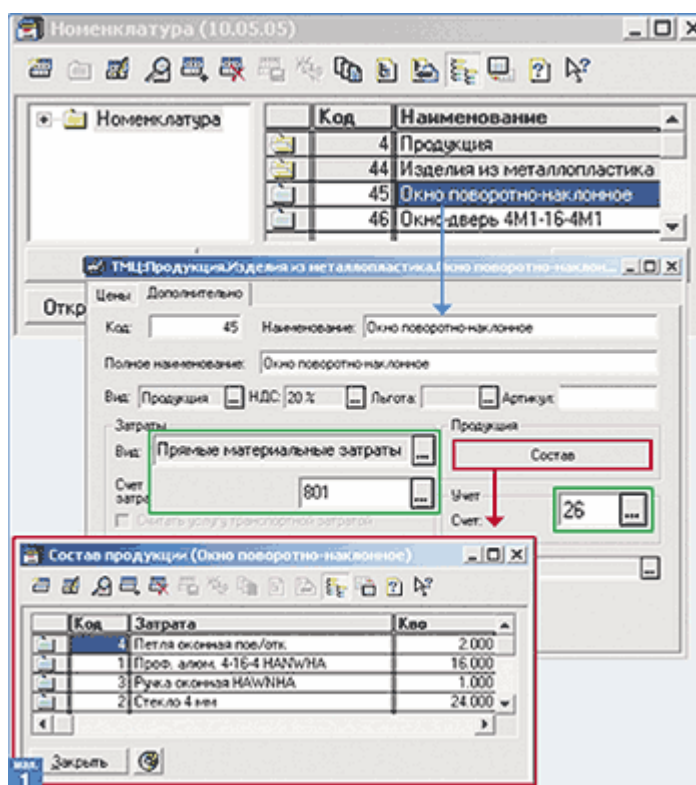


Рис. 1.4. Особливості відображення в спеціальному програмному забезпеченні ведення обліку вікон та дверей.

Типовий вигляд інформаційних джерел спеціального програмного забезпечення у розрізі даних про витрати виробництва вікон та дверей подано у Додатку Б. Особливістю ведення такого обліку передбачає два

варіанти, а саме одночасне списання витрат і прибуткування випуску та окреме списання матеріалів у виробництво.

Відображення результатів виробництва відбувається на рахунках обліку 26 «Готова продукція». Підприємства, які використовують 9-й клас рахунків прямі матеріальні витрати відразу відносяться в дебет рахунка 23 «Виробництво». Такий довідник за складом продукції доступний для кожного елемента. Він містить список сировини, матеріалів і інших витрат, що використовуються для виробництва продукції. У складі продукції може бути врахована також номенклатура виду напівфабрикатів, яка матиме свою калькуляцію (наприклад, окрему калькуляцію на склопакет). Згодом за напівфабрикатами буде визначатися фактична собівартість і враховуватися під час розрахунку фактичної собівартості продукції.

Оскільки протягом місяця фактична виробнича собівартість невідома, продукцію оцінюють за обліковою ціною, якою виступає планова собівартість продукції. Сучасні вітчизняні підприємства, які виробляють вікна та двері, виконують калькуляцію виробничої собівартості, що передбачає нормування не тільки прямих витрат, а й загальновиробничих витрат за видами. Якщо звернути увагу на відмінність у формуванні собівартості, то в «будівельну» собівартість включаються накладні витрати (частина адміністративних витрат, що відносяться безпосередньо до контракту і компенсуються замовником). Такі витрати теж відносяться на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

За оцінками виробників вікон та дверей, частка індивідуальних покупців у загальному обсязі продажу пластмасових вікон не перевищує 30 %. Проте багато середніх за розміром фірм орієнтуються саме на цей сегмент ринку, помічаючи значне зростання платоспроможності таких клієнтів,

Якщо кілька років тому в кількісному вираженні близько 70 % всіх проданих в Україні вікон були однокамерними, то вже торік їх доля зменшилася до 30 %. Основною стимул-реакцією для цього стало введення

нових будівельних норм щодо енергозбереження будівель – ДБНВ 2.6 – 31-2006 «Теплова ізоляція будівель». Багато компаній, крім вікон, пропонують металопластикові двері, зимові сади та повний набір аксесуарів. Однією з головних тенденцій цього року, яка впливає на розвиток збутової діяльності підприємств, є підвищення ролі рекламно-інформаційного забезпечення. Зростає поінформованість покупців і роль брендів.

Основними елементами збутової діяльності підприємств з виробництва вікон та дверей подано у таблиці 1.2.

*Таблиця 1.2*

**Основні елементи збутової діяльності підприємств з виробництва вікон та дверей**

<b>Назва етапу</b>	<b>Змістове наповнення</b>
доопрацювання продукції	підбір, сортування, складання готових виробів, що підвищує ступінь доступності та готовності продукції до встановлення
зберігання продукції	організація створення та підтримки необхідних підприємству запасів
транспортування продукції	фізичне переміщення від виробника до споживача (посередника)
контакти зі споживачами	дії з фізичної передачі товару, оформлення замовлень, організації платіжно-розрахункових операцій, юридичного оформлення передачі прав власності на товар, інформування споживачів про товар та підприємство, а також організація збору інформації про ринок

У збутовій діяльності підприємства використовують такі методи збуту:

- ✓ прями́й – виробник продукції не вдається до послуг посередників, а постачає продукцію споживачеві самостійно з використанням створеної власної мережі збуту;
- ✓ опосередкований – до організації збуту продукції виробника залучаються незалежні посередники;
- ✓ комбінований (змішаний) передбачає спільну участь виробника і посередника у збутовій діяльності.

Обсяг українського ринку на сьогодні дорівнює приблизно 7,5 млн м<sup>2</sup> (близько 3,6 млн вікон). Великими вважаються ті компанії, що виробляють близько 50 тис. м<sup>2</sup> вікон на рік; середні – 15–50 тис. м<sup>2</sup>; дрібні – не більше 15 тис. м<sup>2</sup>. Великі компанії працюють переважно із корпоративними замовниками, дистриб'юторами та будівельними організаціями, залишаючи ринок дрібних споживачів середнім і невеликим виробникам. До великих підприємств відносять: «ВікноПласт», «Євровікнобуд», «Нагель Фенстер», «Енран-Акрос», харківське ВАТ «Завод «Надія» (профіль Ecoplast), «РівнеПласт», дніпропетровське СП «Вента» (профіль Venta), краматорське СП «Гевіс» (профіль Gevis), «Віндор», «КвінСвіг», «БМС», «Інтервіндоус», «Білдінг-Сервіс», «Кленовий лист», «Паритет», «ТеккоПлюс» та багато інших. Також варто зазначити, що віконний бізнес – сезонний. Ріст попиту настає з літніх місяців і закінчується в листопаді – грудні, а найбільший пік купівельного попиту припадає на вересень.

Таким чином, збутова політика підприємств з виробництва вікон та дверей базується на результатах аналізу наявної збутової системи. Таким чином наявна інформація про обсяги виробництва і збутову діяльність становлять основу інформаційного забезпечення для проведення економічної експертизи означеної діяльності.

## **РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПІДПРИЄМСТВ З ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ВІКОН ТА ДВЕРЕЙ**

### **2.1. Організаційні аспекти обліку виробничих витрат**

Питання економічно стабільного існування підприємств з виробництва вікон та дверей України вимагає пошуку нових підходів до підвищення результативності їх діяльності. Організація облікового процесу при цьому займає провідну роль як основа подальшого ефективного функціонування виробничого підприємства в умовах економічної кризи і державного регулювання ціни.

Розмежування підприємств на дві умовні групи дозволяє виділити фактори, які впливають на побудову раціональної системи обліку виробничих затрат, а саме: технологія виробництва дерев'яних та метало-пластикових вікон та дверей, організаційна структура, тип виробництва, форма спеціалізації, принципи групування та методи оцінки об'єктів обліку, організація внутрішньогосподарських відносин, методи формування фактичної виробничої собівартості продукції, застосування робочого плану рахунків.

Підкреслюючи те, що найголовнішим об'єктом бухгалтерського обліку є виробнича діяльність підприємства, проф. В.Г. Швець [90, с.15], що у системі господарського обліку в Україні необхідно виокремлювати важливу ланку — виробничо-господарський облік. Визначене центральне місце цієї ланки обліку підтверджує проф. В.В. Сопко і пояснює важливістю у суспільному процесі відтворення. Тому при організації обліку затрат та результатів діяльності значно впливає характеристика процесу виробничої діяльності.

Використані у процесі виробничої діяльності різні ресурси на виготовлення нового виробу формують поняття «затрати», грошовий вираз



суми затрат на виробництво продукту визначає поняття «собівартість». Зміст термінів затрати і собівартість поєднується в понятті затрати виробництва [85, с. 112].

Відповідно організація бухгалтерського обліку процесу виробництва, його деталізація залежить від конкретних умов, властивостей та характеру технології та організації виробництва, і визначається суто індивідуальними особливостями підприємства з виготовлення вікон та дверей. Іноді при виготовленні продукції різними технологічними прийомами необхідне різне групування статей собівартості.

Тому безперечним фактом є те, що для побудови бухгалтерського обліку процесу виробництва вирішальне значення має правильний вибір методу калькулювання собівартості продукції, який буде відповідати технології виробництва, організації виробничого процесу та масштабам підприємства. Для цього потрібна структурна побудова обліку затрат виробничої діяльності як цілісної системи.

Ефективна організація бухгалтерського обліку в цілому, це на думку М.Ю. Карпушенко [41, с. 7], система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає систему складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від цілої низки критеріїв, актуальні серед яких для підприємств з виготовлення вікон та дверей: форма власності, організаційно-правова форма, технологія виробництва, чисельність персоналу бухгалтерії, структура управління.

Існування виробничого підприємства в умовах сучасної економіки України і підприємства-виробника вікон та дверей зокрема, вимагає впровадження вдосконаленої організації бухгалтерського обліку. На думку проф. М.В. Кужельного, яку ми підтримуємо, при цьому виникає необхідність охопити одразу три напрямки: методичний, технічний і адміністративно-організаційний [47, с.3]. Одночасно критеріями

оптимального поєднання зазначених етапів не можуть бути аналогічними для різних підприємств. Так, для визначення аспектів вдосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємствах необхідно, відповісти на питання щодо форми власності підприємства, потужності виробництва (мале, середнє, велике), характеру технології виробництва та інше. Наявні наукові та методологічні розробки щодо організації бухгалтерського обліку на сьогодні потребують адаптації для практичного впровадження на визначеному підприємстві. Нами запропоновано таблицю щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку виробничих затрат з урахуванням визначених критеріїв на двох умовних групах підприємств. Враховуючи складність існування на сьогодні підприємства з виробництва вікон та дверей, розроблена таблиця є відображенням у площині тривимірного впливу виокремлених факторів (табл. 2.1).

Методичний етап організації бухгалтерського обліку виробничих затрат здійснюється за допомогою вибору конкретного методу бухгалтерського обліку, зокрема проводиться вибір об'єктів первинного документування і складання переліку форм первинних документів, визначаються елементи затрат та спосіб калькулювання собівартості продукції, здійснюється вибір робочого плану рахунків, затверджується перелік форм внутрішньої звітності і порядок її складання.

Відповідальність головного бухгалтера визначена у забезпеченні дотримання на підприємстві виготовлення з єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку складання та подання у встановлені строки фінансової звітності, організацію контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, взяття участі в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від псування активів підприємства, забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку в філіях представництвах відділеннях підприємства.

Важливим є те, що згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [34] підприємствам надана можливість

самостійно обирати одну із чотирьох форм бухгалтерського обліку, вибір яких, на нашу думку, доцільно пов'язувати із розміром виробничого підприємства і формою власності. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером необхідно при роботі потужної другої групи підприємств-виробників вікон та дверей (середніх або великих). Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи, і введення на добровільних засадах бухгалтерського обліку аудиторською фірмою можливе на середньому або малому приватному підприємстві. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності власником або керівником підприємства, звітність якого не повинна оприлюднюватись, доцільне на малому підприємстві де власник є фізична особа підприємець.

Технічний етап організації бухгалтерського обліку передбачає вибір форми обліку, який відповідає економіко-організаційній характеристиці підприємства і залежить від вибору підприємством повної або спрощеної системи обліку.

Організаційний етап полягає у налагодженні роботи облікового апарату і передбачає при встановленій системі обліку визначення оптимальної штатної структури облікового апарату. Крім того, керівники підприємства визначають облікову політику. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Важливими пунктами у положенні про облікову політику підприємства є відображення вибраних облікових параметрів. Зокрема, доцільним є відображення у положенні про облікову політику переліку елементів затрат, визначення способу калькулювання собівартості продукції, затвердження робочого плану рахунків, перелік форм внутрішньої звітності і порядок, строки її складання. Необхідний також затверджений розподіл обов'язків працівників бухгалтерії, які здійснюють облік виробничих затрат. Тому у

положенні про облікову політику для підприємств двох умовних груп в окремому розділі «Затрати» необхідно викласти основні принципи, методи і процедури, які використовуються підприємствами для ведення бухгалтерського обліку виробничих затрат.

Облікова політика повинна враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва, що зазначено у проекті наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» від 07.02.2013р. Визначені три напрямки вдосконалення організації бухгалтерського обліку затрат: методичний, технічний і адміністративно-організаційний, доцільно впроваджувати разом з упорядкуванням загального облікового процесу виробничої діяльності.

Наприклад О.П. Кундря-Висоцька [49, с.36] виділяє важливі об'єкти упорядкування всього облікового процесу: облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, технології облікового процесу. За її словами, – «...належне сприйняття та вимірювання в обліку можливе лише тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані в облікових номенклатурах».

Тобто, в процесі удосконалення облікової системи слід задавати напрям на кожному її етапі. Напрямок доцільно вибирати після проведення низки процедур, а саме: визначення типу облікових номенклатур, носія облікової номенклатури і відповідальної особи. На основі узагальнення наявних наукових підходів та вивчення практичних розробок нами запропоновано раціональні маршрути документообігу визначених документів за центрами відповідальності на підприємствах (переважно другої групи).

Запропонована схема розроблена із врахуванням зразків типових форм первинних облікових документів для підприємств досліджуваної галузі (рис. 2.1). Така схема необхідна на підприємствах-виробниках вікон та дверей другої умовної групи. Перша група підприємств може застосовувати зазначену схему у спрощеному вигляді, тобто у зв'язку із невеликою кількістю персоналу деякі функції можна поєднати для виконання однією

відповідальною особою. Але в цілому виключення з переліку якого-небудь з видів облікових носіїв є недоречним і ускладнить процедуру контролю за використанням сировини і матеріалів.

