

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

На тему «ЕКОЛОГІЧНО-ВІДПОВІДАЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ
ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПм-81а

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Нестеренко Владислава Ігорівна

Керівник: к.е.н., ст.викладач Овчарова Н.В.

Суми -2019 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему
«Екологічно-відповідальна діяльність підприємства: облік та звітність»
студентки Нестеренко Владислави Ігорівни

Актуальність теми дослідження полягає у здійсненні великого впливу на навколишнє природне середовища через не контрольовані кількісні забруднення, так, від екологічно не врегульованої діяльності здійснюється виснажування ґрунтів, землі страждають від потепління, у людей починаються проблеми з органами дихання. Тому постає необхідність у вирішенні нагальної екологічної проблеми через контроль за діяльністю підприємств та формування на його основі екологічного обліку та звітності з метою зменшення впливу на навколишнє природне середовище.

Метою роботи є узагальнення та поглиблення теоретичних знань у сфері організації обліку та звітності екологічно-відповідальної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, а також розробка практичних рекомендацій удосконалення екологічного обліку та звітності.

Об'єктом дослідження є процес екологічно – відповідальної діяльності сільськогосподарського підприємства, особливості ведення бухгалтерського обліку та процес формування та подання екологічної звітності ТОВ АФ «Хоружівка».

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних та практичних засад бухгалтерського обліку та звітності екологічно-відповідальної діяльності підприємства.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти, дані, Державної служби статистики України, монографії, наукові публікації вітчизняних і закордонних вчених у сфері екологічно-відповідальної діяльності та внутрішня документація ТОВ АФ «Хоружівка».

Основний науковий результат роботи полягає у розробці форми екологічного звіту відповідно до внутрішніх та зовнішніх витрат для ТОВ АФ «Хоружівка», на основі якого керівництво товариства зможе приймати

управлінські рішення з приводу подальшої екологічної діяльності та прогнозувати отримані вигоди у майбутній перспективі від додатково вкладених коштів у процес екологізації довкілля. Також було удосконалено окремі елементи екологічного обліку, зокрема запропоновані синтетичні та аналітичні рахунки для обліку екологічних витрат, доходів та зобов'язань які спростять екологічний облік на ТОВ АФ «Хоружівка», а в подальшому будуть сприяти плануванню екологічних платежів та розрахунку основних факторів впливу на збільшення/зменшення екологічного податкового навантаження на товариство. Невід'ємним кроком ефективного екологічного функціонування підприємства є розробка кроків щодо створення екологічної політики, як такі вони допоможуть керівництву ТОВ АФ «Хоружівка» розробити екологічну політику, яка буде сприяти захисту навколишнього середовища, а також можуть бути корисними для розкриття екологічної звітності та внутрішнього управління.

Одержані результати можуть бути використані для подальших досліджень щодо вдосконалення системи екологічного обліку та звітності у вітчизняних реаліях та як наслідок формування екологічно-відповідальної підприємницької діяльності.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи були розглянуті та підтверджені довідкою про впровадження запропонованих результатів.

Ключові слова: екологічно-відповідальна діяльності, екологічна звітність, екологічний податок, екологічний облік, екологічна політика.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 67 сторінках, зокрема список використаних джерел із 57 найменувань, розміщений на 7 сторінках. Робота містить 10 таблиць, 4 рисунки, а також 5 додатків, розміщених на 7 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2019 рік

Рік захисту роботи – 2019 рік

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП | 7 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЕКОЛОГІЧНО-ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ..... | 9 |
| 1.1 Сутність екологічно-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання | 9 |
| 1.2 Особливості обліку екологічно-відповідальної діяльності | 13 |
| 1.3 Основні засади формування екологічної звітності | 20 |
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНО-ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ НА ТОВ АФ «ХОРУЖІВКА»..... | 26 |
| 2.1 Загальна економічна характеристика ТОВ АФ «Хоружівка»..... | 26 |
| 2.2 Особливості організації екологічно-відповідальної діяльності на ТОВ АФ «Хоружівка» | 29 |
| 2.3 Організація обліку і звітності екологічно – відповідальної діяльності на ТОВ АФ «Хоружівка»..... | 34 |
| РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЕКОЛОГІЧНО -ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 40 |
| 3.1 Ключові аспекти організації обліку екологічно-відповідальної діяльності ТОВ АФ «Хоружівка»..... | 40 |
| 3.2 Вдосконалення екологічної звітності ТОВ АФ «Хоружівка»..... | 45 |
| ВИСНОВКИ..... | 51 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 53 |
| ДОДАТКИ..... | 60 |

ВСТУП

Поточна економічна діяльність прямо чи опосередковано стала фактором, що порушила різні питання, пов'язані з довкіллям, такими як глобальне потепління, екологічна ефективність та інші промислові види діяльності, що мають прямий вплив на навколишнє природне середовище.

На даному етапі здійснюється великий вплив на середовища через не контрольовані кількісні забруднення, так, від екологічно не врегульованої діяльності здійснюється виснажування ґрунтів, землі страждають від потепління, у людей починаються проблеми з органами дихання. Тому постає необхідність у вирішенні нагальної екологічної проблеми через контроль за діяльністю підприємств та формування на його основі екологічного обліку та звітності з метою зменшення впливу на навколишнє природне середовище.

Рух до екологічно відповідальної структури ділових операцій почав відображатися в науково-дослідній та викладацькій роботі багатьох науковців, наприклад: О. Грішної, І. Савченко, О.Ф. Новікова, М.Є. Дейч, О.В. Панькова, І. Царик, С.К.Харічкова, О.О. Охріменко, Т.В. Іванової та ін. Однак, припускається, що сільськогосподарська галузь дещо відстає від інших сфер діяльності, що стосуються включення концепцій сталого розвитку до їх сучасних екологічних політик. Огляд останніх досліджень показує, що порівняно з промисловими підприємствами більшість сільськогосподарських виробників мають тенденцію бути осторонь екологічних проблеми та обмежуються невеликими масштабами.

Останніми роками в Україні спостерігається помітне зростання до адаптації вітчизняної бізнес-спільноти до поняття екологічної відповідальності їх підприємництва. Хоча було б абсурдно стверджувати, що приватний сектор цілком добровільно сприйняв необхідність стати екологічними, справедливо констатувати, що ця тема зараз набагато важливіша у прийнятті рішень щодо бізнесу, стратегічному плануванні, екологічному обліку та управлінні результатами, ніж коли-небудь.

Метою роботи є узагальнення та поглиблення теоретичних знань у сфері організації обліку та звітності екологічно-відповідальної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, а також розробка практичних рекомендацій удосконалення екологічного обліку та звітності.

Для досягнення визначної мети у процесі дослідження було вирішено наступні завдання:

- визначити сутність екологічно – відповідальної діяльності суб'єктів господарювання;
- проаналізувати особливості обліку такої діяльності;
- дослідити основні засади формування екологічної звітності ;
- охарактеризувати економічний стан ТОВ АФ «Хоружівка»;
- здійснити аналіз особливостей організації екологічно-відповідальної діяльності, та формування обліку і звітності на ТОВ АФ «Хоружівка»;
- запропонувати шляхи вдосконалення організації обліку соціально-відповідальної діяльності та екологічної звітності на агрофермі.

Об'єктом дослідження є процес екологічно – відповідальної діяльності сільськогосподарського підприємства, особливості ведення бухгалтерського обліку та процес формування та подання екологічної звітності ТОВ агрофірма «Хоружівка».

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних та практичних засад бухгалтерського обліку та звітності екологічно-відповідальної діяльності підприємства.

У ході роботи було використано методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, порівняння та табличний методи.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти, дані, Державної служби статистики України, монографії, наукові публікації вітчизняних і закордонних вчених у сфері екологічно-відповідальної діяльності та внутрішня документація ТОВ АФ «Хоружівка».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЕКОЛОГІЧНО -ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1 Сутність екологічно-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання

Екологічна відповідальність була сформована і розвинена паралельно з виробничою діяльністю великих корпорацій. Спочатку він мав стихійний характер у вигляді екологічної благодійності, безпосередньо не пов'язаної напряму з підприємництвом. Однак з часом такі лідери зрозуміли, що необхідно інвестувати в навколишнє природне середовище в межах своїх виробничих зон. Це забезпечить встановлення контактів з місцевою громадою, екологічними організаціями та органами місцевого самоврядування, що у свою чергу допоможе в майбутньому згладити проблеми, пов'язані з можливими технологічними катастрофами, вивезенням відходів, використанням місцевих природних ресурсів.

Вчені по-різному трактують суть екологічної відповідальності. Одні з них вважають це частиною соціальної відповідальності бізнесу, інші кажуть, що корпоративна соціальна відповідальність виникла з екологічної відповідальності. Значна неоднозначність виявляється у значенні екологічної відповідальності, принципах її реалізації та пріоритетах у її розвитку.

Зокрема, В.М. Шаповал та М.В. Бережна[1], зазначають, що екологічна відповідальність є частиною соціальної відповідальності і означає не лише відшкодування шкоди навколишньому середовищу, заподіяної підприємницькою діяльністю, але й означає реалізацію запобіжних заходів. Іншими словами, екологічна відповідальність передбачає дотримання гіпотези «забруднювач – платить».

Д.О. Смоленніков [2] підтримує таку ж думку, та визначає, що екологічна відповідальність бізнесу як частина корпоративної соціальної відповідальності може зробити свій внесок у вирішення екологічних проблем та запобігти

можливим конфліктам у відносинах між бізнесом, суспільством та владою, сприйняттю вітчизняних виробників на міжнародному рівні. Таким чином, для досягнення сталого розвитку країни екологічна відповідальність бізнесу не повинна бути як поодинокій випадок, а повинна стати життєвою філософією суспільства, підприємств та уряду.

Н. В. Тараскіна[3] розглядає проблему з позиції екологічного підприємництва, тобто екологізація бізнесу має бути переходом до конкретного типу підприємницьких ініціатив, спрямованих на реалізацію принципів сталого розвитку, а саме воно є стратегією раціонального розвитку природокористування. Усі види діяльності в галузі екологічного підприємництва без винятку слід віднести до екологічних нововведень: вони спрямовані на досягнення цілей сталого розвитку і обумовлюють баланс економічних, соціальних та екологічних цінностей суспільства.

Потрібно також погодитися з думкою В.М. Савінова [4]. Автор визначив, що питання екологічної відповідальності з кожним днем стає більш актуальним для України. Це пов'язано з багатьма причинами (глобалізація економічного простору, зростання загроз технологічних та екологічних катастроф, актуалізація якості та тривалості життя тощо).

М.В. Бережна вивчає екологічні обов'язки суб'єктів підприємництва в контексті збалансованого розвитку регіонів. Вона зазначає, що екологічна ситуація потребує негайного вирішення існуючих проблем[5].