Відповідальні особи	Назви документів											
	Зведений план виробництва	Наряд-замовлення	Технологічна карта	Львітн о-забірна картка (ф. № М-9)	Накладна – вимога на відпуск матеріалів (ф. № М-11)	Виробничий звіт по цеху	Виробничий звіт за зміну	Виробничий звіт бригади	Відомість нарахування на оплату праці виробничих робітників та соціальних відрахувань	Відомість використання палива та енергії на технологічні потреби	Зведена відомість обліку прямих виробничих затрат	Звіт «Відхилення у виробництві»
Начальник планового відділу	●											
Начальник відділу збуту		●										
Технолог			●									●
Начальник виробничого цеху				●								●
Майстер зміни					●							●
Бригадир виробничої лінії												●
Бухгалтер з обліку виробничих затрат						◇	◇	◇	○			
Головний бухгалтер											★	
Керівник												●

Примітки: ● - формування та передача інформації  
 ◇ - узагальнення та подальше оброблення інформації, здійснення контролю

Рис. 2.1. Схема руху документів з обліку виробничих затрат на підприємствах за центрами відповідальності

Представлений схематичний рух документів з обліку виробничих затрат починається із оброблення працівниками планового відділу оперативних даних відділу збуту, на основі яких готують наряд-замовлення на виготовлення продукції. Враховуючи позамовність продукції, така ділянка роботи не повинна мати прорахунків. Затверджені дані наряду-замовлення на виготовлення продукції, опрацьовані з показниками технологічної карти, є основою для кількісного виміру необхідного відпуску сировини зі складу у виробничий цех. Виробничий цех підприємства має графік роботи в дві-три зміни, одночасно працює при цьому декілька виробничих ліній, за роботу яких відповідає окремий бригадир. Тому на підприємствах виробничі звіти

складаються окремо бригадиром, майстром зміни і начальником цеху. Останній виробничий звіт є узагальненням попередніх виробничих звітів, а деталізація ланок обліку витрачання матеріалів забезпечує повноту контролю за ними.

Завершує схему руху документів з обліку виробничих затрат на підприємствах складання звіту «Відхилення у виробництві» та аналіз його складових. Такий звіт має інформацію про нормативні величини затвержені для кожного виду вікон та дверей, фактичне використання сировини та матеріалів, відхилення факту від норми.

Результат по відхиленням унаочнює роботу виробничого підрозділу стосовно використання кожного найменування сировини та матеріалів. При необхідності додаткової перевірки отриманих величин застосовують метод контрольної (пробної) одиниці, і отримані результати обліковують у журналі типової форми №70. Отримані результати або підтверджують показники звіту про відхилення, або спростовують їх.

Опрацьовані дані виробничих звітів у поєднанні з показниками відомості нарахування на оплату праці виробничих робітників та соціальних відрахувань та відомості використання палива та енергії на технологічні потреби відображаються у зведеній відомості обліку прямих виробничих затрат. Отримана зведена відомість – основа подальшого алгоритму облікової роботи з калькулювання собівартості вікон та дверей. Зокрема, для врахування та розподілу таких статей, як затрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання та загальновиробничі затрати.

Зокрема, запропонована схема є основою для автоматизованої системи обліку виробничих затрат із застосуванням матричного моделювання, яка забезпечує оперативність оброблення даних та унеможлиблює перекладання обов'язків робітників, задіяних у процесі. Одночасно впровадження автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку виробничих затрат дає можливість здійснювати повні облікові функції, підвищує ефективність

контрольних заходів і забезпечує детальний аналіз визначення параметрів виробничого процесу.

Раціональна організація облікового процесу на підприємствах з виробництва вікон та дверей двох умовних груп – необхідна основа для їх функціонування. Застосування наукових підходів, у яких розглядається бухгалтерський облік як цілісна система, є базою для багатоаспектної організації бухгалтерського обліку. При чому важливим аспектом виступає виокремлений облік виробничих затрат.

## **2.2. Інформаційні ресурси обліку для проведення економічної експертизи екологічної діяльності**

Сучасна економіка не може обійтися без екологічного механізму. Змістовною сутністю екологічної економіки є сама природа, а в ній - ефективне використання природноресурсного потенціалу та відновлення так званої якості навколишнього середовища. Природокористування об'єктивно є початковою умовою розгортання того чи іншого виду господарської діяльності і найважливішим критерієм її кінцевої ефективності.

Аналіз і контроль над повнотою і ефективністю природоохоронної діяльності на підприємстві, а також за різними формами впливу підприємства на навколишнє природне середовище неможливі без змістовного екологічного обліку. Крім того, відсутність повноцінної інформації про процеси природокористування господарюючих суб'єктів створює велике коло проблем для різних груп користувачів еколого-економічної інформації, підвищує всю сукупність соціальних, виробничих і фінансових ризиків. Світова тенденція конкурентної боротьби ясно вказує на пріоритет екологічно чистих видів продукції, робіт і послуг, створення екологічно чистих технологій.

Упродовж останніх трьох десятиліть у більшості країн відбувалося значне зростання витрат на природоохоронну діяльність. Їх загальна

величина нині складає десятки і сотні мільярдів доларів, і вони значною мірою відшкодовуються підприємствами-природокористувачами. Спроби відобразити екологічні параметри в системі обліку та звітності підприємств у ряді країн стали робитися ще в 70-і роки ХХ століття. Однак наполегливе увагу до обліку цих витрат і управління ними стало залучатимуться лише з початку 90-х років ХХ сторіччя.

У 90-ті роки великі промислові підприємства були змушені підкоритися зростаючому числу урядових постанов з охорони навколишнього середовища. Відповідно до законодавства багато підприємств взяли політику з природоохоронної діяльності та програму для її впровадження. Спочатку облік не сприймався в якості інструменту управління природоохоронною діяльністю, і, незважаючи на швидке зростання витрат і зобов'язань західних підприємств, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, вони не відображалися у фінансових звітах. Наприклад, Агентство США з охорони навколишнього середовища виявило 27000 місць поховання відходів, для очищення яких, за оцінками, було потрібно 1 млрд. доларів. Така сума повинна була привернути увагу бухгалтерів, проте цього не сталося, зазначена сума не була включена у фінансові звіти відповідальних за це підприємств. Багато підприємств не захотіли визнати масштабів своїх забруднень навколишнього середовища і вартості по її можливої очищенню, так як це відбилося б на цінах їх акцій.

В даний час традиційні інструменти економічного аналізу не дозволяють керівникам достовірно визначати з їх допомогою, наскільки ефективні проводяться екологічні стратегії і як економічна політика впливає на стан навколишнього середовища.

Зокрема, екологічні витрати - витрати, які необхідно компенсувати для підтримки всього комплексу природних ресурсів на рівні, відповідному початку довідкового періоду, - як і раніше практично виключаються з економічного аналізу з використанням традиційних інструментів обліку.



Вирішальним поворотним пунктом стало проведення у 1992 р. Конференції Організації Об'єднаних Націй з навколишнього середовища і розвитку (зустрічі на вищому рівні В«Планета ЗемляВ» в Ріо-де-Жанейро), на якій була прийнята Порядок денний на ХХІ століття щодо забезпечення сталого розвитку, де вперше була висунута концепція екологічного обліку як інструменту проведення послідовної політики у цій галузі.

Екологічний облік - це система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання та представлення даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках. Заснована на тих же принципах, що і всі системи обліку, система екологічного обліку дає об'єктивну картину стану і динаміки природної спадщини, взаємодії між економікою і навколишнього середовищем і витрат на профілактичні заходи, охорону навколишнього середовища та відшкодування екологічного збитку.

Таким чином , екологічний облік є найважливішим інструментом реалізації концепції сталого розвитку, т. е. такого розвитку, яке не знищує ресурси, необхідні для життя і розвитку майбутніх поколінь на Землі. Наприклад, для виконання Кіотського протоколу, встановлює механізм торгівлі квотами на емісію В«парниковихВ» газів, потрібно уніфікована, надійна і минула практичні випробування система обліку.

Кроки в області екологічного обліку та звітності за кордоном були зроблені ще десятиліття тому, а сьогодні це найбільш динамічно розвивається область міжнародної бухгалтерії.

Розвиток цього напрямку передбачає розробку такого важливого поняття, як екологічні зобов'язання підприємства. Сьогодні необхідні методичні підходи до визначення залежності економічного і фінансового становища підприємства від екологічного стану регіону, визначення розміру природоохоронних витрат підприємства залежно від кількості споживаних природних ресурсів та рівня здійснюваного підприємством забруднення.

Зростаюча заклопотаність щодо якості середовища проживання загострила увагу підприємств до можливих екологічних наслідків діяльності. Підприємства повинні виявляти ці наслідки, знижувати, а по можливості повністю усувати їх негативний результат.

Для чого необхідно, з одного боку, створити на підприємстві відповідну базу для обґрунтування і розробки екологічної стратегії, а з іншого - забезпечити зацікавленість персоналу підприємства в успішній реалізації даної стратегії.

Зарубіжний досвід свідчить, що з кінця 80-х років значно зріс інтерес до дослідження екологічних проблем. У зв'язку з цим різко збільшився обсяг досліджень, присвячених питанням інтеграції екології в економіку і організацію виробництва. Результатом цих досліджень слід вважати спроби запропонувати підходи до формування концепції «екологічно усвідомленого» управління підприємствами.

Екологічний облік являє собою систему реєстрації оцінки екологічних факторів в діяльності підприємства. Він може ґрунтуватися на використанні спеціальної номенклатури бухгалтерських рахунків.

Результатом екологічного обліку можна вважати періодичні підсумкові звіти з екологічної проблематики. Для складання необхідно створити на підприємстві систему екологічного моніторингу передбачає збір та оцінку специфічних показників навантаження на навколишнє середовище.

Екологічний облік - структурно-скомпоноване опис взаємодій між навколишнім середовищем і економікою в системі облікових показників. Єдиної моделі національних екологічних рахунків не існує, все залежить від конкретних цілей і вимог окремих країн.

Виділяють 3 основних підходи:

1) модифікація національних економічних рахунків (в рамках системи національних рахунків - СНР) шляхом включення до них екологічних наслідків господарської діяльності;

2) розробка окремих (сателітних) рахунків поза основного компонента СНС, але доповнює його;

3) створення окремої природно-ресурсно... і та екологічної системи обліку (природно-ресурсних та екологічних рахунків), пов'язаної з СНС.

Перший з двох підходів включає вартісну оцінку екологічного збитку, екологічних послуг, запасів природного капіталу, природоохоронних витрат; при другому - також розглядаються відповідні фізичні потоки і запаси, в той час як третій підхід сконцентрований на фізичних потоках і запаси природних ресурсів, а також на фізичних та грошових потоках, пов'язаних з антропогенною експлуатацією природних ресурсів.

СНР є основою для підрахунку найбільш широко використовуваного показника економічного добробуту та економічного зростання - валового внутрішнього продукту (ВВП).

У відношенні навколишнього середовища агреговані показники СНР мають три основних недоліки: вони не враховують виснаження природних ресурсів, недостатньо повно враховують природозахисні витрати і не враховують деградацію якості навколишнього середовища та наслідки для здоров'я і благополуччя людей. У ряді країн ведеться розробка екологізованих, "зеленого" ВВП на основі екологічного обліку.

В даний час розвиток систем екологічного обліку йде в напрямку розробки керівних вказівок для національних органів стандартизації. Вироблені наступні підходи до екологічному обліку, загальні для різних країн:

1. рахунки підприємства повинні відображати його вплив на навколишнє середовище і вплив витрат, ризиків і зобов'язань, пов'язаних з природоохоронною діяльністю. На фінансове становище підприємства;

2. інвесторам для прийняття інвестиційних рішень необхідно мати інформацію по екологічним заходам і витрат, пов'язаних з природоохоронною діяльністю;

3. менеджерам для прийняття управлінських рішень необхідно ґрунтуватися на реальних екологічних витратах і вигодах, оскільки екологічні питання є предметом управлінської діяльності;

4. підприємства можуть мати переваги в конкурентній боротьбі за клієнтів, якщо вони виявляться здатними показати, що їх товари та послуги переважніше з екологічної точки зору;

5. законодавство, банки, інвестори, громадськість стимулюють надання екологічної звітності;

6. екологічний облік є інструментом підвищення екоефективності підприємства.

Термін «Екоефективності» був вперше введений Світовим економічним форумом з сталого розвитку в 1998 році. Екоефективності підхід як екологічно орієнтована трансформація економіки акцентує увагу на технологічних інноваціях як основному засобі мінімізації негативного впливу як відросли в цілому, так і окремих підприємств на навколишнє природне середовище. [17, с.195]

На рівні підприємства екологічний облік ведеться в контексті діючих стандартів фінансового та управлінського обліку. Якщо уявити підприємство як сукупність керуючої і керованої підсистем, то можна простежити таку інформаційну ланцюжок. Економіко-екологічні показники, отримані з первинних документів, повідомлень, переданих усно і по каналах ... зв'язку, групуються та узагальнюються в підсистемі фінансового та управлінського екологічного обліку а потім використовується для цілей аналізу господарської діяльності, планування, прогнозування і контролю (внутрішнього і зовнішнього аудиту). Ця інформація є базою для прийняття управлінських рішень, в свою чергу впливають на керовану підсистему, що призводять її в нове якість і породжують новий інформаційний потік, що бідує в угрупованні та узагальненні.

Екологічний облік на мікрорівні розглядається як сегментарна область бухгалтерського обліку, що представляє собою науково обґрунтовану

систему суцільного і безперервного спостереження, оцінки, систематизації та узагальнення інформації про економіко-екологічних процесах, що виникають в результаті діяльності господарського суб'єкта.

Важливою функцією бухгалтерського екологічного обліку є екологічне планування. Екологічні цілі і завдання повинні бути вимірні і відповідати екологічній політиці, включаючи зобов'язання щодо скорочення викидів парникових газів, запобігання забруднення біоресурсів, відповідності вимогам законодавства і послідовного поліпшення екологічного впливу. Екологічна програма повинна бути структурована з екологічних цілям і завданням, і включає перелік заходів; очікувані результати та контрольні показники; необхідні ресурси; терміни виконання завдань; розподіл відповідальності за досягнення екологічних цілей і завдань для функцій і рівнів, для яких це адекватно, в рамках організації.

Ядром облікової інформації про природоохоронних витратах є дані бухгалтерського обліку.

Екологічний бухгалтерський облік є досить ємним напрямком бухгалтерського обліку. Інформація екологорієнтованого бухгалтерського обліку повинна відповідати вимогам:

- оперативності, тобто формуватися за принципом «чим швидше, тим краще», так як для екологічної бухгалтерської звітності прийнятний строк в один місяць;

- достатності, тобто інформація екологічного обліку не повинна бути зайвою, а обсяг утримуються даних повинен бути достатнім для прийняття управлінських рішень у сфері природокористування і охорони навколишнього середовища;

- цілеспрямованості, тобто використовувана інформація повинна бути на вирішення конкретних завдань підприємства;

- економічності в отриманні та використанні, що дозволить економити витрати на формування, передачу споживання інформації.

Екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, тільки у цьому випадку він стане ефективним інструментом виконання умов екологоекономічної політики держави. Взаємозв'язок складових частин бухгалтерського та екологічного обліку у підприємствах описано у дослідженнях Пелиньо Л. М. [56]. Доцільно формувати систему обліку підприємств у поєднанні бухгалтерського, управлінського, податкового та екологічного обліку. При цьому, необхідним є виокремлення екологічного складника у кожній із структурних частин системи обліку. Аналогічно повинна функціонувати і система контролю, а екологічний аудит – як одна із функцій управління охороною навколишнього природного середовища. Структуру такої системи нами представлено на рис. 2.2.

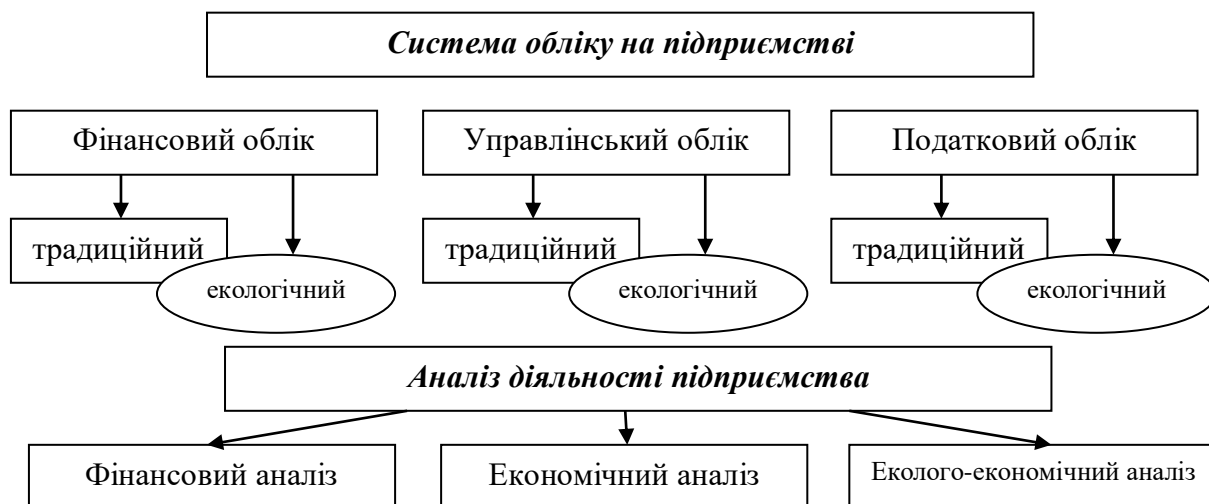


Рис. 2.2. Модель системи еколого-економічного обліку на підприємстві

Отже, екологічний облік підприємств повинен діяти як цілісна система, що включає такі складові: фінансовий облік; управлінський облік та звітність за екологічними показниками; внутрішній контроль; екологічний аудит. При цьому, фінансовий екологічний облік охоплює традиційну німецьку систему еко-балансів: баланс "витрати-випуск"; баланс процесів; баланс продукції;

баланс місця розташування виробництва, яку доповнюють балансом сировини (рис. 2.3.) [3].

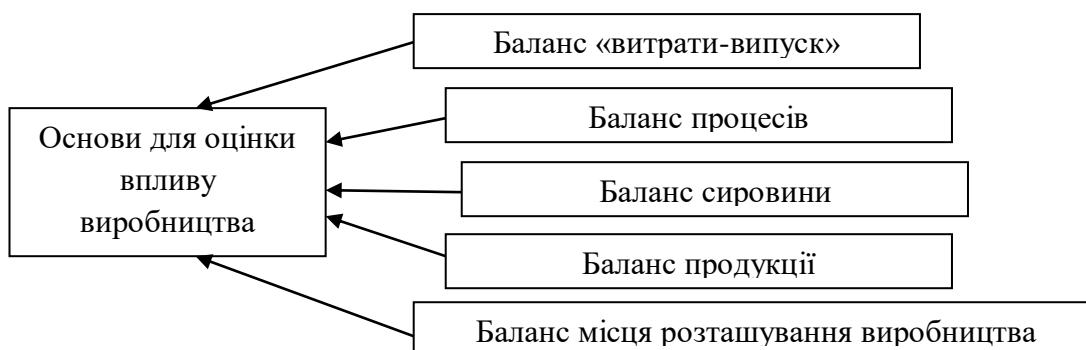


Рис. 2.3. Система екологічних балансів підприємства

На сьогодні багато комерційних організацій разом із традиційною фінансовою звітністю складають звіти про стійкість, стійкий розвиток або соціальну відповідальність. Необхідність складання цих звітів пов'язана з очікуваннями суспільства та зростанням значимості вимог різних зацікавлених осіб до діяльності сторін. Зазвичай основними факторами при цьому вважаються економічні. Проте окрім економічних тенденцій все більше надають значення екологічному розвитку підприємства. Спільне дослідження Global Reporting Initiative, Проекту звітності стійкого розвитку та Radley Yeldar свідчить, що найбільш користуються попитом на сьогодні дані про корпоративне управління: біля 70% респондентів назвали їх дуже важливими. Інформація про природні ресурси зацікавила 64% інвесторів та аналітиків. А ось соціальна звітність займає найменшу ступінь умовної ієрархії звітності стійкого розвитку – тільки 52% визнали, що ця інформація важлива. Причому експерти наголошують, що причиною цього є зовсім не відсутність значимості соціального фактора, а, скоріш за все, певні перешкоди у співставленні компаній на підставі такої інформації: оскільки їх не можна порівняти, то й не можна спиратися на соціальну звітність.

У розділі про відповідальність за продукцію по аспектах здоров'я та безпеки споживача та маркування продукції та послуг розглядається система

забезпечення обов'язкових вимог до безпеки продукції/послуг та наводяться основні показники результативності, що рекомендовані в керівництві СК1.

Таким чином, звітність про стійкий розвиток являє собою новий самостійний напрям бухгалтерської звітності, орієнтований на задоволення вимог та очікувань зацікавлених сторін та суспільства в цілому. Підготовка такої звітності сприяє істотному зниженню ризиків діяльності та підвищенню ефективності управління стійким розвитком організації. Безумовно, для розкриття інформації про екологічний розвиток слід приділити увагу запровадженню підприємством екологічного обліку.

Екологічний облік на підприємстві - це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [94].

В першу чергу, варто зазначити, у результаті проведеного дослідження виявлено, що зарубіжних країнах набагато активніше відбуваються процеси екологізації не лише виробництва, але й свідомості менеджменту загалом. Суспільство високорозвинутих держав вже давно усвідомило необхідність перегляду традиційно споживацької парадигми господарювання і переходу до "дружньої" форми співіснування з природою в рамках концепції сталого розвитку. Як наслідок, й напрацювання у галузі екологічного обліку тут значно ґрунтовніші [95; 96].

На Заході досить давно сформувались наукові течії, які досліджують питання взаємодії підприємства з навколишнім середовищем і відображення її в обліку. Вони об'єднуються у науковому напрямі, який отримав назву Environmental Accounting.

У цьому контексті доречно продемонструвати зарубіжний досвід обліку екологічних витрат та відображення їх у звітності. Так, Конференцією з торгівлі і розвитку ООН у 1998 році було запропоновано методичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат і зобов'язань (у 2002 році -



оновлена версія) [16]. Як вказують науковці, облік взаємодії підприємства із довкіллям - вимога часу, який повинен здійснюватись у рамках політики екологічної ефективності. Остання дозволяє зменшувати вплив господарюючого суб'єкта на навколишнє середовище і одночасно підвищувати його прибутковість. Однак, наголошують фахівці, екологічна ефективність може бути виміряна лише через спеціально розроблену систему обліку - environmental accounting. При цьому, вони наводять причини, які актуалізують питання щодо його впровадження на підприємствах [96]:

- рахунки обліку повинні відображати ставлення підприємства до навколишнього середовища, його вплив, витрати, зобов'язання та ризики щодо фінансової позиції у цьому відношенні;
- інвестори потребують інформації про екологічну ефективність підприємства аби приймати зважені та обдумані інвестиційні рішення;
- необхідно коректно і в раціональний спосіб здійснювати облік і розподіл витрат, в т.ч. екологічних, на виробництво продукції, робіт, послуг;
- для співпраці з покупцями та іншими контрагентами потрібно демонструвати відкритість та конкурентні переваги у сфері природоохоронної діяльності;
- екологічний облік є ключем до сталого розвитку у планетарному масштабі.

Мета зазначеного документу полягає у наданні рекомендацій із ведення обліку витрат і зобов'язань, пов'язаних з природоохоронними заходами підприємства, що не суперечать вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності. У ньому подано визначення витрат на охорону довкілля. Під останніми розуміють витрати на заходи, пов'язані з управлінням впливом господарської діяльності підприємства на навколишнє середовище. Їх особливістю є те, що майбутні вигоди від них не обов'язково мають економічний характер. Тут також розкрито питання екологічного аудиту та аналізу, наведено ряд показників, які характеризують екологічну ефективність підприємства [94].

В контексті обґрунтування і розробки методики ведення екологічного обліку на підприємствах вчені акцентують увагу на питаннях обліку і аналізу витрат, пов'язаних із природоохоронною діяльністю. Їх зазвичай називають екологічними витратами.

Загалом комплексна екологічно-орієнтована інформаційна система підприємства складається з таких компонентів: фінансовий та управлінський облік, контролінг, аудит, аналіз, контроль.

Л. Пелиньо називає низку перешкод впровадження екологічного обліку на вітчизняних підприємствах, а саме [56, с. 70]:

- надмірна складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;
- оскільки інвестори уважно стежать за величиною прибутку виходячи з однієї акції, підприємства відкладають вживання заходів, які могли б призвести до зменшення прибутку;
- відсутність конкретних рекомендацій стосовно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах.

Додатково можна назвати й інші причини, зокрема:

- недосконала нормативно-правова база з питань обліку та звітності;
- архаїчність та обмеженість методики традиційного (стандартизованого) обліку;
- консерватизм менеджменту і обліково-аналітичної служби підприємства, відсутність у них мотивації збільшувати витрати на природоохоронні заходи та організовувати їх облік.

На основі проведеного дослідження можна зробити висновки, що екологічні проблеми на сьогодні є домінуючими у соціально-економічному житті, а їх вирішення, перш за все, потребує екологічно свідомого управління бізнес-процесами. Облік як основна інформаційна система підприємства має забезпечувати керівництво інформацією для прийняття управлінських

рішень, які б гарантували існування підприємства в довгостроковій перспективі, що передбачає зниження /запобігання екологічним ризикам.

Упровадження екологічно орієнтованого обліку на підприємствах потребує формування у майбутніх економістів з обліку нового мислення, спроможності формувати оптимальну обліково-аналітичну систему підприємства, орієнтовану на потреби менеджменту та адекватну сучасним тенденціям. Це сприятиме прийняттю управлінських рішень з урахуванням економічної ефективності, соціальної справедливості та екологічної цілісності.

### **2.3. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством з виробництва вікон та дверей**

На сучасному етапі економічного розвитку одним із найефективніших методів покращення функціонування фінансово-господарської діяльності підприємства є організація системи управління, реалізація відтворення якої здійснюється завдяки виконанню основних функцій управління — планування, організації, мотивації та контролю. При цьому саме завдяки функції контролю суб'єкт управління своєчасно отримує інформацію про діяльність підприємства. Це дає йому змогу ухвалити правильне управлінське рішення. Саме тому на всіх підприємствах створюють спеціальні організації системи внутрішнього контролю, які здійснюють безперервне спостереження за фінансовим станом підприємства, аналізом майна і результатами роботи: прибутком або збитком. Вся отримана інформація передається керівництву організації для створення чіткої картини ситуації та підвищення оперативності прийняття того чи іншого управлінського рішення.

Внутрішній аудит дедалі частіше ототожнюють з внутрішнім контролем, що є невірним, адже внутрішній аудит є лише однією із його форм. Аналіз наукової літератури свідчить, що трактування внутрішнього

контролю у різних джерелах дається по різному. Більшість науковців розуміють його як систему заходів, визначену управлінським персоналом підприємства котра здійснюється на підприємстві з метою ефективного виконання працівниками своїх обов'язків із забезпечення виконання господарських операцій. Тобто внутрішній контроль визначає закономірність операцій, їх економічну доцільність для окремо взятої організації. Іноді в літературі зустрічається розуміння внутрішнього контролю як процесу, котрий спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей компанії і є результатами дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності компанії в цілому та її окремих підрозділів [48].

Система внутрішнього контролю на підприємстві створюється задля забезпечення надійності, законності, ефективності, безпеки здійснюваних операцій та захисту від можливих потенційних помилок та порушень. Контроль є найважливішим фундаментальним елементом управління на всіх стадіях діяльності будь-якої організації. Відповідно, такі функції управління як: планування, мотивація, створення організаційних структур нерозривно пов'язані з контролем, розглядуваним як процес досягнення встановлених організацією цілей. А його сутність полягає не лише у виявленні проблем, що виникають, та їх ліквідації, а й у впровадженні різноманітних заходів для запобігання подібних ситуацій у майбутньому.

Досліджуючи питання внутрішнього контролю кожен науковець трактує це поняття по-різному. Так, В. Д. Андреев вважає, що внутрішній контроль — це система контрольних процедур, плану організації та методів управління об'єктом з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, ефективності облікових перевірок та своєчасного надання фінансової інформації [3, с. 221].

А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, та Г. О. Партин розуміють внутрішній контроль як «здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою організації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть

призвести до банкрутства цього підприємства» [32, с. 132]. Т. А. Бутинець трактує поняття «внутрішній контроль» як постійну, щоденну роботу, яка унеможлиблює допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору» [10, с. 32].

На думку М. Д. Корінько «внутрішній контроль — це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій» [46, с. 53].

В. М. Мурашко вбачає у внутрішньому контролі систему попереднього, поточного і подальшого контролю (крім ревізії фінансово-господарської діяльності), яка створює певний внутрішньогосподарський або внутрішній контроль, що являє собою систему постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств, збереження і ефективного використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю здійснюваних на підприємстві операцій та процесів [39, с. 11].

Власне управлінський процес є замкнутим циклом. Тобто чим складнішим є підприємство, тим більше різноманітних спеціалізованих організаційних ланок, існування яких необхідне для забезпечення ефективного та своєчасного досягнення поставлених цілей. Виходячи із вищезазначеного, можна зробити висновок, що процес контролю є тим вагомим інструментом, який надає змогу керівництву забезпечити організацію необхідною інформацією про перебіг виконання завдань окремими організаційними ланками та перевірити і скоординувати їх діяльність. Тому без постійної перевірки і регулювання процесу господарської діяльності підприємства не можна з впевненістю стверджувати, що його діяльність сприяє досягненню заздалегідь визначеної мети. Вагомою проблемою в реалізації ефективного управлінського процесу

є відсутність у діяльності підприємств належної організації внутрішнього контролю [93, с. 5].

Більшість науковців основним видом внутрішнього контролю вважає фінансовий, мета якого полягає в перевірці ефективності і законності руху фінансових потоків, а також правильності його відображення в бухгалтерському обліку і звітності. Цей вид контролю також називають внутрішнім (внутрішньогосподарським) фінансовим контролем, оскільки його об'єктом виступають фінансові потоки і він здійснюється підприємствами за власною ініціативою у сфері виробництва товарів, робіт та надання послуг. Схему організації внутрішнього контролю підприємств різних форм власності, яка максимально прозоро демонструє її структуру та складові, показано на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Схема організації внутрішнього контролю підприємств

Зі схеми можна зробити висновок, що проблема неефективного управління організацією внутрішнього контролю гостро постає для багатьох підприємств через динамічність ринкової ситуації. Тому потрібні заходи,

направлені на удосконалення організації внутрішнього контролю за фінансовими потоками для підвищення ефективності їх функціонування.

Окремі автори виділяють такі недоліки, що характеризують сучасний стан і ефективність роботи служб внутрішнього контролю, зокрема фінансового [39, с. 6]: — зловживання службовим становищем (несплата в повному обсязі всіх необхідних податків; привласнення грошей шляхом надлишкового їх списання по касі; привласнення основних засобів, що обліковуються на балансі підприємства та ін.); — невиконання або неякісне виконання службових обов'язків (нехтування важливістю документів, їх підписання без «занурення» у зміст; проведення інвентаризації лише на папері; здійснення купівельних операцій там, де вигідно відповідальній особі, а не самому підприємству тощо); — неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й раціональності.

Проте, важливою є не лише сама констатація перерахованих недоліків, але й розробка системи профілактичних заходів, яка запобігатиме їх появі у майбутньому. Іншою негативною тенденцією у системі внутрішнього контролю є збільшення кількості та частоти появи фактів правопорушень та випадків розкрадання майна підприємства. Запобігти цьому можна лише шляхом забезпечення оптимальних зв'язків усіх елементів системи. Для цього керівнику перш за все необхідно чітко визначити базову мету, завдання та принципи контрольної процедури та визначити можливий вплив різноманітних чинників на інструментарій задля досягнення поставлених результатів рис. 2.5.

Разом з тим, на цьому етапі важливе місце посідає своєчасність та достовірність вхідної інформації про об'єкт за змістом сфер діяльності для цілей формування програми розвитку системи управління.

Важливу роль у вирішенні цієї проблеми відіграє рівень кваліфікації наукових кадрів, які здійснюють контроль підприємств, та регулярне підвищення їх професійного рівня. Для того, аби контроль був ефективним та зручним у використанні необхідно встановлювати прогресивні технічні та програмні бази систем внутрішнього і поточного контролю, які б забезпечували можливість точного і своєчасного отримання необхідних даних. Розробляючи перелік технічних аспектів контролю управління слід спиратись і на нормативну базу, виконання вимог нормативно-правових актів, що регулюють діяльність підприємства та внутрішні регламентуючі документи, забезпечуючи не лише ефективний, а й правомірний контроль.

Пріоритетним є підхід, коли внутрішній економічний механізм є адекватний реальним економічним процесам і стимулює трудові колективи на вирішення конкретних, а не умовних завдань.



## **РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПІДПРИЄМСТВ З ВИГОТОВЛЕННЯ ВІКОН І ДВЕРЕЙ ТА ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ**

### **3.1. Методика проведення економічної експертизи операцій пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції та послуг**

Кожне виробниче підприємство щоденно здійснює операції з виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг. Для того щоб цей процес приносив максимальну користь власнику підприємства необхідно не лише забезпечити технічну сторону даного аспекту, а й вчасно реагувати на будь-які порушення.

На сьогоднішній день підприємства з виробництва та продажу металопластикових конструкцій є досить новим явищем в економіці країни, і їх число з кожним роком збільшується. Якщо ще кілька років тому говорити про ринок металопластикових конструкцій України не доводилося, то за останні кілька років він перетворився в один з найбільш конкурентних, насичених, динамічних ринків України. Важливою складовою цього ринку є виробництво та продаж ПВХ (полівінілхлорид) вікон і дверей. В цілому за минулий 2016 рік цей ринок виріс приблизно на 4 %, що відповідає загальному обсягу продажів майже в шістдесят мільйонів квадратних метрів ПВХ вікон і дверей.

На сьогоднішній день виробники металопластикових вікон і дверей перебувають у досить складній ситуації. З одного боку, падіння рівня платоспроможності населення, з іншого – все зростаюча конкуренція серйозно ускладнює ведення бізнесу. Пошуки резервів зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності вимагають інформації про реальний рівень витрат, про раціональність використання тих чи інших ресурсів у системі управління витратами на виробництво і монтаж пластикових конструкцій. Вважаємо, що поряд з даними про витрати

сировини повинен здійснюватися детальний облік відходів, що виникають при виробництві. Лише після підведення балансу втрат у зв'язку з виникненням відходів з'являється можливість визначити розміри витрат і розробити концепції раціонального використання відходів у майбутньому.

Порядок обліку операцій з виробництва та реалізації продукції, робіт та послуг залежить від галузевих особливостей, організації та технології даних процесів. Цим визначається документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, робіт та послуг підприємств з виготовлення вікон та дверей. Проте поряд з розбіжностями організації обліку є деякі загальні принципи побудови обліку для всіх промислових підприємств, що впливають з єдності методології планування та обліку виробництва.

Завданням економічної експертизи в дослідженні операцій пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, робіт та послуг є активний вплив на процеси промислового виробництва з метою сприяння випуску високоякісної і конкурентоздатної продукції, її реалізації на ринку на підставі раціонального використання трудових і фінансових ресурсів, запобігання втрат, браку, попередження правопорушень, що призводять до збитків на підприємствах.

Здійснення економічної експертизи виробництва і реалізації продукції, робіт та послуг підприємств з виготовлення вікон та дверей проводиться на основі попередньо сформованого локального стандарту експертного дослідження, який включає об'єкти експертизи, джерела інформації, методичні прийоми дослідження, узагальнення і реалізації результатів експертизи.

До об'єктів економічної експертизи виробництва і реалізації продукції, робіт та послуг належать підприємств з виготовлення вікон та дверей:

- встановлення достовірності обсягів виробництва вікон та дверей;
- підтвердження достовірності обсягів реалізації продукції, робіт та послуг;

- обґрунтованість витрат виробництва за елементами; витрати на реалізацію продукції, робіт та послуг;
- калькуляція собівартості продукції;
- стан збереження вікон та дверей при транспортуванні;
- первинні документи на оприбуткування і реалізацію продукції; бухгалтерський облік і звітність підприємства, а також виявлені ревізією чи слідством не оприбутковані обсяги продукції;
- збитки;
- понаднормативне списання природних втрат, їх обґрунтованість і безпосередня або часткова відповідальність конкретних осіб.

До джерел інформації економічної експертизи виробництва і реалізації продукції підприємств з виготовлення вікон та дверей:

- законодавчі акти про підприємства і підприємництво;
- нормативні акти з виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг;
- нормативно-методична документація з бухгалтерського обліку і звітності, первинні документи з обліку виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку;
- звітність підприємства;
- акти ревізій та перевірок;
- інформація правоохоронних органів щодо розслідуваної справи.

Методичні прийоми експертного дослідження підприємств з виготовлення вікон та дверей включають розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, аналітичні розрахунки, економіко-математичні методи) та документальні (нормативно-правове регулювання, інформаційне моделювання, камеральні перевірки цін і стандартів, експертизи різних видів, дослідження документів, зокрема формальна, зустрічна, аналітична і логічна перевірка документів, взаємний контроль операцій і документів).

До об'єктів економічної експертизи виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг належать:

- встановлення достовірності обсягів виробництва окремих видів вікон та дверей (експертиза обґрунтовує фактичний рівень виробництва в розрізі видів продукції, оскільки на практиці нерідко трапляються випадки недовиробництва одних та перевиробництва інших видів товарів);
- підтвердження достовірності обсягів реалізації товарів, продукції, робіт та послуг (експерт-бухгалтер встановлює фактичні обсяги реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг і порівнює їх з даними, відображеними в системі бухгалтерського обліку і звітності підприємства, експертні процедури при цьому необхідно здійснювати в розрізі конкретних видів товарів);
- обґрунтованість витрат виробництва за елементами (на основі відповідних первинних документів, у яких відображено матеріальні витрати, нараховану оплату праці, амортизацію основних засобів, інші витрати, їх загальну суму списують на відповідні аналітичні рахунки синтетичного рахунка 23 (згруповані в розрізі видів виробництв або груп продукції));
- витрати на реалізацію продукції, робіт та послуг (встановлюється фактичний рівень і достовірність витрат, пов'язаних з реалізацією товарної продукції, при цьому слід здійснювати порівняння з фактичним обсягом реалізованої продукції);
- калькуляція собівартості продукції є найбільш складним об'єктом економічної експертизи, оскільки передбачає визначення всієї сукупності витрат на виробництво і реалізацію продукції, робіт і послуг;
- стан збереження продукції при транспортуванні (досліджується кожний випадок нестачі продукції при транспортування від

постачальника до покупця, встановлюється сума нестачі конкретної продукції, відповідальність осіб);

- первинні документи на оприбуткування і реалізацію продукції (визначають достовірність первинної документації, яка застосовується для відображення операцій з виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг з метою її використання у системі доказів економічної експертизи);
- бухгалтерський облік і звітність підприємства (досліджуються факти приписок продукції на стадіях виробництва і реалізації, встановлюються факти навмисного викривлення собівартості товарів, продукції, робіт та послуг тощо);
- виявлені ревізією (слідством) не оприбутковані обсяги продукції, збитки, понаднормативне списання природних втрат, їх обґрунтованість і відповідальність конкретних осіб.

Джерела інформації для проведення економічної експертизи підприємств з виготовлення вікон та дверей поділяють в розрізі нормативно-правових і фактографічних.

До нормативно-правових належать:

- Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, інструкції міністерств і відомств,
- положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції,
- нормативно-методична документація з обліку та звітності (зокрема Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 1999 р. №318).

Фактографічна інформація для проведення економічної експертизи виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг міститься, переважно, у первинних документах на оприбуткування і реалізацію готової

продукції, а також у товарно-транспортних накладних на реалізацію вікон та дверей.

Важливим джерелом фактографічної інформації для експертного дослідження є реєстри аналітичного та синтетичного обліку виробництва товарів, продукції, робіт і звітність підприємства щодо надходження готової продукції, зокрема, "Звіт про рух продукції". Фактографічну інформацію про реалізацію товарної продукції одержують з таких реєстрів, як "Реєстр документів на реалізацію продукції" "Реєстр документів на реалізацію матеріальних цінностей" тощо.

Акти ревізій і перевірок операцій, пов'язаних з виробництвом і реалізацією вікон та дверей та зовнішня інформація щодо досліджуваного питання використовуються економічною експертизою поряд з іншими джерелами фактографічної інформації з метою встановлення реального обсягу завданих підприємству збитків та конкретизації міри відповідальності за скоєне правопорушення серед матеріально відповідальних і службових осіб.

Таким чином проведення економічної експертизи процесу виробництва передбачає дослідження відповідності фактичного процесу виготовлення вікон та дверей наявним стандартам і дослідження відходів від виробництва. Адже ці дві взаємопов'язані складові становлять основу ефективного функціонування підприємства і отримання доходу, який формує прибуток підприємства.

### **3.2. Економічна експертиза операцій з управління відходами підприємств з виготовлення вікон та дверей**

Операції з управління відходами є специфічним об'єктом економічної експертизи при управлінні яким необхідно враховувати не лише економічний бік, який регулюється господарським правом, але й екологічний, регульований природоохоронним законодавством України. Станом на 1 червня 2017 р. в єдиному державному реєстрі судових справ [29] зареєстровано 27634 судові справи щодо операцій з управління відходами суб'єктів господарювання різних форм власності. Зважаючи на загальну кількість підприємств в Україні станом на 2017 р. [29] можна стверджувати, що на кожному десятому підприємству виникають такі проблеми. Тому набуває особливої актуальності проведення економічної експертизи операцій з управління відходами на підприємствах з виробництва вікон та дверей. Адже саме цей сектор промислового комплексу використовує для виробництва матеріали (мателопластик, скло, металеві конструкції, деревина), залишки яких після виробництва потребують спеціальної утилізації.

Вагоме значення в ефективності проведення економічної експертизи займає облік як засіб відображення операцій з управління відходами, який може показати не лише суто економічний бік справи, але й дозволяє сформулювати думку про наслідки таких операцій. Крім того, на сьогоднішній день існують проблеми в теоретичному, організаційному та методологічному забезпеченні економічних експертиз щодо операцій з управління відходами, що, в свою чергу, впливають на механізм використання бухгалтерських даних як доказового інструменту в справах такого напрямку.

Економічна експертиза, як і будь-яка офіційна діяльність державних органів влади, управління та суду, має свій об'єкт та предмет, які чітко визначені законами, що регулюють процесуальну діяльність правоохоронних органів та їх компетенцію. Дослідження бухгалтерських операцій щодо

управління відходами пов'язане з вивченням документації, тому проведення господарських операцій фіксується у документах бухгалтерського обліку. Об'єктами економічної експертизи є бухгалтерські документи та інші матеріали справи щодо операцій з управління відходами. Характеристика вказаних складових представлена в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Характеристика об'єктів економічної експертизи щодо операцій з управління відходами**

Вид об'єкта	Об'єкт	Характеристика
Бухгалтерські документи	Первинні і зведені документи	Первинні документи та реєстри щодо утворення відходів, зберігання, утилізації та переробки сформовані за видами відходів та класами небезпеки
	Облікові реєстри	Облікові реєстри, що відображають: - операції з утворення, зберігання, утилізації та переробки відходів; - операції щодо понесених витрат на управління відходами; - операції щодо екологічного податку, пов'язаного зі зберіганням відходів
	Фінансова звітність	Примітки до фінансової звітності, в яких містяться дані про: - відображення незворотних відходів на позабалансових рахунках та зворотних в складі виробничих запасів видів відходів та класів небезпеки; - відомості про отримання дозволів та ліцензій щодо поводження з відходами в складі нематеріальних активів; - відображення витрат, пов'язаних з управлінням відходами; - нарахування екологічного податку в частині поводження з відходами
	Статистична звітність	Форма державного статистичного спостереження N 1-небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I–III класів небезпеки»
	Податкова звітність	Декларація з екологічного податку в частині податку на поводження з відходами
Інші матеріали справи	Акти перевірок	Акти перевірок державних органів, зокрема: - Державного управління охорони



		навколишнього природного середовища; - Державної екологічної інспекції; - Державної податкової служби; - Державної санітарно-епідеміологічної служби; - Державної пожежної служби
	Ліцензії, дозволи	- ліцензії та дозволи на зберігання, утилізацію та переробку відходів; - дозволи щодо норм утворення відходів виробництва
	Висновки експертів інших спеціальностей	Технічна експертиза, екологічна експертиза, геологічна експертиза та ін.