Це зумовлює необхідність запровадження нових механізмів реалізації національної екологічної політики на регіональному рівні. Серед основних інструментів стимулювання екологічної відповідальності можна виділити екологічне страхування, екологічний аудит, економічні та фінансові механізми, вдосконалення дозвільної системи у галузі використання природних ресурсів тощо. Впровадження цих механізмів у практику покращує результати діяльності не тільки на рівні компанії, але й на регіональному рівні, формує позитивний імідж та сприятливий інвестиційний клімат держави, підвищує конкурентоспроможність.

На думку О.М. Серікова рівень екологічної відповідальності в країні залежить від кваліфікації персоналу, таким чином розвиток персоналу щодо екологічної відповідальності - це систематично організований процес постійного професійного навчання працівників з метою підготовки їх до виконання виробничих функцій та підвищення кваліфікації [6].

Н.Н. Пусенкова та Е.А. Солнцева проаналізували дані 67 російських компаній та зробила висновок, що екологічна політика може бути способом підвищення конкурентоспроможності російської економіки в цілому та окремих корпорацій [7].

Т.Я. Бачинська вважає, що екологічна складова корпоративної відповідальності виходить на перший план з урахуванням специфіки виробничої діяльності [8]. Незважаючи на гібридну війну з Росією, її досвід у галузі екологічної відповідальності є дуже корисним, оскільки на його території є багато фінансових та потужних корпорацій, які виділяють величезні витрати на екологічні проекти.

Також варто відзначити сутність екологічної відповідальності згідно з Директивою 2004/35/ЄС [30] яка визначається через мету, сферу та елементи механізму екологічної відповідальності, тому вона визначається як обов'язок вжити заходів для уникнення настання екологічної шкоди чи ліквідації наслідків цієї завданої шкоди навколишньому природньому середовищу. Тобто, для забезпечення виконання основних функцій таких як: стимулююча, компенсаційна та превентивна необхідно знайти баланс між екологічними та економічними інтересами суб'єктів господарювання. Для реалізації функцій екологічної відповідальності необхідна ефективно розроблена екологічна політика в організації, згідно якої будуть впроваджені та реалізовані екологічні заходи для захисту навколишнього природнього середовища та відновлення природніх ресурсів, які будуть здійснюватися на регулярній основі.

Екологічно-відповідальна діяльність не тільки пропонує можливість реалізувати процес стратегічного розвитку по-новому, але й формує способи вирішення багатьох труднощів, безпосередньо пов'язаних із виникненням

екологічних ризиків. Запобігання впливу на навколишнє середовище та створення системи екологічного менеджменту сприяють формуванню попиту та пропозиції на ринку, появі додаткових ринкових можливостей, пов'язаних із отриманням економічної вигоди. Нами була проаналізована діяльність підприємств, які є екологічно орієнтованими, результати апробації викладено в Додатку Б.

Таким чином, екологічно-відповідальна діяльність - це концепція, яка допомагає ефективно планувати виробництво екологічно безпечної продукції та забезпечує оптимальний баланс між соціальними та економічними показниками протягом життєвого циклу продукції, що є орієнтиром для успішного усунення природних ризиків та можливих антропогенних впливів.

Під екологічною відповідальністю бізнесу слід розуміти соціально-економічну діяльність як малих так і великих підприємств, вона повинна бути спрямована на відновлення екологічної рівноваги, яка порушується виробничими процесами[10]. Ця діяльність включає заходи, спрямовані на будівництво додаткових очисних споруд, реалізацію закритих циклів виробництва, перехід до відновлюваних джерел енергії, зменшення викидів парникових газів, підтримку екологічних організацій, проведення екологічних кампаній серед працівників та місцевої громади тощо. Заходи щодо екологічної відповідальності повинні бути реалізовані превентивно з метою запобігання техногенним катастрофам або місцевим екологічним збиткам. Цей підхід є більш прогресивним і забезпечує найбільш ефективний захист навколишнього середовища [9].

Питання екологічної відповідальності серед суб'єктів господарювання в Україні набуває неабиякої актуальності, адже в 2018 році Україна посіла 109 місце (52,87 бали) серед життєздатності екосистем 180 країн світу за даними TheEnvironmentalPerformanceIndex [31]. Така низька позиція України обумовлюється відсутністю чіткої концепції розвитку екологічної відповідальності на всіх рівнях, не регламентованістю зазначеного процесу та складністю отримання та систематизації отриманих даних.

Таким чином, екологічна відповідальність в Україні запроваджується та розвивається лише в успішних компаніях. Вони отримують значний дохід, і в основному орієнтовані на продаж своєї продукції за кордон. Таких компаній поки що дуже мало. І більшість підприємств відчувають значні труднощі навіть із мінімальними екологічними вимогами, встановленими законом. Економічна криза, викликана війною з Росією, значно поглибила екологічні проблеми промисловості та відклала їх вирішення на невизначений термін. З метою широкого поширення практики екологічної відповідальності в Україні, необхідно [11, 12, 13]:

- розробити та затвердити національну стратегію щодо екологічної відповідальності бізнесу;
- здійснювати на національному рівні активну пропаганду виробництва та споживання екологічно чистої продукції;
- проводити тренінги на підприємствах для пояснення сутності та важливості екологічної відповідальності на всіх етапах;
- отримати законодавчу підтримку пільг, субсидій та інших можливих преференцій, наданих підприємствам, які інвестують в екологічні проекти;
- запровадити паритетне фінансування екологічних програм з метою максимального залучення потенціалу місцевих громад, меценатів та міжнародних екологічних організацій.

Отже, питання екологічної відповідальності набуває неабиякої актуальності на сьогоднішній день та являється механізмом для бізнесу з метою оцінки впливу, який вони мають на суспільство та є можливістю для запровадження відповідальної етичної політики для підтримки людей, місцевої громади та навколишнього середовища.

1.2 Особливості обліку екологічно-відповідальної діяльності

Екологічний облік є важливим інструментом для розуміння ролі, яку відіграє природне середовище в економіці. Екологічні рахунки надають дані, які підкреслюють як внесок природних ресурсів у економічне благополуччя, так і витрати, пов'язані із забрудненням або деградацією ресурсів. Підприємства, які є важливими суб'єктами господарської діяльності, відіграють головну роль в економічній діяльності. Тому чітке включення мети під назвою збереження навколишнього середовища у кожен підприємницьку діяльність стає невід'ємною рушійною силою для структурної трансформації цього економічного суспільства.

Термін екологічний облік часто використовується в літературі з питань бухгалтерського обліку та управління навколишнім середовищем. Екологічний облік - це більш широкий термін, який стосується надання інформації, що стосується екологічних результатів, зацікавленим сторонам як в організації, так і за її межами [15]. На основі цього було досліджено тлумачення поняття екологічного обліку вітчизняними та закордонними науковцями, результати якого відображені у додатку В (таблиця В.1).

У багатьох контекстах облік у навколишньому середовищі прийнято визначати як ідентифікацію та звітування про конкретні екологічні витрати, такі як витрати на життєздатність або вивезення відходів. Він обчислює будь-які витрати та вигоди, пов'язані зі зміною продуктів чи процесів фірми, коли ці зміни передбачають зміну впливу на навколишнє середовище.

Мета екологічного обліку полягає в тому, щоб контролювати та кількісно оцінювати стан екологічних активностей підприємством. Відповідно до цієї мети, для подальшого вдосконалення методологій екологічного обліку буде проведено аналіз основних функцій та принципів екологічного обліку [15].

Екологічний облік зосереджується на двох напрямках: національний або регіональний облік навколишнього середовища та екологічний облік для компаній та інших організацій. Екологічний облік складається з таких факторів [16, с. 3]:

- витрати на охорону навколишнього середовища (грошова вартість);

- користь для охорони навколишнього середовища (фізичні одиниці);
- економічна вигода від природоохоронної діяльності (грошова вартість).

Дані для кожного з цих компонентів представлені цифрами або описовою інформацією. Іншими словами, це структура для систематичного визначення, вимірювання та повідомлення про витрати на охорону навколишнього середовища та економічну вигоду від природоохоронних заходів. Система екологічного обліку також визначає, вимірює та повідомляє користь для збереження навколишнього середовища, яка є частиною екологічної ефективності, представленою у фізичних одиницях. Результати екологічного обліку можна додатково використовувати для аналізу та оцінки.

Щодо завдань екологічного обліку то вони полягають у наданні точної кількісної інформації про обсяги та економічні наслідки зацікавленим сторонам всередині підприємства та за його межами, а також надавати числову інформацію, пов'язану з довкіллям, корисну для прийняття рішень керівництвом та наглядачами на робочому рівні [33]. Мета екологічного обліку полягає у підвищенні ефективності методології екологічного обліку, завдяки чому, використовуючи принципи щодо організації даних екологічного обліку, компанії та інші організації можуть відслідковувати свої дані не лише для публікації, але і сприяти досягненню їхньої мети внутрішнього природокористування [32, с.1].

Також екологічний облік має певні функції, вони поділяються на внутрішні та зовнішні функції [16, с.4]:

- внутрішні функції – дозволяють керувати витратами на охорону навколишнього середовища та аналізувати витрати на охорону навколишнього середовища порівняно з отриманою вигодою, а також сприяє ефективній природоохоронній діяльності шляхом прийняття відповідних рішень;
- зовнішні функції – розкривають кількісно виміряні результати своєї природоохоронної діяльності, дозволяють компанії впливати на прийняття

рішень зацікавлених сторін, таких як споживачі, ділові партнери, інвестори, місцеві жителі та адміністрація.

Таким чином, бажано, щоб екологічний облік функціонував як інструмент управління бізнесом для використання керівниками та пов'язаними з ними бізнес-підрозділами, а також можна сподіватися, що оприлюднення результатів екологічного обліку буде функціонувати і як засіб для виконання компаніями своєї відповідальності за підзвітність зацікавленим особам, і одночасно як засіб для відповідної оцінки охорони навколишнього середовища.