Під час розгляду бухгалтерських документів як об'єктів економічної експертизи експерт-економіст вивчає їх з науково-технічної точки зору і дає оцінку, яка не повинна виходити поза межі спеціальних знань експерта-економіста, вказує на неправильність оформлення документів, наявність чи відсутність обов'язкових реквізитів, арифметичні помилки. Неприпустимо для експерта-економіста надання бухгалтерським операціям юридичної оцінки, а також визначення їх місця та доказовості у кримінальній (або цивільній, господарській) справі щодо поводження з відходами.

Закон вимагає від експерта об'єктивної думки і обґрунтованості своїх позицій. Тому необхідно визнати, що дослідження бухгалтерських операцій неможливо без вивчення інших матеріалів. Це стосується, в першу чергу, актів ревізій, документальних перевірок діяльності підприємств.

Ще однією складовою економічних експертиз щодо операцій з управління відходами, що потребує свого визначення, є предмет експертного дослідження. «У процесі розвитку різних видів експертиз, у тому числі економічної експертизи, загальне поняття предмета експертизи може вдосконалюватися з метою його пристосування до сучасних вимог.

Дійсно, у межах компетенції експерта-економіста можливе визначення фактичних даних (наприклад, установлення факту подвійного відображення у регістрах податкового обліку валових витрат, витрат на придбання одних і тих самих товарно-матеріальних цінностей), які встановлюються ним за

допомогою спеціальних знань шляхом дослідження матеріалів справи. Однак в ході вирішення питань, що ставляться на дослідження економічної експертизи, експерт, як правило, досліджує зведені бухгалтерські реєстри та первинні бухгалтерські документи, що фіксують інформацію про господарську операцію (про факт), а не саму господарську операцію (як факт). Інакше кажучи, експерт-економіст досліджує об'єкти – носії інформації про факт, з яких може бути виділена лише інформація про господарську операцію, тобто дані, а не сам факт її здійснення» [88, С. 555].

Аналізуючи роботи науковців та виходячи з сучасного досвіду експертної практики, предмет економічної експертизи щодо управління відходами суб'єктів господарювання – це відображені в документах або облікових реєстрах операції з управління відходами, що стали об'єктом розслідування чи експертно-аналітичного розгляду і відносно яких економіст-експерт дає висновок на поставлені на його вирішення питання.

Предмет економічної експертизи щодо операцій з управління відходами визначається завданнями, поставленими перед нею, і змістом питань, які вона вирішує в правоохоронній діяльності. За допомогою експерта-економіста можуть бути встановлені окремі сторони операцій з управління відходами, що відображені у бухгалтерському обліку. Експерт-економіст розглядає їх у тому об'ємі, в якому вони містяться в облікових даних, тому висновок експерта-економіста допомагає управлінському апарату у вирішенні окремих питань, пов'язаних з оцінкою операцій з управління відходами суб'єктів господарювання або державних інститутів. Операції з управління відходами є предметом бухгалтерського обліку, але експерт-економіст досліджує не самі операції, а відображення їх у бухгалтерському обліку підприємства, організації, установи. Крім того, при скоєнні зловживань можуть бути проведені облікові (бухгалтерські) операції без фактичного здійснення господарських операцій.

Фактичними даними для експерта-економіста є операції бухгалтерського обліку, які є засобом відображення системи управління

відходами суб'єктів господарювання. Бухгалтерські операції мають важливе значення для оцінки поводження з відходами суб'єкта господарювання, організації та установи, а дослідження цих операцій вимагає спеціальних знань, тому органи звертаються за допомогою до спеціалістів в області бухгалтерського обліку.

Таким чином, предмет економічної експертизи щодо операцій з управління відходами визначається питаннями, які поставлені на вирішення експертизи. Разом з тим експерт має право встановлювати нові факти та обставини, що належать до предмета експертизи і мають значення у справі.

Експерт-економіст не може звузити предмет (завдання) експертизи, він повинен дати вичерпну відповідь на всі поставлені питання або обґрунтувати неможливість їх вирішення. Головними завданнями дослідження документів бухгалтерського обліку щодо операцій з управління відходами є встановлення документальної обґрунтованості розміру утворення, зберігання, утилізації та переробки виробничих, побутових та інших відходів за певний період; документальної обґрунтованості оформлення операцій з утворення, зберігання, утилізації та переробки відходів; документальної обґрунтованості відображення операцій з управління відходами та понесених витрат, пов'язаних з їх здійсненням; документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та сплати екологічного податку та зборів за розміщення відходів на полігонах; відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку екологічного податку; відповідності чинному законодавству формування тарифної політики щодо розміщення відходів на полігонах; відповідності відображення операцій з управління відходами вимогам нормативних актів з бухгалтерського обліку, податкового, господарського, природоохоронного законодавства.

До відходів на підприємствах з виробництва конструкцій вікон та дверей відносяться початкові відрізки профілів і профілі, що не відповідають вимогам якості. Вони залишаються у внутрішньозаводському кругообігу

матеріалів та піддаються подрібненню на пластмасову крихту безпосередньо на підприємстві, а одержана при цьому сировина додається в новий матеріал. Відходи у вигляді пластмасових та металевих шматків від профілю, армування, підвіконня, відливів, стружка ПВХ, шматки гуми тощо, які неможливо переробити самостійно на підприємстві, продаються на сторону. Транспортна упаковка й інші пакувальні матеріали відправляються на відповідні підприємства з утилізації цих матеріалів. Відходи, що вимагають відповідно до законодавства особливого контролю, відправляються на спеціальні підприємства з переробки та утилізації цих відходів. Таким чином, в процесі роботи підприємства з виробництва та монтажу конструкцій виникає необхідність урахування нових об'єктів, що виникають при випуску готової продукції - відходів виробництва. Оскільки при цьому обов'язково виникає необхідність їх переробки або реалізації іншим підприємствам, важливим є питання правильної класифікації відходів, відображення цих об'єктів в бухгалтерському обліку, документальне оформлення таких операцій.

Питання організації обліку відходів досліджені в роботах багатьох вітчизняних економістів: О. Папінової, В. В. Пікінер, Т.М. Сторожук, С.Г. Михалевич та ін. Але не всі розроблені теоретичні положення можуть бути застосовані у виробництві конструкцій вікон та дверей в силу технічних і економічних особливостей і вимагають доопрацювань та адаптації в конкретних умовах кожного підприємства. Законодавство України у сфері поводження з відходами регламентує роботи, які виконують спеціалісти підприємства – це інвентаризація, паспортизація, нормування відходів. Крім того, поводження з відходами – це аспект фінансового і податкового обліків, зокрема багато небезпечних відходів є об'єктами для обчислення збору за розміщення відходів [33].

Для організації цієї роботи може бути рекомендований наступний схематичний план дій:

I. Виявлення, ідентифікація, класифікація та паспортизація відходів. У процесі інвентаризації відходи мають бути ідентифіковані, тобто зараховані до певних категорій і класифікаційних груп відповідно до походження, стану, небезпеки для довкілля, здоров'я людини, можливості утилізації чи знешкодження тощо.

У зв'язку з інформаційними потребами конкретних користувачів виникає необхідність у розробці науково-обґрунтованої класифікації відходів для правильної організації їх економічної експертизи. Це необхідно і для усунення неоднозначного трактування напрямів їх обліку в різних галузях виробничої сфери. Аналіз нормативних документів та економічної літератури з даного питання дозволив встановити, що в переважній більшості відходи класифікуються за такими ознаками: походженням; видами виробництв; агрегатному і фізичному стану; небезпечним властивостям і ступеня шкідливого впливу на навколишнє природне середовище; по можливості використання.

Отже, науково-обґрунтована класифікація відходів необхідна для перебудови методики обліку відходів та витрат на утилізацію за новими принципами з метою отримання повної та об'єктивної інформації для проведення економічної експертизи та користувачів різних рівнів.

Вибір конкретних ознак, покладених в основу класифікації відходів, залежить від специфіки діяльності підприємства, а також від його стратегії і тактики. При цьому у своїй діяльності підприємству доцільно використовувати ті класифікації, які не тільки найбільшою мірою відповідають поставленим цілям і завданням, але і можуть бути реалізовані в рамках системи бухгалтерського обліку, отже, визначають основні елементи облікової політики в частині фінансового, управлінського та податкового обліку.

Класифікація дозволяє визначити шляхи подальшого руху відходів. На її основі розробляються схеми централізованого збору, вивезення та переробки промислових відходів для використання як вторинної сировини і

для запобігання їх негативного впливу на навколишнє середовище. У зв'язку з цим пропонуємо класифікацію відходів, яка охоплює найбільш повний перелік її ознак і може бути використана з метою організації економічної експертизи відходів і витрат на їх утилізацію на підприємствах з виробництва та продажу вікон та дверей. У табл. 3.2 наводиться пропонована класифікація відходів.

*Таблиця 3.2*

**Класифікація відходів виробництва для організації обліку на підприємствах з виробництва та продажу вікон та дверей**

Ознаки класифікації	Класифікаційні групи відходів
1. За видами діяльності	Для віднесення відходу до того чи іншого класу, необхідно перш за все визначити вид економічної діяльності, за якої утворилися відходи згідно із Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД) ДК009:2010.
2. За фазами та елементами процесу, на яких утворилися відходи	Згідно із Класифікатором відходів (КВ) ДК 005-96 або упаковки за ДК 016-97. Наприклад: Відходи механооброблення [2521.2.1] Відходи виробничо-технологічні інші, незначені іншим способом, або відходи від комбінованих процесів [2521.2.9] Відходи кінцевої продукції виробництва пластин, листів, труб та профілів пластмасових
3. За найменуванням	Найменування відходів наведено за чинними нормативними документами: обирають відповідний термін з додатка А ДК 005-96 «Класифікатор відходів», а для складних відходів – з додатка Б до ДСТУ 3910-99 «Охорона природи. Поводження з відходами. Класифікація відходів». Наприклад: Стружка від оброблення склопластиків [2521.2.1.01] Пил від оброблення склопластиків [2521.2.1.02] Матеріали пакувальні пластмасові зіпсовані, відпрацьовані чи забруднені [7730.3.1.02]
4. За походженням	1. Промислові відходи (пластмасові та металеві шматочки від профілю, армування, підвіконня, відливів, стружка ПВХ, шматки гуми тощо) 2. Будівельні (монтажні) відходи (захисні плівки віконних профілів, транспортна упаковка й інші пакувальні матеріали, профілі, що залишилися після демонтажу віконних конструкцій і дверей тощо)
5. За фізичним станом	Згідно Додатку 1 до Пункту 3.5 Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1- небезпечні відходи "Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I-III класів

	ебезпеки"
6. За класом небезпеки	Клас небезпеки відходу визначається інформаційно-аналітичним шляхом і є компетенцією обласного Державного управління охорони навколишнього природного середовища.
7. За можливістю утилізації на підприємстві	1. Які можна утилізувати 2. Які важко утилізувати 3. Які неможливо утилізувати
8. За сферою використання	1. Невикористані відходи, що підлягають ліквідації 2. Відходи, що використовуються в якості сировини для виготовлення тих же або інших видів основної продукції 3. Відходи, що використовуються в якості допоміжних матеріалів або для отримання енергії 4. Відходи, що реалізуються за оплату стороннім організаціям і т. д.
9. По відношенню до господарських процесів	1. Відходи на стадії придбання 2. Відходи на стадії виробництва 3. Відходи на стадії реалізації
10. По відношенню до виробничих процесів	1. Відходи основного виробництва 2. Відходи допоміжного виробництва 3. Відходи обслуговуючого виробництва
11. За необхідністю додаткової переробки до їх повторного використання	1. Відходи, для яких існує можливість повторного використання без додаткової обробки 2. Відходи, для яких існує можливість повторного використання після додаткової обробки
12. По причинами виникнення	1. Технологічні 2. Технічні 3. Організаційні
13. За об'єктом	1. Відходи сировини і матеріалів. 2. Відходи напівфабрикатів. 3. Відходи готової продукції. 4. Відходи товарів.
14. За можливістю Оцінки	1. Відходи, що підлягають грошовій оцінці 2. Відходи, що не мають грошову оцінку, але враховуються в кількісному вираженні.
15. За способами оцінки	1. Відходи за ціною можливого використання. 2. Відходи за ціною реалізації
16. За джерелами відшкодування	1. Собівартість продукції 2. Прибуток 3. Інші витрати

У додатку В наведений перелік облікових номенклатур щодо операцій первинного обліку відходів стосовно до особливостей діяльності підприємств з виготовлення вікон і дверей.

## II. Нормування відходів.

Сировинні відходи (зворотні і безповоротні) ділять на: нормативні – заплановані відходи, без яких не обійтися при виготовленні продукції та нормативні. Кількість утворення таких відходів передбачає технологія виробництва конкретного виду продукції. Якщо норми відходів не встановлені, але фактично відходи є, технологічна служба підприємства повинна їх розробити, а керівник підприємства або особи, уповноважені на те керівництвом (наприклад, головний технолог або головний інженер), затвердити.

## III. Поводження з відходами (утилізація або видалення).

Законом про відходи [33] передбачено два альтернативних напрями поведження з відходами: утилізація (використання відходів як вторинних матеріальних чи енергетичних ресурсів) та видалення (в основному шляхом захоронення та знищення або знешкодження).

Виходячи з цього, для вирішення проблем, пов'язаних з економічною експертизою відходів виробництва, слід організувати виконання певних робіт, зокрема:

- виявлення, ідентифікацію, класифікацію та паспортизацію відходів;
- нормування утворення відходів;
- поведження з відходами (утилізація або видалення);
- організацію обліку і контролю над утворенням відходів і поведження з ними.

Ці роботи, що виконуються в межах чинних законодавчих і нормативних актів, є послідовними етапами, кожен з яких пов'язаний і обумовлений попереднім.

Відтак, на вирішення експертизи з дослідження документів бухгалтерського обліку щодо операцій з управління відходами підприємств-виробників вікон та дверей ставляться різні питання, які можна групувати таким чином (табл. 3.3).



**Склад та структура питань, що ставлять експерту-економісту для експертного дослідження операцій з управління відходами підприємств-виробників вікон та дверей**

<b>Вид порушень</b>	<b>Склад питань</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
Порушення ліцензійних вимог щодо управління відходами	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Чи проводився прийом ТПВ підприємством-утилізатором в період відсутності ліцензії? Якщо так, то який об'єм ТПВ прийнятий за цей період?</li> <li>2. Які норми законодавства порушені при проведенні приймання ТПВ за вказаний період?</li> </ol>
Порушення норм утворення відходів виробничих підприємств	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Яка норма об'єму ТПВ, який підлягає утилізації на підприємстві?</li> <li>2. Чи підтверджується документально створення понад встановлених норм на підприємстві ТПВ?</li> <li>3. Які норми законодавства порушені при виробництві понад встановлених норм ТПВ за вказаний період?</li> </ol>
Порушення вимог податкового законодавства щодо екологічного оподаткування	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Який об'єм ТПВ, прийнятий на полігон підприємства-утилізатора, підтверджується документально?</li> <li>2. Який об'єм ТПВ зданий на полігон від різних постачальників ТПВ?</li> <li>3. Чи відповідають об'єми зданих і прийнятих ТПВ?</li> <li>4. Яка сума несплаченого податку у зв'язку з прийомом необґрунтовано прийнятих об'ємів ТПВ?</li> <li>5. Порушення яких норми законодавства привело до несплати екологічного податку в повному об'ємі?</li> </ol>
Порушення бюджетного законодавства	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Яка сума бюджетних коштів отримана підприємством-утилізатором для поховання ТПВ?</li> <li>2. Який об'єм ТПВ, прийнятий на полігон підприємства-утилізатора, підтверджується документально?</li> <li>3. Який об'єм ТПВ зданий на полігон від різних постачальників ТПВ, у тому числі від бюджетних організацій?</li> <li>4. Чи відповідають об'єми зданих і прийнятих ТПВ?</li> <li>5. Яка сума надмірно сплачених бюджетних коштів у зв'язку з невідповідністю зданих і прийнятих ТПВ?</li> <li>6. Порушення яких норм законодавства призвело до нецільового використання бюджетних коштів?</li> </ol>

Порушення цивільного законодавства в частині умов договору між підприємством- виробником та підприємством- утилізатором відходів	1. Який об'єм ТПВ, зданого на полігон від підприємствапостачальника, підтверджується документально? 2. Який об'єм ТПВ, прийнятий на полігон підприємстваутилізатора, підтверджується документально? 3. Чи існує дебіторсько-кредиторська заборгованість між підприємством-постачальником і підприємством-утилізатором?
---	--

Виходячи з представленого групування питань, які ставляться експерту-економісту щодо операцій з управління відходами, можна констатувати, що система бухгалтерського обліку є ефективною доказовою базою у справах про порушення не лише господарського, податкового та бухгалтерського законодавства, але й природоохоронного, бюджетного та цивільного.

Таке значення бухгалтерського обліку пов'язане з використанням його як засобу відображення всієї господарської діяльності й відповідно формування інформаційної моделі всього комплексу операцій з управління відходами суб'єктів господарювання. Усе це вказує, що методика експертного дослідження ґрунтується на обліковій інформації та є взаємопов'язаною з нею.

У результаті проведеного дослідженнями обґрунтовано теоретико-організаційні складові економічної експертизи щодо операцій з управління відходами. Зокрема, на основі аналізу сучасного стану управління відходами визначено ключові напрями розвитку наукових положень економічної експертизи даного напрямку: порушення природоохоронного законодавства в частині дотримання норм на утворення, зберігання, переробку відходів, порушення податкового законодавства в частині нарахування та сплати екологічного податку, господарського законодавства в частині дотримання ліцензійних вимог щодо поводження з відходами, цивільного законодавства щодо взаємовідносин між виробником та утилізатором відходів тощо.

### **3.3. Порядок проведення економічної експертизи екологічної діяльності підприємства**

Євроінтеграційні процеси України та реалізація Стратегії сталого розвитку передбачають впровадження міжнародних стандартів та норм до вітчизняних виробництв. Оскільки технологічний процес виробництва вікон та дверей зумовлює використання великої кількості природних ресурсів (води, газу, корисних копалин) і важкопереробних матеріалів (ПВХ-профіль, які розкладаються близько 500 років) доцільно дослідити особливості проведення економічної експертизи екологічної діяльності, як джерела покращення роботи вітчизняних підприємств та ресурсу для отримання додаткових переваг і економічних вигод.

Порядок проведення екологічної експертизи передбачає такі моменти:

1. вирішення еколого-експертними органами завдань експертного дослідження;
2. оцінка об'єктів екологічної експертизи;
3. підготовка обґрунтованого об'єктивного еколого-експертного висновку.

Як уже зазначалося, екологічна експертиза має проводитися фахівцем-експертом або їх групою. Експертом екологічної експертизи, відповідно до законодавства України, може бути спеціаліст, який має вищу освіту, відповідну спеціальність, кваліфікацію та професійні знання, володіє навичками аналізу експертної інформації й методикою еколого-експертної оцінки, а також має досвід практичної діяльності у відповідній галузі не менше трьох років.

До обов'язків експерта входить:

1. дотримання встановлених строків і порядку здійснення екологічної експертизи, норм і вимог законодавства про охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання і відтворення природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки;

2. забезпечення комплексного, об'єктивного й ефективного проведення екологічної експертизи;
3. своєчасна підготовка обґрунтованих та об'єктивних висновків;
4. обґрунтування пропозиції про повернення на доопрацювання документації на об'єкти екологічної експертизи;
5. внесення відповідних пропозицій щодо вдосконалення форм і методів проведення екологічної експертизи.

Під час виконання екологічної експертизи має забезпечуватися незалежність експерта, тобто він повинен: здійснювати свої еколого-експертні функції незалежно від розпоряджень посадових осіб державних органів, громадських об'єднань та інших формувань; вільно обирати форми та методи еколого-експертного аналізу й оцінки; викладати особисту думку з питань проведеного аналізу тощо.

Процедура проведення екологічної експертизи передбачає проходження трьох стадій: підготовчої, основної та заключної.

На підготовчій стадії формуються еколого-експертні групи (комісії), а також проводиться перевірка наявності й повноти необхідних документів щодо об'єктів екологічної експертизи.

Основна стадія передбачає аналітичне опрацювання наявних матеріалів екологічної експертизи, проведення натурних обстежень, якщо це є необхідним, а також порівняльний аналіз і визначення часткових оцінок ступеня екологічної безпеки, достатності й ефективності екологічних обґрунтувань діяльності об'єктів екологічної експертизи.

Заключна стадія полягає в узагальненні даних окремих експертних досліджень, одержаної інформації та передбачуваних наслідків діяльності об'єктів експертизи й завершується підготовкою висновку та поданням його зацікавленим органам і особам.

Висновки екологічної експертизи мають містити оцінку екологічної допустимості й можливості прийняття рішень щодо об'єкта та враховувати

соціально-економічні наслідки. Висновки експертизи подаються здебільшого в одному із трьох варіантів:

1. представлена на експертизу документація відповідає вимогам природоохоронного законодавства (погоджується). Іноді цей варіант позитивного висновку може супроводжуватися додатковими умовами щодо доопрацювання деяких несуттєвих питань;
2. документація не повною мірою відповідає вимогам природоохоронного законодавства й має бути доопрацьована. За такого висновку документи, представлені на експертизу, повертаються власнику на доопрацювання із зазначенням позицій, стосовно яких необхідна доробка або суттєве коригування. Повернення документів має обґрунтовуватися посиланням на відповідні статті законодавчих актів, пункти й положення державних будівельних норм, інших нормативних та інструктивно-методичних документів;
3. представлена документація щодо об'єкта експертизи вступає в суперечність із вимогами природоохоронного законодавства та є неприйнятною із природоохоронної точки зору (відхиляється від погодження).

Позитивні висновки екологічної експертизи є підставою для відкриття фінансування проектів (програм, діяльності) та зберігають свою чинність протягом трьох років із моменту видачі. Якщо ж за цей час із будь-яких причин реалізацію рішення щодо об'єкта експертизи не розпочато, він підлягає новій державній екологічній експертизі.

За відсутності позитивного висновку державної екологічної експертизи реалізація об'єкта експертизи забороняється. У цьому разі замовник зобов'язаний забезпечити доопрацювання документів відповідно до вимог еколого-експертного висновку та своєчасну передачу матеріалів на повторну (додаткову) державну екологічну експертизу.

Принципово негативна оцінка екологічної експертизи має бути максимально обґрунтованою (у тому числі положеннями відповідних законодавчих і нормативних документів).

Фінансування різних форм екологічних експертиз має певні особливості, проте загальним принципом є їх проведення за рахунок коштів замовника

Державна екологічна експертиза здійснюється за рахунок замовника в межах лімітів проектно-кошторисної документації. Якщо об'єктом цієї експертизи є проекти або програми, що реалізуються за рахунок державних капіталовкладень, то фінансування здійснюється з державного бюджету.

У разі проведення державної екологічної експертизи екологічних ситуацій та екологічно небезпечних діючих об'єктів і комплексів за рішенням Кабінету Міністрів України, Уряду Автономної Республіки Крим, місцевих рад чи їх виконавчих комітетів, експертиза фінансується відповідно за рахунок коштів Державного бюджету, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів, а також відповідних позабюджетних фондів охорони навколишнього природного середовища.

Джерелами фінансування громадської екологічної експертизи є кошти об'єднань громадян, громадських природоохоронних та інших фондів, а також цільові добровільні грошові внески громадян, підприємств, установ та організацій.

Замовники інших екологічних експертиз, у тому числі й додаткових, а також підприємства, установи та організації, що експлуатують екологічно небезпечні об'єкти, які негативно впливають на стан навколишнього природного середовища та здоров'я людей, проводять екологічні експертизи за свій рахунок згідно з укладеними договорами.

Здійснення екологічної експертизи на передпроектній та проектній стадіях виробництва дозволяють завчасно оцінити можливі негативні екологічні прояви реалізації об'єкта експертизи та запобігти економічним збиткам внаслідок забруднення навколишнього природного середовища.

Проте для того щоб виконати ці завдання екологічної експертизи, необхідно забезпечити умови, які б сприяли підготовці об'єктивного, незалежного та науково обґрунтованого висновку експертизи.

На сучасному етапі розвитку економіки України здійснення екологічної експертизи супроводжується деякими труднощами, насамперед, організаційно-економічного характеру, що позначається на якості відповідних експертних висновків. Серед існуючих недоліків організації екологічної експертизи в Україні доцільно виділити такі моменти:

- ✓ по-перше, здійснювана в Україні екологічна експертиза становить собою відносно вузьке спеціалізоване дослідження з погляду впливу проекту діяльності або певного рішення на компоненти довкілля;
- ✓ по-друге, висновки екологічної експертизи, звичайно, є обмеженими з огляду на порядок її виконання, оскільки процедура проведення експертизи передбачає просте порівняння впливу певного об'єкта на довкілля з існуючими нормативами та вимогами екологічної безпеки;
- ✓ по-третє, не завжди виконується принцип незалежності екологічної експертизи, оскільки переважне значення для реалізації проекту мають висновки державної експертизи. Рішення громадської екологічної експертизи має лише рекомендаційний характер і при розбіжності з висновками державної експертизи може бути проігнороване;
- ✓ по-четверте, на даний момент екологічна експертиза в Україні є переважно формальною процедурою, тому що чинне законодавство не забезпечує створення необхідних економічних стимулів для розвитку та впровадження екологічної експертизи на добровільній основі. Практично всі проекти, які проходять екологічну експертизу в Україні, підлягають обов'язковій експертизі, що свідчить про незацікавленість суб'єктів господарювання у виявленні власної ініціативи в цьому питанні.

Таким чином, існує необхідність заміни формальної екологічної експертизи в Україні інтегрованою, багатоаспектною, яка б забезпечила більш ґрунтовний і тематично широкий розгляд екологічних результатів і

наслідків реалізації об'єктів експертизи. Крім того, на державному рівні необхідно запровадити відповідні механізми економічного стимулювання здійснення екологічної експертизи. До таких заходів можна віднести збільшення розмірів штрафів за перевищення нормативів забруднення довкілля, зменшення ставок податків для підприємств, що періодично проходять екологічну експертизу, часткове відшкодування замовником вартості робіт з екологічної експертизи за рахунок коштів, що надходять від реалізації об'єкта експертизи тощо.

Вважаємо, що актуальними напрямами підвищення ефективності експертних робіт на сучасному етапі є:

1. формування складових екологічної експертизи та механізмів її реалізації;
2. визначення критеріїв оцінки еколого-економічної ефективності проектів і бази порівняння;
3. розробка методик еколого-економічної оцінки проектної документації;
4. забезпечення експертів повною інформацією про динаміку стану екосистем і можливі зміни під час реалізації об'єкта експертизи;
5. оцінка можливостей використання результатів експертизи у процесі реалізації екологічного менеджменту.

Реалізація запропонованих заходів щодо стимулювання здійснення екологічної експертизи та напрямів підвищення ефективності експертних робіт забезпечить поліпшення якості виконання екологічної експертизи й поширення останньої у практиці господарювання українських підприємств та організацій.

Облік економічної цінності природи вимагає визначення, принаймні, вартісної оцінки трьох природних функцій: забезпечення природними ресурсами; асиміляція відходів і забруднень; забезпечення людей природними послугами, такими, як рекреація, естетичне задоволення та ін. З погляду комплексності підходу до оцінки природи та спроб врахувати не тільки її прямі ресурсні, але й асиміляційні функції та природні послуги,



найбільш перспективною є концепція загальної економічної цінності (вартості) – *total economic value*.

Величина загальної економічної цінності є сумою двох агрегованих показників – вартості використання (споживчої вартості) і вартості невикористання. Загальна економічна цінність розраховується за формулою:

$$ЗЕВ = ВВ + ВН ,$$

де *ЗЕВ* – загальна економічна цінність (вартість); *В* – вартість використання; *ВН* – вартість невикористання.

У свою чергу, вартість використання є сумою трьох доданків (пряма вартість використання, непрямая вартість використання, вартість відкладеної альтернативи) і визначається за формулою:

$$ВВ = ПВВ + НВВ + ВВА ,$$

де *ПВВ* – пряма вартість використання; *НВВ* – непрямая вартість використання; *ВВА* – вартість відкладеної альтернативи.

Часто вартість невикористання визначається величиною вартості існування, іноді в неї включається також вартість спадщини. У цілому цей показник відображає, насамперед, соціальні аспекти природи для суспільства.