Наступним важливим етапом дослідження є аналіз основних принципів екологічного обліку, до таких слід віднести (табл.1.1)

Таблиця 1.1 – Принципи екологічного обліку та їх особливості

| Принцип | Особливості |
|--------------------------|---|
| Відповідність | екологічний облік повинен надавати достовірну інформацію, пов'язану з витратами компанії на охорону навколишнього середовища та вигодами від супутніх заходів, що сприяють прийняттю рішень |
| Суттєвість та значимість | у екологічному обліку суттєвість розміщується на аспектах кількості, а значимість - на аспектах якості. З точки зору суттєвості, враховується кількісний вплив даних, що виражається у грошовій вартості або фізичних одиницях. Значимість зосереджується на якості інформації з точки зору збереження навколишнього середовища чи майбутнього впливу, який вона несе |
| Надійність | екологічний облік повинен усунути серйозно неточні або упереджені дані та сприяти формуванню довіри та надійності зацікавлених сторін |
| Нейтральність | інформація, яка розкривається, займає справедливу та неупереджену позицію. Справедлива та неупереджена позиція - це коли компанія уникає довільного вибору інформації або навмисно спрямовує читачів до певного висновку |
| Повнота | обсяг екологічного обліку повинен поширюватися на всю істотну та значущу інформацію для всіх природоохоронних заходів |
| Розсудливість | інформація, яка може бути нечіткою або незрозумілою, повинна оброблятися обережно, а походження, обсяг та підстави, на яких вона ґрунтується, повинні бути зрозумілі |
| Зрозумілість | досягаючи зрозумілості розкриття необхідних даних екологічного обліку, екологічний облік повинен виключити можливість помилкового судження про діяльність компанії з охорони навколишнього середовища |
| Порівнюваність | екологічний облік дає можливість компанії проводити річні порівняння. Надана інформація повинна бути порівнянна з різними компаніями в одному секторі |
| Перевіреність | дані обліку навколишнього середовища повинні бути перевірені з об'єктивної точки зору. Перевірена інформація - це дані з тими самими результатами, які можна отримати використовуючи приміщення, стандарти та методи, ідентичні тим, які використовує сторона, яка створила дані |

| | |
|---------------|---|
| Достовірність | розкриваючи дані обліку навколишнього середовища, вони повинні бути представлені точно. Окрім того, що інформація повинна бути точною та без помилок, вона повинна представляти витрати та вигоди, які можна обґрунтовано очікувати |
|---------------|---|

Джерело: апробовано автором на основі: [14, 16]

Тобто, однією із ключових завдань бухгалтерського відділу є дотримання наведених у таблиці 1.1 принципів, для визначення достовірних екологічних витрат, оскільки - це один із декількох видів витрат, які компанії несуть на виробництво товарів та послуг, а згодом визначається екологічна ефективність, яка є одним із важливих критеріїв для вимірювання успіху бізнесу в сучасному світі.

Важливо також відзначити, що екологічний облік може бути реалізований в системі управлінського та фінансового обліку.

Управлінський облік - це процес ідентифікації, збору та аналізу інформації переважно для внутрішніх цілей. Оскільки ключовою метою управлінського обліку є підтримка перспективних управлінських рішень у бізнесі, в центрі уваги залишаються екологічні витрати. Управлінський облік може включати дані не лише про витрати, але й про рівень виробництва, запаси та інші життєво важливі аспекти бізнесу. Інформація, зібрана в системі бухгалтерського обліку бізнесу, використовується для планування, оцінки та контролю різними способами, такими як [19]:

- планування та спрямування управлінської уваги,
- інформування таких рішень, як купівля (наприклад, безоплатне отримання порівняно з покупкою), капітальні вкладення, калькуляція продукції та ціноутворення, управління ризиками, дизайн продукту та стратегії відповідності;
- контроль та мотивація поведінки для покращення результатів бізнесу.

На відміну від фінансового обліку, який керується загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку [22], практики та системи бухгалтерського

обліку відрізняються залежно від потреб підприємств, які вони обслуговують. Деякі підприємства мають прості системи, інші - розроблені. Подібно до того, як управлінський облік відноситься до використання широкого набору даних про витрати та результати діяльності керівниками компанії для прийняття безлічі бізнес-рішень, екологічний облік означає використання даних про екологічні витрати та результати діяльності в бізнес-рішеннях та операціях.

Таким чином, аналізуючи особливості екологічного обліку, науковцями також визначалися і переваги такого виду обліку, серед них [17, 20, 21]:

- адекватна система обліку навколишнього середовища є достатньою для досягнення сталого розвитку, що є показником основних інструментів вимірювання, контролю та прийняття рішень;
- управління є необхідним для фінансової інформації щодо екологічних витрат;
- планування фундаментальних витрат вимагає базової фінансової інформації;
- витрати на навколишнє середовище можуть бути приховані в накладних рахунках або іншим чином не помічені;
- потреба бенефіціарів (уряду, інвесторів, кредиторів, банків, неурядових організацій тощо) у фінансовій інформації про навколишнє середовище зростає;
- багато природоохоронних заходів мають кількісний та фінансовий характер і тому мають багатоцільовий вплив на витрати, активи та зобов'язання організацій;
- наявність екологічно чистих відносин створить конкурентну перевагу між організаціям;
- що стосується екологічних витрат та підрахунку ефективності, то це може сприяти розвитку та впровадженню системи управління навколишнім середовищем та облікових даних.

Через зазначені вище причини існує думка, що бухгалтерський облік повинен відповідати за оцінку та розкриття екологічних показників у

фінансовій формі. Немає сумнівів, що вимірювання екологічних показників залежить від системи бухгалтерського обліку, але для цього потрібно мати більше інформації в порівнянні зі звичайним бухгалтерським обліком. Монетарний підхід до екологічних питань загалом не правильний. Але економісти та бухгалтери повинні робити найкращі оцінки відповідно до традиційних методів, адже екологічний облік надає інформацію, яка допомагає керівництву організації з питань оцінки, ефективності, контролю, прийняття рішень та звітності.

Необхідно виділити також об'єкти екологічного обліку серед таких є:

– облік екологічних зобов'язань – найбільш точне та влучне визначення поняття було у праці Кондратюка М.О., який пояснює категорію як борг організації у грошовому вираженні перед державою за завдані збитки навколишньому природньому середовищу [34, с.18].

– облік екологічних витрат – це всі витрати організації, які пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності (детальний аналіз поняття екологічних витрат відображений в додатку В таблиця В.2), до таких слід віднести [35]:

1. витрати на охорону навколишнього природнього середовища;
2. витрати за забруднення навколишнього середовища за видами (визначеними ПКУ), які можуть бути понесені підприємствами за ведення господарської діяльності;
3. витрати на науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування;
4. витрати на погашення екологічних зобов'язань, які виникають у підприємства в ході його діяльності;
5. інші витрати на охорону навколишнього природнього середовища.

Таким чином, включення екологічних витрат у свій бухгалтерський облік допоможе організації працювати над максимізацією прибутку в поточному періоді. Крім того, фірма може керуватися максимізацією своєї довгострокової прибутковості, враховуючи витрати на охорону навколишнього природнього середовища. Застосування цих екологічних методів може допомогти поставити

фірму у більш сильну конкурентну позицію по відношенню до фірм, які застосовують лише звичайний облік. Ступінь цієї переваги буде залежати від того, наскільки широко і творчо фірма використовує ці методи у процесі прийняття рішень.

1.3 Основні засади формування екологічної звітності

Оскільки, поняття екологічної відповідальності набуло поширення в Україні з моменту появи європейської глобальної турботи про навколишнє середовище, то як наслідок з'явилося поняття екологічної звітності, яке посідає значне місце у стратегії кожної організації. Європейські підприємства, особливо ті, що працюють в екологічно чутливих галузях, таких як нафтогазова промисловість, сільське господарство та інші – розкривають екологічну інформацію, щоб поліпшити їх імідж в очах різних груп зацікавлених сторін та широкої громадськості, і, в свою чергу, отримують свою легітимність для існування. Так, розкриття інформації про стан витрат на охорону та/або забруднення навколишнього середовища являється інструментом, який може допомогти компаніям впливати та покращувати уявлення суспільства про свою діяльність. Інформація про екологічні показники включає вплив на навколишнє середовище, ефективність в управлінні цими впливами та внесок в екологічний та сталий розвиток.

Питання необхідності екологічного звітування з кожним роком стають все актуальнішими, через те, що екологічна ситуація у світі погіршується, вчені шукають шляхи як оптимізувати податкове навантаження з екологічного податку, розкривають питання необхідності такого звітування, а також розраховують наслідки такого недбалого ставлення до навколишнього природного середовища.

Ще у 1992 році під час конференції ООН з навколишнього середовища та розвитку було прийнято Декларацію Ріо про навколишнє середовище та розвиток [36], люди визнали необхідність надійної екологічної інформації для

покращення прийняття рішень. Екологічна звітність виникла з цієї потреби в інформації і сьогодні її можна знайти у багатьох формах:

- звітність країн щодо міжнародних конвенцій (наприклад, Рамкової конвенції ООН про зміну клімату);
- екологічна звітність неурядових природоохоронних агентств (наприклад, Всесвітній союз охорони природи та інститут світових ресурсів);
- стан екологічної звітності на глобальному, регіональному, національному та субнаціональному рівні;
- корпоративна екологічна звітність;
- звітність про сталий розвиток.

Хоча форми екологічної звітності, як видно з вищенаведеного переліку, можуть бути різними, особливу увагу необхідно приділити корпоративним екологічним звітам, які є аналогами вітчизняних звітів про стан забруднення навколишнього природного середовища.

Таким чином, щорічні корпоративні екологічні звіти у розвинених країнах є основним методом, який компанії використовують для передачі своєї інформації різним зовнішнім користувачам і широко вважаються найважливішим джерелом інформації про компанію. У контексті розкриття навколишнього середовища корпоративний річний звіт визнається основним ресурсом екологічних даних. В основному це пов'язано з [37]: їх законодавчим дотриманням, регулярним виробництвом та широкою доступністю; поширення тенденції оприлюднення статистичної інформації про забруднення довкілля в річних звітах та в окремих їх розділах; оскільки щорічні звіти містять найдоступніші джерела інформації для компаній, що котируються, як у друкованих, так і в електронних формах; та той факт, що користувачі покладаються на корпоративну річну звітність для отримання як фінансової, так і нефінансової інформації через високий ступінь достовірності та високий рівень довіри до річних звітів під час їх постійного аудиту.

Використання екологічних звітів залежить від цільової аудиторії звіту. В даний час така інформація стає все більш важливою для задоволення очікувань

зацікавлених сторін, таких як: працівники, акціонери, громадськість, регулятори, підрядники / постачальники, замовники та інші зацікавлені сторони, які мають різні цілі та очікування. Важливо повідомляти про стале споживання та виробничу діяльність, наприклад, про придбання екологічно бажаних товарів та послуг, таких як перероблений папір, енергоефективні пристрої тощо [21].

Корпоративні звіти про навколишнє середовище інвестори використовують для перевірки наявності екологічних зобов'язань, які при неправильному управлінні можуть коштувати їм великих втрат у дивідендах та віддачі від своїх інвестицій. Є вказівки на те, що НУО та групи, що працюють під тиском, зміст екологічних звітів більш широко використовуються для заохочення більшої відповідальності перед довкіллям. У деяких випадках існує протидія певним типам екологічних звітів, оскільки вважається, що вони випускають інформацію, яку можуть використовувати інші сторони для власних вигод.