Таким чином, величина загальної економічної цінності визначається за формулою:

$$ЗЕВ = ПВВ + НВВ + ВВА + ВІ ,$$

де *ВІ* – вартість існування.

У наступній таблиці наведено приклади природних функцій і послуг, що враховуються в загальній економічній вартості. Найпростішими видами, з погляду прогнозування екологічних вигод, є ті, що отримують користувачі, тобто люди, які безпосередньо використовують відповідні блага й одержують від них пряму споживчу вартість (наприклад, урожаї сільськогосподарських культур, ліс, рекреація та туризм).

Приклади природних функцій і послуг, що враховуються в загальній економічній вартості

Категорії	Вартість прямого використання		Вартість непрямого використання	Вартість відкладеної альтернативи	Вартість невикористання (вартість існування)
	Види користування, що добуваються	Види користування, що не добуваються			
Загальні	Засоби існування, комерційне використання, ліки, місця відпочинку місцеперебування	Рекреація, освіта, наукові дослідження, транспорт	Круговорот речовин, регулювання клімату, охорона водозборів, санітарно функція	Потенційні прямі і непрямі види користування майбутньому	Етична, культурна спадщина, надбання
Екосистеми (наприклад, водно-болотні угіддя)	Паливо, біологічні ресурси водойм, агросистеми	Спостереження за птахами, водний спорт, любительське рибальство	Боротьба з повеннями, зміцнення берегів, захист зимівель птахів тощо	Можливість одержання товарів і послуг майбутньому	Спостереження за мігруючими видами, захист шляхом обмеження доступу сторонніх
Види (наприклад, види дерев)	Деревина, паливо, плоди, корм, ліки, будівельні матеріали, технічна сировина	Селекційна робота, фармацевтичні, хімічні й біохімічні дослідження	Акумуляція вуглецю, фармацевтичні, хімічні й біохімічні дослідження	Відновлені ресурси лісу та послуги майбутньому	Охорона лісів як місць відпочинку, для ритуальних цілей та ін.
Генетичне розмаїття (наприклад, сорти культурних рослин)	Продовольство	Селекція рослин	Еволюційна цінність	Перспективи поліпшення сортів	Забезпечення охорони генофонду

Ще один вид вартості – цінність екологічних функцій таких, як захист ґрунту, регулювання клімату, фотосинтез, цикли харчування, засвоєння відходів та інші екологічні взаємодії. Вони являють собою непряму споживчу вартість; навіть, якщо люди в даний час не одержують від блага вигоду прямо чи побічно, вони можуть забажати зберегти можливість використання блага в майбутньому. Тут мова йде про вартість відкладеної альтернативи.

Вона включає ліки, що можуть бути розроблені на основі рослин, які раніше не використовувалися, гени для рослинництва й біотехнології, замітники ресурсів, що виснажуються.

Люди можуть також оцінити й екологічні альтернативи (навіть якщо вони не одержують від них прямої чи непрямой користі або не розглядають їх як вартість наявності вибору). Вартість існування – це приклад неспоживчої вартості. Вона виникає в результаті простого задоволення незалежно від того, чи зможе дана людина коли-небудь одержати від цього пряму чи непрямую вигоду. Вартість спадщини має аналогічне значення, хоча мотивом виступає бажання передати що-небудь своїм нащадкам.

Цінність прямого використання може включати використання біоресурсів зі споживання чи без споживання, наприклад, фотополювання, спостереження за тваринами, гніздування птахів тощо.

Пряма споживча вартість найбільшою мірою підходить для ринкової оцінки вартості, хоча існування додаткової вигоди для споживача означає, що під час використання лише цін і вигоди, звичайно, будуть заниженими. Непрямі споживчі вартості також можуть оцінюватися з використанням ринкових методів, а також за допомогою опитувань населення з метою визначення готовності його плати.

Вартість існування, вартість спадщини може бути ефективно виявлена лише в результаті обстеження переваг населення (підхід «готовність платити»).

Економічна цінність природних територій, що охороняються, визначається на основі формули 8.3 та складається із прямої вартості використання, непрямой вартості використання, вартості відкладеної альтернативи та вартості існування.

Пряма вартість використання найкраще піддається економічній оцінці. Вона складається з оцінки вартості ресурсів і їхнього стійкого використання (використання, що не призводить до виснаження ресурсу в часі). Так, пряма вартість природних територій, що охороняються, складається з: вартості

деревини (санітарні рубання); вартості побічних продуктів (грибів, ягід та ін.); вартості лікарських рослин; стійкого полювання й рибальства; рекреаційної діяльності та туризму.

Непряма вартість використання природних територій, що охороняються, – показник можливих вигод, який містить у собі: зв'язування вуглекислого газу (пом'якшення парникового ефекту); водорегулювальні функції (захист від повеней); запобігання ерозії ґрунтів; збереження здоров'я населення під час відпочинку на території, що охороняється. Вартість існування, як правило, не може бути оцінена за допомогою вартісних показників, що отримані шляхом ринкових цін, оскільки не існує якогось-небудь ринку, який оцінює естетичні аспекти: цінність природи як така; естетична цінність природи для людини, борг зі збереження природи перед майбутніми поколіннями тощо. Її вартість існування можна оцінити такими методиками: суб'єктивних оцінок (готовність платити); гедоністичного ціноутворення; транспортно-шляхових витрат (визначення вартості чи тимчасових витрат на досягнення населенням пункту призначення).

Вартість відкладеної альтернативи пов'язана з консервацією біологічного ресурсу для можливого використання в майбутньому. У цьому випадку можлива вартість є скоректованою сумою прямої й непрямой вартості використання. Ця вартість тісно пов'язана з концепцією стійкого розвитку.

Оцінка природних територій, що охороняються на основі концепції загальної економічної цінності, може бути використана в економічному аналізі, де основним методом є аналіз витрат і вигод. Якщо пропозиція забезпечує вигоду, вона може бути затверджена, і різні проекти будуть ранжовані залежно від розміру чистої вигоди.

Як правило, існують альтернативні шляхи досягнення цілей того чи іншого проекту. Економісти повинні перевірити, чи всі можливі альтернативи були вивчені, та впевнитися, що обране рішення є найбільш рентабельним (тобто забезпечує найменш витратний спосіб для досягнення

мети проекту). Ресурси, що використовуються в рамках того чи іншого проекту, мають альтернативне застосування, тобто вони можуть бути використані і для інших цілей, що також забезпечують позитивну норму прибутку.

Таким чином, у сучасних економічних умовах функціонування природних територій, що охороняються, необхідно показувати свої переваги в конкурентній боротьбі шляхом альтернативних способів використання конкурентної території, на які є біологічні ресурси. До альтернативних способів можуть бути віднесені такі: ведення сільського господарювання, лісозаготівлі, видобуток корисних копалин, різні види будівництва й ін.

Економічний механізм – це сукупність економічних структур, інститутів, форм і методів господарювання, за допомогою яких реалізуються чинні в конкретних умовах економічні закони та здійснюється погодження й корегування суспільних, групових і приватних інтересів. Як ми ще переконаємося, економічний механізм відіграє важливу роль у реалізації цілей екологічної політики господарського суб'єкта будь-якого рівня.

Основними компонентами економічного механізму є:

1. правові основи здійснення економічної діяльності (права, обов'язки, ліцензії, обмеження, процедури тощо);
2. система відносин власності на основні засоби виробництва;
3. організаційна структура економіки, тобто система формальних і неформальних організаційних зв'язків, що формує реальні економічні відносини між господарськими суб'єктами; ці зв'язки можуть реалізовуватись як за вертикаллю (реалізація владного впливу), так і за горизонталлю (взаємодія між суміжними економічними суб'єктами, а також на регіональному рівні внаслідок організаційної діяльності територіальних адміністративних органів);
4. система суспільних інститутів (традиції, моральні засади, порядки, релігійні звичаї, духовні цінності тощо), що формують соціально-інформаційне поле економічної активності;

## 5. економічні інструменти.

Одну із провідних ролей у реалізації дії економічного механізму відіграють економічні інструменти. Це пояснюється тим, що саме через них передається вплив на головні спонукальні мотиви діяльності суб'єктів господарювання – їхні економічні інтереси.

Економічні інструменти – це засоби (заходи, методи, важелі) зміни фінансового стану економічних суб'єктів. За допомогою економічних інструментів можна, впливаючи на спонукальні мотиви діяльності суб'єктів господарювання, регулювати товарно-грошові відносини на рівні підприємства, території, національної економіки й навіть транснаціональних систем.

При проведенні еколого-економічної експертизи проекту аналізують і оцінюють:

- ✓ Характер стану навколишнього природного середовища в районі будівництва або реконструкції об'єкта;
- ✓ Шкода, яка завдається сільському, лісовому, водному, рибному господарствам, атмосферному повітрю і здоров'ю населення;
- ✓ Дотримання і забезпечення раціонального природокористування, в тому числі по відновленню використаних ресурсів: землі, води, повітря, родючого шару ґрунту і т.д. ;
- ✓ Дотримання заходів, що виключають або знижують забруднення атмосферного повітря, водоймищ, ґрунту шкідливими викидами і стоками відповідно до чинних нормативних документів;
- ✓ Доцільність прийнятих рішень по енерго, водо, газо, паро, теплопостачання, каналізації, опалення, вентиляції та використання вторинних ресурсів.

Умовою допустимості будівництва проєктованих виробничих об'єктів є мінімум можливого еколого-економічного збитку (у вартісному вираженні) навколишньому природному середовищу.

Проектовані виробничі об'єкти повинні відповідати вимогам, викладеним у наступних основних нормативних документах:

- Санітарні норми проектування промислових підприємств СН245-71;
- Методика розрахунку концентрацій в атмосферному повітрі шкідливих речовин, що містяться у викидах підприємств ОНД-86;
- Правила встановлення допустимих викидів шкідливих речовин промисловими підприємствами. ГОСТ 17.2.3.02-78;
- Правила охорони поверхневих вод від забруднення стічними водами.
- Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища", 1991.
- Закон України "Про екологічну експертизу», 1995

Еколого-економічна експертиза проекту складається з 2 частин:

1. Еколого-економічної оцінки проекту;
2. Визначення показника впливу проектного виробництва на навколишнє природне середовище.

Для ефективного функціонування екологічного обліку необхідне виконання низки основних умов. У різних країнах ці умови різні, але вони включають установлення твердих гарантій захисту прав приватної власності, гарантію виконання зобов'язань по контрактах, законів, проведення політичних, економічних і законодавчих реформ. Оптимальним варіантом буде покладання на підприємницькі структури економічної відповідальності за забезпечення належного рівня охорони навколишнього середовища. У цьому випадку не тільки караючи, але й стимулюючи, держава отримує довіру суб'єктів господарювання (тобто забруднювачів середовища). Актуальність даних досліджень підтверджує той факт, що сьогодні на переважній більшості вітчизняних підприємств спостерігається відсутність ефективного механізму управління внаслідок низького рівня професіоналізму

управлінського персоналу. Таким чином, до основних проблем та перспектив запровадження екологічного обліку слід віднести:

- відсутність раціональної, ефективної екологічної політики кожного підприємства (екологічна інформація часто є нечіткою та відносною);
- більшість природних утрат не можна виразити в грошовому вимірнику, вони важко піддаються навіть кількісному виміру (важлива екологічна інформація може бути отримана не з фінансово-економічних джерел, а таких сфер, як геологія, екологія, біологія, фізика і т. ін.);
- відсутність жорстких законодавчих вимог, податкових стимулів враховувати та запобігати нанесенню шкоди навколишньому середовищу;
- відчувається потреба в удосконаленні єдиної системи стандартизації та якості товарів, включаючи розробку конкретних технічних регламентів; підвищенні інформаційного забезпечення та покращанні якості життя
- через планування асортименту продукції відповідно до потреб населення (особливо в сільській місцевості); активізації відповідальності споживачів, що впливає на їх вибір товарів; удосконаленні механізму ціноутворення та лібералізації внутрішнього ринку.

Однією з важливих методологічних проблем є включення адекватних екологічних показників якості продукції до нормативно-правової документації. Проте таке включення економічних характеристик до системи показників якості продукції є дискусійним, а екологічні показники включають тільки проблеми охорони навколишнього середовища і збереження генофонду, що самі по собі є більшою мірою декларативними. До основних механізмів розв'язання даної проблеми належать: проведення маркетингових досліджень внутрішнього ринку та реклами, постійна робота



по поліпшенню якості та безпеки продукції, розробка показників виміру екологічної активності підприємств, системне виявлення, оцінювання і кількісне відображення негативного впливу діяльності підприємства на довкілля. Для систематичного контролю екологічних аспектів господарської діяльності необхідно сприяти складанню інтегрованої звітності, яка б містила більш докладну та повну екологічну інформацію в нерозривному взаємозв'язку з економічними показниками діяльності суб'єктів господарювання.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators [Version 1.1] / United Nations Conference On Trade And Development. - New York and Geneva, 2004 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.unctad.org/>
2. Accounting and Financial Reporting For Environmental Costs and Liabilities [Guidance Manual] / United Nations Conference On Trade And Development. - Geneva, 2002 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.unctad.org/>
3. Greenhouse Gas Emissions Report [An illustration for business climate change and greenhouse gas emissions reporting] / PricewaterhouseCoopers. - UK, 2009 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.uk.pwc.com/>
4. 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. – Nomer 9. – P 533-537
5. Адамик О. В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту.–Тернопіль. – 2005. – Випуск №3. – С. 116-121
6. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299.
7. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
8. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли, АПК / Р. А. Алборов. — М. : Дело и сервис, 1998. — 464 с.
9. Алиев И.А. Концептуальные основы общей теории судебной экспертизы / И.А. Алиев, Т.В. Аверьянова. – Баку : Гянджлик, 1992. – 192 с.

10. Андреев И.Д. Научная теория и методы познания / И.Д. Андреев. – М. : «Знание», 1975. – 64 с.
11. Андреев В. Д. Практический аудит : справ. пос. / В. Д. Андреев. — М. : Экономика, 1994 — 366 с.
12. Апель А. Основы финансового права : краткий курс лекций [Текст] : учеб. пособие / А. Апель. – СПб. и др. : Питер, 2001. – 128 с.
13. Бандурка А.М. Основы судебной бухгалтерии: Учеб. для вузов / А.М. Бандурка, В.А. Лукин, В.Д. Поникаров; Нац. ун-т внутр. дел. – Х., 2002. – 328 с.
14. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм [Текст] : монография / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 255 с.
15. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М.Т. Білуха. – К. : Видавнича компанія «Воля», 2004. – 656 с.
16. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К. : Укр. акад. оригін. ідей, 2005. – 888 с.
17. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — Серія «Економічні науки» / Т. А. Бутинець. — Житомир, 2008. — № 2 (44). — 31—42 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Господарський контроль як наука і система знань / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 3(21). – С. 14-27.
19. Бутинець Ф.Ф. Господарський контроль як наука і система знань [Текст] / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 3(21). – С. 14-27.
20. Винберг А.И. Насущные вопросы теории и практики судебной экспертизы / А.И. Винберг // Советское государство и право. – 1961 – № 6 – С. 74-82.
21. Винберг А.И. Судебная экспертология – новая отрасль науки / А.И. Винберг, Н.Т. Малаховская // Социалистическая законность. – 1973. – № 11. – С. 48-51.