Наприклад, компанії, аналізуючи екологічну статистику їхніх конкурентів, могли б отримати цінні уявлення про використані ними технології та отримати конкурентну перевагу. Також в європейських країнах існує практика вхідних дзвінків, щодо отримання додаткової інформації в екологічних звітах, щоб створити кращу картину екологічних показників. Як і у будь-якій формі звітності, витрати на генерування інформації та виготовлення звітів повинні бути ретельно зважені у порівнянні з вигодами, отриманими від звітів.

Деякі з переваг корпоративної екологічної звітності включають: поліпшення організаційної репутації; підвищення прозорості, підзвітності та відповідального управління; посилена комунікація із зацікавленими сторонами; внесок у ширшу освіту населення; покращене управління ризиками; виявлення потенційних можливостей скорочення використання ресурсів та експлуатаційних витрат; поліпшення довіри клієнтів; покращена конкурентна перевага [38, 39]

Тобто, європейський досвід демонструє приклад екологічно-відповідального суспільства, який законодавчо врегульований, а звітність в свою чергу повинна відповідати основним її принципам, таким як [14]:

- прозорість – відповідно до цілей сталого розвитку, багато зацікавлених сторін хочуть інтегрувати екологічну та соціальну інформацію у процеси прийняття рішень. Інформаційний потік збільшує наочність діяльності організації, і як результат, кілька організацій добровільно обирають шлях до прозорості;

- підзвітність – організації стають все більш відповідальними за свої дії. Наприклад, несприятлива критика екологічних та соціальних показників може поставити під загрозу значну економічну цінність доброї корпоративної репутації та високоякісного бренду.

- багатосторонній діалог зацікавлених сторін – стає все більше нетрадиційних зацікавлених сторін (НУО, ЗМІ, постачальники / партнери, працівники, споживачі та акціонери), які вимагають інформації щодо екологічних та соціальних показників.

Дослідивши питання екологічної звітності в країнах Європи, слід звернути увагу на вітчизняні реалії та визнати, що в Україні існує безліч екологічних питань які не мають законодавчого врегулювання. Зокрема, питання відповідальності за забруднення довкілля, не визначено функції та повноваження контролюючого органу, який зіставляє дані зазначені в звітах суб'єктів господарювання з реальним станом забруднення території на якій такі здійснюють діяльність, також не визначено обов'язковість встановлення очисних споруд такими суб'єктами при максимально допустимому рівні забруднення. Багато підприємств взагалі ігнорують сплату екологічного податку та подання такої звітності, тому більш точну інформацію про дійсні витрати на довкілля підприємства можна зібрати на основі фінансової звітності підприємства. Оскільки вітчизняні підприємства та організації зобов'язані складати фінансові звіти згідно чинного законодавства, то дані таких звітів будуть більш актуальними та достовірними, до них належать [22]: форма № 1

«Баланс», № 2 «Звіт про фінансові результати», № 3 «Звіт про рух грошових коштів», № 4 «Звіт про власний капітал», № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Екологічний облік у цьому контексті стосується оцінки та публічної звітності щодо екологічних зобов'язань та фінансово матеріальних екологічних витрат.

Проте, інформація, яка стосується відображення екологічних показників міститься у трьох формах фінансової звітності, таких як [26]:

- Баланс – інформація, які відображається у Балансі підприємства надає інформацію про необоротні активи природоохоронного призначення (очисні споруди, альтернативні джерела енергії, тощо), товари та матеріали, які є екологічно безпечними, інвестиції в сферу захисту навколишнього природного середовища та ін.;

- Звіт про фінансові результати – надає інвесторам та кредиторам повну, правдиву та неупереджену інформацію про екологічні доходи і витрати, а також про прибутки та збитки від екологічної діяльності компанії;

- Примітки до річної фінансової звітності – них повинні містити окремі пояснення щодо екологічних показників.

Тобто, вищевикладені фінансові звіти, необхідні для того, щоб фінансова звітність виступала інструментом екологічної комунікації, що надає корисну інформацію для прийняття рішень зацікавлених сторін та для виконання соціальної відповідальності.

Також варто зазначити, що урядом країни було підготовлено Національну стратегію охорони навколишнього середовища 2030 (далі - Стратегія) [40], яка визначає основні екологічні проблеми та стратегічні цілі до яких належать сто чотири стратегічні завдання. В Стратегії зазначено, що уряд повинен сприяти: обізнаності українського населення щодо охорони навколишнього середовища; поліпшенню екологічної ситуації, досягненню безпечного рівня екологічних умов для здоров'я населення; інтеграції екологічної політики та вдосконалення інтегрованої системи управління навколишнім середовищем; припиненню втрат біологічного та ландшафтного біорізноманіття та створенню екологічної

мережі; забезпеченню екологічно збалансованого природокористування; вдосконаленню регіональної екологічної політики. Нажаль питанню екологічного обліку в Стратегії належної уваги не приділено, хоча, на нашу думку екологічний облік, який також включає звітність про навколишнє середовище, а екологічні показники є важливими з точки зору користувачів фінансових звітів, тому її слід розглядати з боку суб'єктів господарювання з більш детальним поглядом, особливо щодо компаній, які несуть великі витрати в галузі екологічних питань.

Таким чином, комунікація та розповсюдження екологічної інформації в Україні стала життєво важливою потребою в постійному управлінні та моніторингу діяльності людини та її впливу на довкілля. Точна та успішна звітність у багатьох її формах вимагає вміння та досвіду у забезпеченні того, щоб інформація повідомлялась цільовим групам найкращим чином, відповідно до їх потреб.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНО-ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ НА ТОВ АФ «ХОРУЖІВКА»

1.1 Загальна організаційно-економічна характеристика ТОВ АФ «ХОРУЖІВКА»

Базою практики було обрано ТОВ агрофірма «Хоружівка», яке фізично розташоване в Сумській області, Недригайлівського району, село Хоружівка.

Агрофірма була заснована 29 лютого 2000 р. шляхом реорганізації АПТ ЗТ «Родина» в ТОВ АФ «Хоружівка» і подальшого викупу майна. Засновниками підприємства є Сапсай Володимир Івановий, з розміром внеску до статутного капіталу 2220,00 грн, та Ющенко Ярослав Петрович – 5180,00 грн.

Згідно зі статуту з 29.05.2015 року керівником ТОВ АФ «Хоружівка» є Ющенко Петро Андрійович, директор – Осадчий Григорій Михайлович, головний бухгалтер – Бехало Ніна Миколаївна, бухгалтер – Васько Алла Іванівна.

Підприємство традиційно займається збутом продукції на районному аграрному ринку. За час діяльності підприємства на ринку сформувалися постійні споживачі продукції підприємства. Реалізація продукції здійснюється з власного складу, або зі складів зберігання. Має ангар для зберігання техніки, зерносклад, техніку та автомобілі, сільськогосподарські машини.

ТОВ АФ «Хоружівка» займається вирощуванням зернових культур, соняшника, кукурудзи, сої. В галузі тваринництва утримується велика рогата худоба, займається виробництвом молока і м'яса.

На основі того, що для агрофірми важливим показником є забезпеченість обладнанням для збору та обробки врожаю, то необхідно визначити стан таких основних засобів та ефективність їх використання на ТОВ АФ «Хоружівка», такий аналіз представлено в таблиці 2.1.

З таблиці видно, що розрахований показник темпу росту демонструє

збільшення з 2017 року на 2018 рік. Так, показник фондозабезпеченості збільшився на 105,69 тис.грн, що свідчить про оновлення матеріально-технічної бази протягом аналізованих періодів.

Таблиця 2.1 – Динаміка показників майнового стану та ефективності використання основних засобів ТОВ АФ «Хоружівка» за 2016-2018 рр.

| Показники | 2016 | 2017 | 2018 | Темп росту (2018/2017 р.) |
|--------------------------------|--------|--------|--------|---------------------------|
| Фондозабезпеченість, тис. грн. | 324,64 | 452,71 | 558,40 | 123,3 |
| Фондоозброєність, тис.грн. | 138,92 | 174,80 | 214,81 | 122,9 |
| Фондовіддача, грн. | 1,67 | 0,70 | 0,70 | 100,0 |
| Фондомісткість, грн. | 0,86 | 1,10 | 1,21 | 110,0 |
| Коефіцієнт зносу | 0,23 | 0,27 | 0,38 | 140,7 |
| Коефіцієнт оновлення | 0,15 | 0,11 | 0,16 | 145,5 |

Фондоозброєність підвищилась на 22,9%, такий результат прослідковується через закупівлю нових тракторів, після яких зменшився попит на водіїв, адже такі трактори спроможні обробляти посівну площу поля у 4 рази швидше ніж трактори старого зразку, тим самим було скорочено штат працівників ТОВ АФ «Хоружівка»

Тобто, всі аналізовані показники демонструють приріст з року в рік, це свідчить про інтенсивне використання основних засобів та оновлення матеріально-технічної бази агрофірми.

Наступним кроком необхідно дослідити показники ліквідності та платоспроможності. Оскільки ліквідність підприємства свідчить про його здатність у короткий строк сплатити поточні зобов'язання, то такий аналіз є необхідним, оскільки агрофірма оплачує оренду плати орендодавцям, то визначені показники у таблиці 2.2 свідчать про фінансову надійність ТОВ АФ «Хоружівка».

Таблиця 2.2 - Показники ліквідності та платоспроможності ТОВ АФ «Хоружівка» за 2017-2018рр.

| Показник | 2017 | 2018 | Темп росту | Критичне значення |
|-----------------------------------|------|------|------------|-------------------|
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності | 0,15 | 0,21 | 140,0 | 0,2-0,3 |

| | | | | |
|--|------|------|-------|---------|
| Коефіцієнт швидкої ліквідності | 0,42 | 0,54 | 128,5 | 0,7-0,8 |
| Коефіцієнт ліквідної платоспроможності | 0,90 | 1,21 | 134,4 | > 1 |

Відповідно до даних, можна зробити висновок, що ТОВ АФ «Хоружівка» є ліквідним, оскільки розраховані показники за 2017 та 2018 роки знаходяться у межах нормативних значень. Також, агрофірма є платоспроможною і здатна сплачувати поточні зобов'язання за рахунок готівкових коштів та тих оборотних активів, які є легко мобілізуючими.

Необхідними показниками для характеристики стабільності господарської діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» є оцінка його фінансової стійкості. Такі показники відображені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 - Показники фінансової стійкості ТОВ АФ «Хоружівка» за 2017-2018 рр.

| Показник | 2017 | 2018 | Темп росту | Критичне значення |
|---|------|------|------------|-------------------|
| Коефіцієнт автономії | 0,46 | 0,52 | 113,0 | $\geq 0,5$ |
| Коефіцієнт фінансової стійкості | 1,1 | 1,1 | 100,0 | 1 |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу | 0,36 | 0,36 | 100,0 | 0,4-0,6 |
| Коефіцієнт фінансування | 2,16 | 2,39 | 110,7 | ≥ 1 |
| Коефіцієнт забезпеченості запасів власними оборотними коштами | 0,98 | 1,32 | 134,7 | >0,5 |

Відповідно до даних розрахованих в таблиці 2.3, видно, що коефіцієнт автономії за один рік господарської діяльності агрофірми зріс на 13%, коефіцієнт фінансування на 10,7%, а коефіцієнт забезпеченості власними коштами на 34,7%. Тобто, ТОВ АФ «Хоружівка» виступає надійним партнером для замовників сільськогосподарської продукції та може погашати власні борги як за рахунок готівкових коштів так і за рахунок продажу майна. Також варто відзначити, що всі розраховані показники за 2018 рік відповідають нормативним критеріям, що також свідчить про ефективно сформовану господарську діяльність товариства.

Наступним кроком аналізу фінансово-господарської діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» є розрахунок його рентабельності за 2017-2018 роки (табл.2.4).

Таблиця 2.4 - Показники рентабельності ТОВ АФ «Хоружівка» за 2017-2018 рр.

| Показник | 2017 | 2018 | Темп росту |
|--|------|------|------------|
| Рентабельність діяльності,% | 1,31 | 1,39 | 106,1 |
| Рентабельність виробництва продукції,% | 0,97 | 1,25 | 128,9 |
| Рентабельність власного капіталу,% | 0,39 | 0,42 | 107,7 |
| Рентабельність активів,% | 0,14 | 0,21 | 150,0 |

Аналізуючи дані в таблиці 2.4 слід зазначити, що коефіцієнт рентабельності активів зріс на 50,0%, що свідчить про ефективне використання активів товариства для отримання прибутку та підвищення попиту на сільськогосподарську продукцію, яку продає ТОВ АФ «Хоружівка». Підвищення показника рентабельності діяльності на 6,1% демонструє ефективність господарської діяльності товариства, а рентабельність власного капіталу товариства свідчить про прибутковість грошових коштів, які були вкладені в його діяльність.

Таким чином, на основі аналізу економічної діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» слід зробити висновок, що підприємство ефективно використовує основні фонди та оновлює їх з року в рік, також попит на вироблену продукцію збільшується з кожним аналізованим роком, проте для подальшого стрімкого розвитку товариству необхідно розробити ефективну політику, яка буде передбачати шляхи підвищення конкурентоспроможності враховуючи всі зовнішні та внутрішні ризики, уникнення яких в подальшому вплине на забезпечення та підтримку стійкого економічного стану ТОВ АФ «Хоружівка» та буде покращувати фінансові показники підприємства.

2.2 Особливості організації екологічно-відповідальної діяльності на ТОВ АФ «ХОРУЖІВКА»

Екологічну ситуацію, яка склалася на сьогоднішній день в Україні, можна охарактеризувати руйнівними витратами природних ресурсів, нестабільним

економічним розвитком і, зокрема, зміною клімату. Деякі вітчизняні підприємства швидко прийняли систему управління навколишнім середовищем і почали застосовувати екологічно чистий підхід у підприємницькій діяльності.

В Україні існують підприємства, які почали здійснювати екологічні ініціативи, щоб скористатися безпрограшним підходом. Такі організації почали спрямовувати вільні кошти на екологічні заходи, тим самим не ухиляючись від сплати екологічних податків та офіційно оприлюднювати екологічні витрати підприємства, демонструючи обізнаність серед клієнтів, які все частіше шукають обіцянок екологічно-відповідального бізнесу, оскільки вони усвідомлюють, що екологічні теми впливають на всі види діяльності, пов'язані з людським існуванням. Але нажаль, таких організацій, які б фінансували та пропагували суспільно важливу, екологічну тему в нашій країні одиниці.

На основі, того що базою переддипломної практики було обрано ТОВ АФ «Хоружівка», то підприємство не можна назвати екологічно відповідальним та орієнтованим на продаж екологічної сільськогосподарської продукції. Так, аналізуючи кожен окрему концепцію індивідуальної екологічної відповідальності та імплементуючи їх на екологічну діяльність ТОВ АФ «Хоружівка», можна констатувати, що:

- на товаристві не розроблена екологічна політика, в якій би визначалися основні принципи та стандарти ефективної роботи на покращення стану навколишнього природного середовища;
- керівництво ТОВ АФ «Хоружівка» не зацікавлене у проведенні екологічного аудиту, хоча дана процедура дала б можливість визначити основні ресурси які є необхідними для функціонування сільськогосподарського підприємства та мінімально допустимого обсягу споживання таких ресурсів; не менш важливим є екологічний аудиторський звіт, в якому визначається вплив від основної діяльності підприємства на стан довкілля;
- з 2017 року керівництвом було прийнято рішення про закупівлю органічних добрив, які є екологічно безпечними, як результат коефіцієнт використання добрив знизився і становить: азотних -34% (було 52%),

фосфорних -10% (було 21%), калійних - 50% (було 68%), а також якісним показником стало збільшення елементів живлення для засвоєння рослинами;

– оскільки в результаті посівної 2019 року було зроблено аналіз сировини для продажу то на основі цього керівництвом ТОВ АФ «Хоружівка» було зазначено на вирощуванні екологічно чистого продукту;

– в результаті основної діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» систематизує та подає фінансову, податкову і статистичну звітність, проте дослідивши дані звітів свідчать про уникнення від екологічного оподаткування та відображення у офіційних звітах інформації, яка не є достовірною та точною.

Тобто, щодо екологічно – відповідальної діяльності товариства можна зробити висновок, що керівництво лише починає ставати на шлях екологізації виробництва, проте лише для збільшення продажів. Оскільки питання сплати податків за користування надрами, за забруднення довкілля внаслідок проведеної діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» та відображення надійної інформації у звітності залишається актуальним, то постає необхідність у аналізі екологічної звітності, яка запроваджена на підприємстві.

Сьогодні багато сільськогосподарських підприємств стикаються з екологічними проблемами, і вони шукають підходящий метод розкриття інформації та звітування для всіх зацікавлених сторін, тому необхідність використання екологічного обліку є спільним зусиллям для захисту навколишнього середовища. Він надає звіти як для внутрішнього використання, генеруючи екологічну інформацію для сприяння прийняттю управлінських рішень щодо ціноутворення, так і для зовнішнього використання, розкриваючи екологічну інформацію, що представляє інтерес для громадськості та фінансової спільноти [23].

В Україні щодо екологічної діяльності формують фінансову, податкову, статистичну та подають звіти до Державної фіскальної служби України, Державної статистичної служби України, а також для внутрішнього користування підприємства складають нефінансову – управлінську звітність, дуже рідко складають нефінансову звітність.

Щодо управлінської звітності на ТОВ АФ «Хоружівка» такого виду обліку не затверджено, хоча це, на нашу думку, сприяло бокращеннювідстеження екологічних витрат, які, можливо, були попередньо закриті накладними рахунками або проігноровані іншим чином та розробці та функціонуванні загальної системи управління навколишнім середовищем.

Функціонування фінансового обліку дозволяє ТОВ АФ «Хоружівка» готувати фінансові звіти для використання інвесторами, кредиторами та іншими стейкхолдерами. Вітчизняні підприємства та організації повинні складати фінансові звіти відповідно до вимог щодо порядку їх заповнення. Таким чином, до фінансових звітів належать форма № 1 «Баланс», № 2 «Звіт про фінансові результати», № 3 «Звіт про рух грошових коштів», № 4 «Звіт про власний капітал», № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Екологічний облік у цьому контексті стосується оцінки та публічної звітності щодо екологічних зобов'язань та фінансово матеріальних екологічних витрат.

Проте, інформація, яка стосується відображення екологічних показників ТОВ АФ «Хоружівка» міститься у трьох формах фінансової звітності, таких як:

- Баланс – інформація, які відображається у Балансі підприємства надає інформацію про необоротні активи природоохоронного призначення (очисні споруди, альтернативні джерела енергії, тощо), товари та матеріали, які є екологічно безпечними, інвестиції в сферу захисту навколишнього природнього середовища та ін.;

- Звіт про фінансові результати – надає інвесторам та кредиторам повну, правдиву та неупереджену інформацію про екологічні доходи і витрати, а також про прибутки та збитки від екологічної діяльності компанії;

- Примітки до річної фінансової звітності – них повинні містити окремі пояснення щодо екологічних показників.

Тобто, вищевикладені фінансові звіти ТОВ АФ «Хоружівка» виступають єдиними інструментом екологічної комунікації, що надає корисну інформацію для прийняття рішень зацікавлених сторін та для виконання соціальної відповідальності.

Також не менш важливим звітом з екологічної діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» є статистичний звіт, проте, інформація, яка відображається у звітах та подається до Державної служби статистики є недостовірною, хоча метою подання таких звітів є спостереження за діяльністю підприємств, про застосування ними екологічно безпечних технологій у виробництві, про встановлення очисних водних та інших споруд, про кількість викидів та скидів у атмосферне повітря та водні ресурси, про кількість відходів від основної діяльності та інші аспекти, які визначені Загальним табелем (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2019 р [27].

Бухгалтерія ТОВ АФ «Хоружівка» формально готує статистичні звіти та подає їх, серед них такі:

- форма № 2-тп (атмосферне повітря) (річна) — про викиди в атмосферу забруднюючих речовин і парникових газів від стаціонарних джерел забруднення;

- форма № 1-відходи (річна) — про утворення та поводження з відходами;

- форма № 1-екологічні витрати (річна) — про капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища.

В ідеалі в таких звітах необхідно ТОВ АФ «Хоружівка» оприлюднювати в повному обсязі інформацію щодо наявності, стану використання корисних відновлюваних та не відновлюваних природних ресурсів, подавати органам державної статистики у визначені строки достовірну інформацію, у тому числі, інформацію з обмеженим доступом [28].

Більш докладніша інформація про стан відновлюваних та не відновлюваних ресурсів, проте все одно не в повному обсязі, зокрема у частині нарахування та сплати екологічних податків ТОВ АФ «Хоружівка» відображається у податковій звітності та подається до Державної фіскальної служби України.

Екологічний податок стягується з обсягу та типу забруднюючих речовин, що виділяються в атмосферу та у воду, утилізацію відходів ТОВ АФ «Хоружівка».

Проаналізувавши особливості організації екологічно-відповідальної діяльності на ТОВ АФ «Хоружівка» можна зробити висновок, що підприємство не орієнтоване на забезпечення сталого розвитку навколишнього природного середовища та не звітує про дійсний стан забруднення довкілля. А екологічні показники є важливими з точки зору користувачів фінансових звітів, тому екологічну звітність суб'єктів господарювання слід розглядати з боку контролюючих органів з більш детальним поглядом, особливо щодо компаній, які несуть великі витрати в галузі екологічних питань.