22. Власова Т.В. Социальная экспертиза : уч. пособ. / Т.В. Власова, М.Д. Сущинская. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 2009. – 152 с.
23. Вороновська О. В. Екологічний облік в системі інформаційних джерел антикризового регулювання аграрного виробництва [Текст] / О. В. Вороновська // Збірник наукових праць Таврійського Державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь: ТДАУ, 2010. – № 3. – С. 127- 132.
24. Вороновська О. В. Сутність і розвиток екологічного обліку / О.В. Вороновська [Текст] // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2(31). – С. 195-200.
25. Глібко В.М. Судова бухгалтерія : підручник / В.М. Глібко, О.П. Бущан. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.
26. Глібко В.М. Судова бухгалтерія [Текст] : підручник / В.М. Глібко, О.П. Бущан. – К. : Юрінком Інтер, 2007. – 224 с.
27. Голяш І. Д., Романів С. Р. Основні напрями вдосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні / І. Д. Голяш І, С. Р. Романів // Економіка та суспільство. – 2017. – Вип. 10. – С. 796802.
28. Гомберг Л.И. Значение контроля / Л.И. Гомберг // Счетоводство. – 1897. – № 21-22. – С. 219-222.
29. Гончарук Я.А. Аудит [Текст] : навчальний посібник для студ. вищ. навч. закладів / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Львів : Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
30. Гринева В.Н. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / В.Н. Гринева. – 3е изд., доп. и перераб. – Харьков : ТИТУЛ, 2007 – 468 с.
31. Державні будівельні норми України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dbn.at.ua/load/normativy/dbn/110242>
32. Деякі питання організації здійснення державноприватного партнерства: Постанова Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2011 р. № 384 // Урядовий кур'єр від 05.05.2011. — № 80.
33. Деякі питання проведення аналізу ефективності здійснення державноприватного партнерства: Наказ Міністерства економічного розвитку і

торгівлі України від 27.02.2012 № 255, зареєстрований в Мін'юсті України від 15.03.2012 № 399/20712 // Офіційний вісник України від 30.03.2012. — № 22. — С. 536. — Ст. 869.

34. Джигирей В. С. Основи екології та охорона навколишнього природного середовища (Екологія та охорона природи): [навчальний посібник.] / Джигирей В.С., Сторожук В.М., Яцюк Р.А. — Львів : Афіша, 2004. — 272 с.

35. Дикань Л.В. Контроль і ревізія : [навч. посібник для студентів вузів] / Л.В. Дикань — Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. — 394 с.

36. Єдиний державний реєстр судових справ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.

37. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність [Текст] : навчальний посібник / З.Б. Живко, І.О. Ревак, М.О. Живко ; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України. — К. : Алерта, 2012. — 496 с.

38. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: моногр. [Текст] / В. М. Жук. — К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. — 648 с.

39. Загородній А. Г. Облік і аудит : термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г.О. Партин. — Львів : Центр Європи, 2002. — 671 с.

40. Закон України "Про відходи" від 01.01.2011 р. №187/98-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

41. Закон України № 16 липня 1999 року N996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в редакції від 22.03.2012 [Електронний ресурс]. — режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

42. Замула І. В. Бухгалтерська інтерпретація екологічного збитку [Текст] / І. В. Замула / Вісник Хмельницького національного університету. — 2009. — № 4, Т. 3. — С. 107-110.

43. Збірник наукових праць студентів кафедри аудиту, ревізії та аналізу. — Тернопіль: ТНЕУ, 2017. — Випуск 1. — 195 с.

44. Зянько В. В. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством [Електронний ресурс] / В. В. Зянько, А. О. Тесьолкіна // Вісник Вінницького політехнічного інституту. - 2016. - № 1. - С. 39-43.

45. Калюга Є. В. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. В. Калюга // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 33. — 357—359 с.

46. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : [монографія] / Є.В. Калюга ; М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т. — К. : Ельга : Ніка-Центр, 2002. — 360 с.

47. Камлик М.І. Судова бухгалтерія : підручник / М.І. Камлик. — 5-те вид, доп. та перероб. — К. : Атіка, 2007. — 552 с.

48. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. — Х. : ХНАМГ, 2011. — 241 с.

49. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг - инструмент екоменеджмента / Т.А. Кирсанова, Е.В. Кирсанова, В.А. Лукьянихин / Под ред. В.А. Лукьянихина. - Сумы: Изд-во "Козацький вал", 2004.

50. Колісник О.П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи / О.П. Колісник // Фінанси, облік і аудит. — № 14. — 2009. — С. 256–263.

51. Контроль і ревізія [Текст] : навч. посіб. : нормативно-практ. матер. / Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, В.О. Озеран. — 3-є вид., перероб. і доп. — Львів : Інтелект - Захід, 2004. — 328 с.

52. Контроль і ревізія [Текст] : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець [та ін.] ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. — 3-тє вид., допов. і переробл. — Житомир : Рута, 2002. — 544 с.

53. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : моногр. / М. Д. Корінько. — К. : Інформат.-аналіт. агентство, 2007. — 429 с.

54. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку підручник/ М.В. Кужельний, С.О. Левицька— К.: Центр учбової літератури, 2010.- 532 с.

55. Кузик Н. П. Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств / Н. П. Кузик, О. А. Боярова // Науковий вісник НУБіП України. — 2010. — № 153. — С. 153—157.

56. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку : навч. посіб. [текст]/ О.П. Кундря-Висоцька – К.: Алерта, 2007. – 223 с.
57. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс] // Офіційний вебпортал «Верховна Рада України». Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604_001)
58. Макконнелл К.Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика : в 2 т. / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю ; Пер. с англ. – М., 1992.
59. Максимів Л. І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування// Вісник САДУ: Економіка та менеджмент. – Суми: Козацький вал, 2001. – С. 123-129.
60. Мирский Д.Я. Понятие объекта судебной экспертизы / Д.Я. Мирский, М.Н. Ростов // Актуальные проблемы теории судебной экспертизы : сб. науч. тр. — М. : ВНИИСЭ, 1984. — С. 26.
61. Наказ Держсільгосінспекції України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування і заповнення уніфікованих форм первинного обліку зерна і хлібопродуктів» : № 95 від 20.09.2011. – [електронний ресурс]. – Режим доступу : [legalaid.ua/oblik-zerna-budutvestyzhidno-z-nakazom-chasiv-srsr](http://legalaid.ua/oblik-zerna-budutvestyzhidno-z-nakazom-chasiv-srsr).
62. Новий тлумачний словник української мови (у 3 т.) / Уклад. Яремко В. В., Сліпушко О. М., 2-ге вид., випр. – К.: АКОНІТ, 2008. – . – Т.3. – К.: АКОНІТ, 2008. – 862 .
63. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник НЛТУ України. - 2008. - Вип. 18.2. - С. 70-75.
64. Перезовова І. В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань [Електронний ресурс] / І. В. Перезовова // Економіка: реалії часу. - 2013. - № 3. - С. 97-105.
65. Перезовова І.В. Інтеграція аудиту та інших форм контролю як спосіб розкриття та розвитку його невикористаних можливостей / І.В. Перезовова // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку», 15–16 квітня 2010 р. – Івано-Франківськ. – С. 152-154.

66. Перезозова І.В. Структурна модель формування особистісного потенціалу експертаекономіста / І.В. Перезозова // Вісник
67. Перезозова І.В. Щодо проблемних питань пізнання наукового апарату економічного контролю / І.В. Перезозова // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : Міжнар. наук.-практ.конф., 19-21 травня 2011 р., м. Судак : [матеріали] – Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. – С. 210-212.
68. підприємства з споживачами / С. І. Саченко, О. М. Черешнюк // Приазовський економічний вісник. – 2017. – № 2. – С. 159-163.
69. Податковий кодекс [Текст]: офіц.текст: за станом на 6 жовтня 2011 р. №5471-VI.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>>.
70. Поникаров В.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб.пособ. для студ. экон. и юрид. вузов / В.Д. Поникаров, И.В. Ялдин, М.В. Стаматина, Ж.О. Андрейченко. – Х. : РИФ «Арсис, ЛТД», 2002. – 240 с.
71. Понікаров В.Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібник / В.Д. Понікаров. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 232 с.
72. Преображенский Б.Г. Каким быть финансовому контролю в России [Текст] / Б.Г. Преображенский // Аудитор. – 2004. – № 1. – С. 3-8.
73. Прикарпатського університету. Серія : Економіка. – Івано-Франківськ, 2012. – Вип.9. – С. 116-121.
74. Примак Т. О. Маркетинг : навч. посіб. / Т. О. Примак. – К. : МАУП, 2001, 198 с.
75. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14/>.
76. Про державну експертизу земельпорядної документації: Закон України від 17.06.2004 № 1808IV //Голос України від 15.07.2004. — № 129.
77. Про екологічну експертизу: Закон України від 09.02.1995 № 45/95ВР// Голос України від 16.03.1995.



78. Про запровадження Методики відбору конкурентоспроможних проектів з розвитку експортного потенціалу України: Наказ Мінекономіки від 15.01.2002 №13 [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

79. Про затвердження Методики виявлення ризиків здійснення державноприватного партнерства, їх оцінки та визначення форми управління ними: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2011 р. № 232 // Урядовий кур'єр від 06.04.2011. — № 62.

80. Про затвердження Методики оцінки ефективності реалізації регіональних природоохоронних та державних (загальнодержавних) цільових екологічних програм: Наказ Міністерства екології та природних ресурсів України від 15.10.2012 № 491 // Офіційний вісник України від 01.02.2013. — № 6. — С. 242. — Ст. 223.

81. Про затвердження Методики проведення державної експертизи земельпорядної документації: Наказ Держкомзему України від 03.12.2004 № 391 // Офіційний вісник України від 06.01.2005. — № 51. — С. 326, ст. 3406.

82. Про затвердження Методичних рекомендацій з розроблення інвестиційного проекту, для реалізації якого може надаватися державна підтримка: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 13.11.2012 № 1279 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=ukUA&id=0c2ad6e519c94c2aaf78b31c74b6a1d6>

83. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм: Наказ Мінекономіки від 24 червня 2010 року № 742 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://document.ua/prozatverdzhennjametodichnihrekomendaciishodoprovedennjdoc33937.html>

84. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо прогнозування наслідків та оцінки впливу на стан економічної безпеки держави приватизації деяких категорій підприємств: Наказ Мінекономіки від 29.05.2009 № 518 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua>

85. Про затвердження Порядку затвердження проектів будівництва і проведення їх експертизи та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 11 травня 2011 р. No 560 // Урядовий кур'єр від 03.06.2011. — No 100.

86. Про затвердження Порядку розроблення регіональних стратегій розвитку і планів заходів з їх реалізації, а також проведення моніторингу та оцінки результативності реалізації зазначених регіональних стратегій і планів заходів: Постанова Кабінету Міністрів України від 11 листопада 2015 р. No 932 // Урядовий кур'єр від 09.12.2015. — No 230.

87. Про затвердження Порядку та критеріїв оцінки економічної ефективності проектних (інвестиційних) пропозицій та інвестиційних проектів: Постанова Кабінету Міністрів України від 18 липня 2012 р. No 684 // Урядовий кур'єр від 03.08.2012 No 138.

88. Про затвердження Порядку та Методики проведення моніторингу та оцінки результативності реалізації державної регіональної політики: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 р. No 856 // Урядовий кур'єр від 11.11.2015. — No 210.

89. Рогозян Л.Є. Ревізія і контроль [Текст] : навч. посіб. / Л.Є. Рогозян, В.В. Вахлакова ; Донбаський держ. технічний ун-т. – Алчевськ : ДонДТУ, 2009. – 218 с.

90. Сахнова Т.В. Судебная экспертиза / Т.В. Сахнова. – М. : Городец, 1999. – 367 с.

91. Саченко С. І., Черешнюк О. М. Економічна експертиза взаємовідносин

92. Саченко С. І., Черешнюк О. М. Економічна експертиза розрахунків з покупцями / С. І. Саченко, О. М. Черешнюк // Сучасні наукові погляди на вдосконалення економіки: перспективи та розвиток: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – К.: Аналіт. центр «Нова економіка», 2016. – С. 69-72

93. Саченко С. І., Черешнюк О. М. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства / С. І. Саченко, О. М. Черешнюк // Економіка та суспільство. – 2017. – № 10. – С. 803-810.

94. Сопко В.В., Бойко О.В. Бухгалтерський облік в організаціях та підприємствах ДАК «Хліб України» [текст] / За ред. проф., д.е.н. Сопка В.В., Бойка О.В. ; авт. колектив: В.В. Сопко, О.В. Бойко, І.М. Рішняк, В.Т. Александров, В.П. Іващенко, О.К. Медведєв– К. : Фенікс , 1998. – 400с.

95. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств : навч. посібник / В.І. Отенко, В.Д. Понікаров, Т.М. Серікова. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 560 с.

96. Філімоненков О.С. Фінанси підприємств: Навч. посіб. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: МАУП, 2004. – 328 с.

97. Хомутенко О.В. Про предмет та об'єкт судової економічної експертизи / О.В. Хомутенко, С.В.Кудряшова // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2010. – Вип. 10. – С. 553–561.

98. Чаадаев С.Г. Судебно-экономическая экспертиза [Электронный ресурс] / С.Г. Чаадаев, М.В. Чадин // Черные дыры в Российском Законодательстве. – 2001. – № 1.– Режим доступа: <http://www.kpress.ru/bh/2001/1/chaadaev/chaadaev.asp>

99. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. – 3-тє видання перероб. і доп. [текст]/ В.Г. Швець – К. : Знання, 2008. – 535 с.

100. Шляхов А.Р. Задачи судебной экспертизы / А.Р. Шляхов // Экспертные задачи и пути их решения в свете НТР : сб. научн. тр. — М. : ВНИИСЭ, 1980. — Вып. 42. — С. 3.

101. Эйсман А.А. Некоторые вопросы теории исследования вещественных доказательств / А.А. Эйсман // Вопросы криминалистики. – М.: Госюриздат, 1962. – № 5(20). – С. 3-37.

102. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення // Вісник Черкаського державного технологічного університету. — Серія «Економічні науки» / В. М. Яценко. — Черкаси, 2012. — № 22. — 3—7 с .