2.3 Організація обліку і звітності екологічно-відповідальної діяльності в ТОВ АФ «ХОРУЖІВКА»

На сьогоднішній день спостерігається негативний вплив на операційну діяльність компанії, який вимагає системи екологічного обліку як контролю за підприємницькою відповідальністю, оскільки обробка відходів, що проводиться компанією, вимагає вимірювання, оцінки, розкриття та звітування про витрати на поводження з відходами за результатами діяльності організації.

Екологічний облік на ТОВ АФ «Хоружівка» - це облік, що визначає, вимірює, оцінює та розкриває витрати понесені товариством на навколишнім середовище, а бухгалтерський облік - це дискурс, який впливає на навколишнє середовище, тому облік не можна відокремити від середовища.

На даному етапі розвитку виробництва та пропагуванні екологічно безпечних продуктів керівництво товариства визнало, що проблема поводження з відходами важлива при контролі відповідальності компанії за навколишнє середовище, а успіх ТОВ АФ «Хоружівка» визначається трьома факторами, а саме: якістю, рентабельністю та відповідальністю за навколишнє середовище.

Також варто зазначити, що екологічний облік відноситься до оцінки та публічної звітності щодо екологічних зобов'язань та матеріальних витрат на навколишнє середовище. Облік витрат - це процес ідентифікації, збору та аналізу основної фінансової інформації, що використовується керівництвом для організаційного планування, оцінки та контролю. Він використовується як опора при прийнятті рішень. У таблиці 2.5, ми подамо кілька типів внутрішніх управлінських рішень на ТОВ АФ «Хоружівка».

Таблиця 2.5 – Типи управлінських рішень ТОВ АФ «Хоружівка», заснованих на інформації про екологічні витрати

| | |
|---|------------------------------------|
| Управлінські екологічні рішення впливають на: | Інформація про витрати впливає на: |
| Рекламу екологічної продукції | Капітальні інвестиції |
| Проектування екологічних процесів | Контроль витрат |
| Створення нових послуг | Поводження з відходами та викидами |
| Купівлю екологічної сировини та добрив | Розподіл витрат |
| Оперативне управління | Виробничо-маркетинговий мікс |
| Управління ризиками | Ціни виробництва |
| Створення екологічну політика | Оцінка ефективності |

Вплив на навколишнє середовище відіграє найважливішу роль у досягненні екологічних показників шляхом відповідного визначення та розподілу екологічних витрат на продукцію, роботи та / або послуги. Встановити межу між діями з охорони навколишнього природного середовища та виробничими діями, характерними для суб'єкта господарювання, досить складно. На даний момент ТОВ АФ «Хоружівка» розпочала роботу над екологічною діяльністю, а також формує та розподіляє екологічні витрати.

На основі визначених управлінських рішень, керівництвом ТОВ АФ «Хоружівка» були виділено чотири типи екологічних витрат, які може понести товариство в ході своєї господарської діяльності, типологія витрат відображена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Типологія екологічних витрат на ТОВ АФ «Хоружівка»

| Тип витрат | Характеристика |
|------------|----------------|
|------------|----------------|

| | |
|------------------------------|--|
| Звичайні витрат | Витрати, які виникають за рахунок використання сировини, основних фондів і можуть бути відображені в обліку витрат. Бажано, щоб ці витрати не були зменшені, проте були враховані при прийнятті рішень. |
| Потенційно приховані витрати | Витрати, понесені до запуску виробничого процесу, але які мали вплив на навколишнє природне середовище, такі витрати можуть впливати на процеси аналізу та прийняття рішень щодо екологічної діяльності підприємства |

Продовження таблиці 2.6

| | |
|--|--|
| Непередбачені витрати (витрати на сплату непередбачених штрафів) | Це ті витрати, які можуть впливати на фінансовий результат майбутніх періодів, штрафні санкції можуть бути понесені за: розмірність або ймовірність перевищення викидів чи відходів від певного рівня, за діяння шкоди довкіллю, тощо. |
| Витрати на імідж суб'єкта господарювання | Вони можуть включати витрати на щорічні звіти про навколишнє середовище та на діяльність з підтримання відносин із громадою, витрати, які добровільно спрямовуються на екологічну діяльність. |

Отже, на основі визначеної типології екологічних витрат, ймовірно, передбачалося визначення синтетичних та аналітичних рахунків для спрощення бухгалтерського обліку та ефективному звітуванні по кожній статті екологічних витрат. Проте, План рахунків ТОВ АФ «Хоружівка» не був доповнений у цьому розділі витрат додатковими рахунками.

Зате, на товаристві, існує чітко визначені система первинного обліку. Так, до складу екологічних витрат можуть бути віднесені лише ті витрати, які мають документальне підтвердження. Серед таких основоположних первинних документів на ТОВ АФ «Хоружівка» є розрахунки бухгалтерії, звіти про використання коштів, наданих на відрядження або підзвіт для здійснення екологічних заходів, акти виконаних робіт, видаткові касові ордери, накладні, рахунки, рахунки-фактури, виписка банку, накладні, платіжні доручення, акти відремонтованих об'єктів, розрахунково-платіжні відомості, тощо.

Таким чином, на основі даних отриманих в процесі первинного та в подальшому бухгалтерського обліку формується фінансова звітність ТОВ АФ «Хоружівка», така як Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки. Слід також відзначити, що на підприємстві застосовується звичайний метод екологічного обліку, який формується на виявленні та контролі витрат, пов'язаних з бізнес-процесами товариства для виробництва та встановлення цін

на продукцію. Управління ТОВ АФ «Хоружівка» не усвідомлює, що бізнес-процеси, пов'язані з екологічним фактором та впливають на навколишнє середовище. Розуміння екологічних витрат та ефективності процесів екологічного обліку може сприяти більш точним на продукцію, а при проектуванні майбутніх виробничих процесів, до впровадження, в більшості, екологічно чистої продукції.

Інформація, зібрана системою управлінського обліку, використовується в межах функцій управління - планування, оцінки та контролю - в декількох режимах відповідно наступним чином: контроль та мотивація поведінки персоналу для покращення результатів бізнесу; обґрунтування рішень щодо: закупівлі, капітальних вкладень, встановлення витрат і цін на продукцію, управління ризиками, проектування процесів і продуктів, стратегій; планування та спрямування управлінської уваги. Вплив на

На основі того, що ТОВ АФ «Хоружівка» відображає витрати на охорону навколишнього природного середовища в бухгалтерському обліку в складі виробничих, загальновиробничих та операційних витрат то і фінансова звітність відображається в складі загальних статей. Бухгалтерський облік екологічних витрат відображено в таблиці 2.7

Таблиця 2.7 – Відображення екологічних операцій у бухгалтерському обліку ТОВ АФ «Хоружівка»

| Господарські операції | Д-т | К-т |
|--|-----|-----|
| Придбання необоротних активів природоохоронного призначення | 152 | 631 |
| Відображено витрати на право користування природними ресурсами | 92 | 121 |
| Екологічні зобов'язання з екологічного податку | 94 | 642 |
| Відображено результат повторно використаних відходів | 74 | 791 |
| Відображено величину нерозподіленого прибутку від екологічної діяльності | 791 | 441 |

Що стосується узагальнених витрати на запобігання забруднення, то ТОВ АФ «Хоружівка» з 2017 року почала акумулювати кошти та спрямовувати їх на зменшення впливу на навколишнє середовище. Забруднення, що створюється внаслідок шкідливого впливу, спричиненого діловою активністю товариства

впливає на здоров'ю людей, які мешкають на прилеглих територіях та середовище. Варто зазначити, що керівництвом товариства було спрямовано вільні кошти на зменшення таких видів забруднення, як:

- запобігання забрудненню ґрунту – на підприємстві визначено, що з метою поповнення в ґрунті органічних речовин кожного року вноситься на 1 га 3 тонни, це сприяє підвищенню органічної речовини на 2400 кг, азоту на 11-17, фосфору на 2-5, калію на 17-19, кальцію на 7-28, магнію – 2-5 кг, також аграріями було визначено що ґрунт поповнюється мікроелементами;

- запобігання забрудненню води – стічні води, які утворюються внаслідок господарської діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» від 2017 року використовуються для зрошування у теплий період, а взимку такі води накопичуються у спеціальних водосховищах. У 2018 році аграріями ТОВ АФ «Хоружівка» було проведено дослідження поливу освітленими стічними водами овочів та фруктів, але було прийнято рішення щодо недоцільності та неефективності такого використання вод;

- запобігання забрудненню атмосферного повітря – з 2011 року на підприємстві було прийнято рішення про спалювання невикористаної (непроданої) сировини, відтак утворення метану (CH_4) внаслідок спалювання, який в подальшому впливає на виникнення парникового ефекту був скорочений на території де здійснює діяльність ТОВ АФ «Хоружівка».

Тобто, слід зазначити, що керівництво ТОВ «Хоружівка» здійснює екологічні заходи на покращення стану довкілля, але це не для впровадження екологічної відповідальності на підприємстві, а для зменшення витрат на добрива та для збільшення родючості ґрунтів.

Також у розділі 2.1 було визначено, що керівництвом ТОВ АФ «Хоружівка» не розроблено екологічної політики, на нашу думку така політика повинна бути зобов'язанням у здійсненні ефективного управління відходами та бути нормативно врегульованою на законодавчому рівні. Екологічна політика компанії - це реалізація ефективного управління природними ресурсами, вона здійснюється як усвідомлення існування компанії в передбаченні наслідків

глобального потепління, включаючи зусилля з енергоефективності та використання відходів, зменшення забруднення повітря, збереження води, захист біорізноманіття та намагання запобігти забрудненню та контролю над впливом на навколишнє середовище. Проте, нажаль зазначене нами сільськогосподарське підприємство до цього етапу екологічної відповідальності не дійшло.

Отже, керівництво ТОВ АФ «Хоружівка» обліковує екологічні доходи, витрати та зобов'язання на окремих аналітичних рахунках, також аграріями було запроваджено ряд екологічних заходів, які впливають на скорочення окремих видів забруднюючих речовин, проте, підприємству слід розробити екологічну політику та визначити сукупність екологічних заходів, які будуть спрямовані на раціональне використання ґрунтів та відтворення природних ресурсів.

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЕКОЛОГІЧНО -ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1 Ключові аспекти організації обліку екологічно-відповідальної діяльності ТОВ АФ «Хоружівка»

Система обліку екологічно-відповідальної діяльності організацій - це розширення традиційних систем обліку витрат, орієнтованих на ефективні управлінські екологічні рішення. Він ґрунтується на аналізі причин та наслідків, який допомагає правильно розподілити витрати до заподіяного впливу на навколишнє середовище.

На основі проведеного аналізу екологічно-відповідальної діяльності ТОВ АФ «Хоружівка» слід визначити, що товариство почало сприяти забезпеченню сталого розвитку, проте ті кроки, які здійснені керівництвом на даний час не є прогресивними. Тому нами буде запропоновано ряд фундаментальних змін, які в подальшому вплинуть на ефективне впровадження екологічно-відповідальної діяльності та дадуть поштовх щодо виходу на нові експортні ринки з екологічно чистою сільськогосподарською продукцією.

Для раціонального екологічного обліку також необхідна облікова політика, яка б відображала чітку та деталізовану характеристику устаткування, яке використовується на підприємстві для захисту довкілля, робіт та витрат, що належать до природоохоронної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Облікова політика для підприємства є одним із основних документів, яким керується керівний склад у процесі здійснення господарської діяльності, на основі того, що в обліковій політиці ТОВ АФ «Хоружівка» питанню екологічної діяльності особливої уваги не приділено, то розроблено ряд пропозицій, які повинні знайти своє відображення у новій обліковій політиці сільськогосподарського підприємства, зокрема необхідно визначити:

- види екологічних витрат, доходів та зобов'язань, їх джерела формування та гранично допустимі обсяги;
- первинні документи;
- операції, які для відображення руху екологічних витрат;
- механізм формування та використання грошових коштів на екологічні витрати за відповідний період;
- документи, що обґрунтовують формування та використання екологічних витрат протягом звітного періоду;
- відповідальних осіб за здійснення екологічного обліку;
- осіб, які мають право та у разі форс-мажорних обставин повинні приймати рішення щодо екологічних витрат;
- особливості системного контролю за цільовим використанням коштів, що призначені для забезпечення сталості довкілля;
- порядок проведення інвентаризації відходів і стану екологічних зобов'язань;
- особливості звітності для внутрішнього кола зацікавлених осіб щодо екологічних витрат.

Враховуючи вищевикладене, варто виокремити такі елементи облікової політики: список екологічних доходів, витрат та зобов'язань, які можуть виникати у процесу господарської діяльності та порядок формування таких статей балансу; документальне оформлення первинних документів, які б засвідчували процес використання чи надання грошових коштів на екологічну діяльність, інвентаризація грошових коштів понесених на охорону навколишнього середовища, відповідальність посадових осіб та внутрішня звітність. Визначені елементи спростять обліковий процес відображення екологічних аспектів на товаристві для відділу бухгалтерії, а також допоможуть ефективно функціонувати внутрішній екологічній звітності в організації.

Деталізуємо окремі напрямки. Керівництво часто не знає про масштаби екологічних витрат і не може визначити можливості для економії таких витрат. Розроблена типологія екологічних витрат на ТОВ АФ «Хоружівка», на нашу

думку, не є досконалою. Тому для полегшення такого процесу прийняття управлінських рішень та спрощення системи екологічного обліку нами було розподілено екологічні витрати на дві категорії:

– Внутрішні витрати – це витрати, які безпосередньо впливають на звіт про прибутки та збитки компанії:

1. витрати на вдосконалення системи обліку та аудиту, з метою мінімізації та уникнення штрафних санкцій за порушення законодавства у сфері забруднення довкілля;

2. витрати на вивезення відходів включаються до витрат на продукцію (тобто, наприклад, у ЄС, компанії повинні забезпечити можливість клієнтам повернути такі товари, як батарейки, картриджі для принтера, то для подальшої переробки, а продавець таких товарів має відповідні витрати за такі повернення);

3. регуляторні витрати, такі як податки (наприклад, компанії з поганою політикою екологічного управління часто має більш високий податковий тягар);

4. передові витрати, такі як отримання дозволів (наприклад, для досягнення певного рівня викидів);

5. резервні витрати, такі як витрати на виведення з експлуатації після завершення проекту.

– Зовнішні витрати – це витрати, які впливають загалом на суспільство в цілому:

1. викиди в атмосферне повітря (викиди забруднюючих речовин, викиди діоксиду сірки, викиди оксидів азоту, викиди діоксиду вуглецю);

2. забруднення зворотних вод;

3. розміщення відходів.

Керівництву ТОВ АФ «Хоружівка» необхідно усвідомити особливості зовнішніх витрат та включати їх до внутрішніх витрат товариства.

Також важливим елементом вдосконалення екологічного обліку є встановлення окремих рахунків у Плані рахунків ТОВ АФ «Хоружівка». На

основі цього нами було визначено окремі аналітичні рахунки для обліку екологічних витрат, доходів та зобов'язань а також прив'язано для кожного первинний документ на основі яких повинен вестися облік (табл.3.1)

Таблиця 3.1 – Запропоновані рахунки для екологічного обліку доходів, витрат та зобов'язань на ТОВ АФ «Хоружівка»

| Синтетичний рахунок | Аналітичний рахунок | | Підтверджуючий первинний документ |
|-----------------------------------|---------------------|---|---|
| 923 «Екологічні витрати» | 9231 | Внутрішні витрати | Звіт про адміністративні витрати (ф.№5.8) |
| | 9232 | Зовнішні витрати | Журнал-ордер 5В с.-г. Відомість 5.8 с.-г. Зведені відомості до журналу-ордеру №5В с.-г. |
| 747 «Екологічні доходи» | 7471 | Дохід від екологічно чистої продукції | Бухгалтерська довідка |
| | 7472 | Дохід від повторного використання відходів | Журнал-ордер 6 с.-г. Відомість 6.7 с.-г. |
| 6421 «Екологічні зобов'язання» | 64211 | Екологічний податок | Бухгалтерська довідка Відомість 3.5 с.-г. Журнал-ордер 3Г с.-г. Головна книга |
| | 64212 | Плата за використання природних ресурсів | |
| | 64213 | Плата за відшкодування завданої екологічної шкоди | |

Враховуючи, що ТОВ АФ «Хоружівка» здійснює як внутрішні так і зовнішні екологічні витрати то вони також можуть бути відображені на різних рахунках. Тому пропонуємо ввести додаткові субконто до запропонованих рахунків з метою подальшого формування внутрішньої управлінської екологічної звітності в двох напрямках (рис.3.1).

| 9231 «Внутрішні екологічні витрати» | 9232 «Зовнішні екологічні витрати» |
|---|--|
| Субконто 1 – витрати на систему обліку; Субконто 2 – витрати на вивезення відходів; Субконто 3 – регулярні витрати; Субконто 4 – передові витрати; Субконто 5 – резервні витрати. | Субконто 1 – викиди в повітря; Субконто 2 – забруднення зворотних вод; Субконто 3 – розміщення відходів. |

Рисунок 3.1 – Удосконалені субконто для рахунків обліку екологічних витрат в ТОВ АФ «Хоружівка»

Джерело: авторська розробка

Отже, запропоновані субконто для внутрішніх та зовнішніх екологічних витрат дадуть змогу в подальшому автоматизувати процес накопичення таких витрат.

Запропоновані синтетичні та аналітичні рахунки для обліку екологічних витрат, доходів та зобов'язань спростять екологічний облік на ТОВ АФ «Хоружівка», а в подальшому будуть сприяти плануванню екологічних платежів та розрахунку основних факторів впливу на збільшення/зменшення екологічного податкового навантаження на товариство.

Таким чином, в бухгалтерському обліку товариства слід виділити субрахунки екологічних доходів, витрат та зобов'язань. Такі допоміжні рахунки характеризували б виручку від реалізації сільськогосподарських відходів, витрати на купівлю екологічно чистої сировини, заробітну плату та преміювання працівників ТОВ АФ «Хоружівка» за діяльність у напрямку охорони довкілля, також варто вираховувати окремо амортизаційні відрахування очисних споруд та інші витрати на охорону навколишнього середовища.

Для більш детального розуміння застосування запропонованих рахунків необхідно навести кореспонденції, які відобразять процес здійснення екологічних операцій на ТОВ АФ «Хоружівка» після (табл.3.2).

Таблиця 3.2 – Приклади кореспонденцій із застосуванням запропонованих рахунків для обліку екологічних доходів, витрат, зобов'язань на ТОВ АФ «Хоружівка»

| Господарські операції | Д-т | К-т |
|--|-------|-------|
| Відображено витрати на право користування природними ресурсами | 92314 | 121 |
| Екологічні зобов'язання з екологічного податку на забруднення атмосферного повітря | 92321 | 64211 |
| Відображено витрати на розробку програми «ЕкологПРО» | 92311 | 127 |
| Відображено результат повторно використаних відходів | 7472 | 791 |

Наступним, не менш важливим елементом є розробка екологічної політики для ТОВ АФ «Хоружівка». Екологічна політика повинна бути

спрямована на комплексну методологію обліку навколишнього середовища, що охоплює як зовнішні так і внутрішні фактори.

Діяльність ТОВ АФ «Хоружівка» має встановлювати конкретні цілі екологічної політики, створення плану екологічної діяльності для досягнення екологічних цілей, а також виконання, оцінки та перегляду природоохоронної діяльності на основі визначеного плану. Ці заходи з управління навколишнім середовищем повинні виконуватися всією організацією в цілому, кожен з управлінських підрозділів відповідальний за окрему ланку екологічної політики з метою підвищення ефективності цих заходів.

Також екологічний облік є невід'ємною частиною екологічної політики і повинен ефективно функціонувати для забезпечення спільних кількісних даних щодо природоохоронної діяльності, що охоплюють не лише розкриття інформації, а й внутрішнє управління в межах сільськогосподарської діяльності.

Таким чином, нами було розроблено кроки, які допоможуть керівництву ТОВ АФ «Хоружівка» розробити екологічну політику, яка буде сприяти захисту навколишнього середовища, а також можуть бути корисними для розкриття екологічної звітності та внутрішнього управління (додаток Г).

Отже, керівництво ТОВ АФ «Хоружівка» повинно прагнути до ефективного впровадження, поєднання та обміну інформації з обліку навколишнього середовища, щоб здійснити багатоплановий перегляд їх природоохоронної діяльності. Така комунікація можливе лише при розробці екологічної політики товариства та визначенні відповідальних осіб за дотриманням екологічних норм.

3.2 Вдосконалення екологічної звітності ТОВ АФ «Хоружівка»

Зі збільшенням обізнаності щодо екологічних питань та вимог зацікавлених сторін до екологічної інформації зростає необхідність щодо розкриття інформації про рівень забруднення навколишнього середовища.

Екологічні стандарти ISO 14000 також вимагають достовірної та точної інформації про кількість викидів, екологічні показники компанії, а також її екологічну звітність, яка повинна розглядатися як стратегічне питання в бізнесі [41].

Питання екологічної звітності набуває неабиякої актуальності серед вітчизняних науковців через стан навколишнього природного середовища та рівень його забруднення. Незважаючи на те, що вітчизняні підприємства долучаються до програми екотрансформації з метою скорочення шкідливих викидів, але на законодавчому рівні не затверджено жодної форми екологічної звітності, яка б кількісно та якісно демонструвала екологічні результати діяльності підприємства.

Звичайно українськими підприємствами подається звітність до Державної статистичної служби про кількість викидів та до Державної податкової служби про розміри викидів та понесені витрати відповідно до їх кількості у розрахунку на визначений нормативний коефіцієнт, проте такі звіти не можна назвати ефективними.

Так, враховуючи досвід країн ЄС, які складають та подають звітність до екологічних фондів, а у разі неподання несуть відповідальність за порушення екологічного законодавства, було розроблено форму екологічної звітності (Додаток Д), яка включає дві форми: понесених підприємством внутрішніх та зовнішніх витрат на екологічну діяльність. Рисунок 3.1 детально характеризує процес формування екологічної звітності на ТОВ АФ «Хоружівка».

Відповідно до розробленої форми подавати її необхідно раз у квартал, протягом 9 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця, така регулярність є необхідною умовою для здійснення регулярного контролю за станом навколишнього середовища та рівнем його забруднення окремими суб'єктами господарювання.

Також варто зазначити, що для покращення стану навколишнього природного середовища кожне підприємство, яке здійснює свою діяльність на території України або поза її межами, але з розташуванням виробничих

потужностей на українській території повинен складати відповідний екологічний звіт. Визначений звіт повинен стати обов'язком для вітчизняних підприємців, а у разі не складання такої форми звітності або надання інформації, яка є неправомірною або некоректною накладаються штрафні санкції та пеня за кожен день несплати штрафу.



Рисунок 3.1 – Етапи складання екологічної звітності на ТОВ АФ «Хоружівка»

Джерело: авторська розробка

Відповідно до запропонованої форми процес підготовки та оприлюднення екологічних звітів збільшить рівень інформаційної відкритості не лише ТОВ АФ «Хоружівка», але й кожного вітчизняного підприємства.

Для того, щоб екологічні звіти були достовірними та точними, їх формування повинно відбуватися відповідно до джерел складання такої звітності, серед основних джерел, враховуючи ст.25 Закону України «Про

охорону навколишнього середовища»[42]та первинні документи екологічного обліку виділено такі: результати моніторингу довкілля (результати експертиз, проб ґрунтів та стічних вод), кадастри природоохоронних ресурсів (про наявність та приналежність природних ресурсів до підприємства, тобто кількість земельних ділянок взятих в оренду для ведення господарства та відповідальність за стан садів,пасовищ, лісів, тощо), довідки видані уповноваженими на це особами, рахунки про понесені витрати на природоохоронну діяльність, виписки банку, розрахункові відомості, авансові звіти, накладні, договори тощо.

На основі визначених документів первинного обліку та документів, які надаються уповноваженими органами повинна формуватися та надаватися до контролюючих органів екологічна звітність. При дотриманні до визначених рекомендацій підприємство почне ефективну екологічну політику та стане екологічно орієнтованим, що вплине на кількість замовлень та якість вирощеної продукції.

Звичайно, запровадження визначеної форми на національному рівні сприятиме розвитку екологічно-відповідальної діяльності у суб'єктів господарювання та зменшить обсяги забруднень та кількість викидів у довкілля, проте для початку необхідно запровадити визначену екологічну звітність на ТОВ АФ «Хоружівка» для узагальнення результатів від екологічної діяльності за період.

Так, для ефективності та функціонування такого звіту необхідно буде спочатку підготувати персонал до окремого виду обліку та розподілу витрат на зовнішні та внутрішні. Наступним кроком є систематизація окремих первинних документів, які будуть підтверджувати факт здійснення екологічної операції та на основі таких документів здійснювати облік у розрізі доходів, витрат та зобов'язань у разі їх виникнення. Після формування та закриття окремих екологічних рахунків за звітний період рознесення таких рахунків до звіту. Так, на основі сформованого звіту керівництво ТОВ АФ «Хоружівка» зможе приймати управлінські рішення з приводу екологічної подальшої екологічної

діяльності та прогнозувати отримані вигоди у майбутній перспективі від додатково вкладених коштів у процес екологізації довкілля.

Оскільки, екологічна звітність - це передача організацією інформації про екологічні результати діяльності її зацікавленим сторонам. А інформація про екологічні показники включає вплив на навколишнє середовище, ефективність управління цими впливами та внесок у екологічний та сталий розвиток. Так, на нашу думку, для того, щоб екологічна звітність ТОВ АФ «Хоружівка» максимально відображала вплив товариства на стан навколишнього природного середовища необхідно додати до звіту екологічні показники (рис.3.3).



Рисунок 3.3 – Показники екологічної ефективності, які повинні бути включені до екологічного звіту

Такий підхід до визначення екологічної звітності повинен сприяти розвитку екологічної відповідальності серед бізнес-спільноти та достовірному поданні інформації, щодо кількості викидів та стану забруднення довкілля.

В даний час детальна інформація стає все більш важливою для задоволення очікувань таких груп зацікавлених сторін, як: працівники, акціонери, громадськість, регулятори, підрядники / постачальники, замовники та інші зацікавлені сторони, які мають різні цілі та очікування.

Наприклад, необхідно повідомляти про стале споживання та виробничу діяльність організації, наприклад, про придбання екологічно бажаних товарів та послуг, таких як перероблений папір, енергоефективні пристрої тощо, такий підхід збільшує довіру до діяльності підприємства.

Основними елементами удосконалення даних про екологічну звітність є визначення основних ініціатив, яких повинні дотримуватися в обов'язковому порядку керівництво ТОВ АФ «Хоружівка»:

- контроль за екологічними показниками – для того, щоб забезпечити доступність, послідовність та репрезентативність даних для екологічної звітності. Для ТОВ АФ «Хоружівка» є актуальним питання уникнення неякісних та недостатніх екологічних даних у звітності за минулі періоди, а також розробка і вдосконалення нових показників. Ця робота може включати розробку нових моделей, джерел даних, методологій, аналізів та методів викладу екологічної інформації;

- підвищення доступності даних – для того, щоб стати конкурентоздатним у XXI столітті важливо не лише виготовляти продукцію але й бути орієнтованим на споживача, на основі цього необхідно поліпшувати якість ґрунтів та використовувати лише мінеральні добрива. Відповідно до проведених екологічних робіт та фінансування екологічних заходів необхідно публікувати достовірні та точні звіти для цільової аудиторії.

Тож, були розроблені декілька аспектів щодо удосконалення екологічної звітності, які при їх впровадженні в майбутній перспективі позитивно вплинуть не лише на роботу ТОВ АФ «Хоружівка», але й на формування екологічно-відповідальної діяльності всіх вітчизняних організацій, через складання екологічної звітності та контроль за достовірністю відображених в ній даних. Ера достовірної екологічної звітності повинна розпочатися в Україні з метою

попередження екологічних катастроф внаслідок промислових та інших забруднень.

ВИСНОВКИ

Результати дослідження підтверджують, питання екологічно-відповідальної діяльності на сьогоднішній день набуло неабиякої актуальності, на це вплину ряд факторів, такі як інтеграція України в ЄС, впровадження та підтримка розвитку цілей сталого розвитку, стан навколишнього природного середовища, кількість викидів в атмосферне повітря та воду тощо, а також орієнтація споживачів на еко - продукти. Тим не менш, в українських реаліях існують прогалини у розвитку та впровадженні на підприємствах екологічного обліку та звітності, оскільки урядом невизначені нормативно-правові акти та інші регулятори, в яких будуть відображені концептуальні основи екологічного обліку та звітності.

Турбота про екологічну відповідальність та сталий розвиток промисловості породила нову галузь екологічного обліку та звітності. На основі цього було досліджено теоретичні основи екологічного обліку та звітності з особливим акцентом на український сценарій.

Щодо аналізу фінансового стану ТОВ АФ «Хоружівка», то результати розрахунків свідчать про необхідність у розробці ефективної політики для підвищення конкурентоспроможності враховуючи всі зовнішні та внутрішні ризики, уникнення яких в подальшому вплине на забезпечення та підтримку стійкого економічного стану ТОВ АФ «Хоружівка» та покращення фінансові показників.

Слід визнати, що екологічно чиста діяльність на сільськогосподарських підприємства визначається, головним чином, зовнішнім зобов'язанням перед замовниками продукції, в більшості це замовлення на експорт, тому на якість експортованої продукції впливають європейські вимоги якості. Проте обстежуване нами ТОВ АФ «Хоружівка» не працює на експорт, а продує виготовлену продукцію українським споживачам, тому питання здійснення екологічних заходів, які спрямовані на економію природних ресурсів та зменшення негативних впливів на навколишнє середовище, таких як викиди та

відходи почала запроваджуватися з 2017 року. Найважливішими перешкодами запровадження екологічно-відповідальної діяльності на таких підприємствах є фінансові та кадрові обмеження.

Так, за результатами дослідження на товаристві ведеться екологічний облік доходів, витрат та зобов'язань, але окремих рахунків для екологічного обліку на товаристві не визначено. Керівництво здійснює екологічні заходи на покращення стану ґрунтів, води та атмосферного повітря, проте для екологічно-відповідальної роботи ТОВ АФ «Хоружівка» необхідна розробка екологічної політики.

Було визначені можливі шляхи вдосконалення екологічного обліку та звітності на ТОВ «АФ «Хоружівка», які в подальшому можна імплементувати на інші підприємства. Відтак, можна констатувати що інформація про облік екологічних витрат є важливою для прийняття стратегічних бізнес-рішень, тому було рекомендовано, впровадити окремі аналітичні рахунки в систему бухгалтерського обліку ТОВ АФ «Хоружівка», щоб можна було встановити і правильно розподілити справжні витрати в організації. Крім того, керівництву товариства слід приділяти належну увагу екологічній звітності та розробити екологічну політику відповідно до визначених нами кроків.

Також було розроблено форму екологічної звітності, яка розподілена відповідно до запропонованих зовнішніх та внутрішніх витрат, які в процесі своєї господарської діяльності несе підприємство. Запровадження такої форми обліку на підприємстві дасть змогу ефективно планувати та прогнозувати екологічні платежі, а також бути конкурентоздатними на європейському ринку екологічно-чистий товарів.

Отже, впровадження визначених рекомендацій спростить екологічний облік та звітність на ТОВ АФ «Хоружівка» що вплине на швидкість прийняття управлінських рішень, а запропонована форма звітності може бути імплементована за затверджена на національному рівні з метою скорочення шкідливих викидів у навколишнє природне середовище та розвитку екологічної діяльності в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Шаповал В.М., Бережна М.В. Удосконалення економічного механізму стимулювання екологічної відповідальності підприємств України. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: Збірник наук. праць: У 2-х вип.* Маріуполь, 2011. Вип. 2. С. 234–239.
2. Смоленніков Д.О. Роль екологічної відповідальності бізнесу на шляху до сталого розвитку. *Вісник СумДУ. Серія: Економіка*, 2013. №4. С. 35–39.
3. Тараскіна Н.В. Екологічна етика в контексті соціальної відповідальності бізнесу. *Вісник НТУ «ХПИ»*, 2012. №43. С. 23–28.
4. Савінова В.М. Екологічна відповідальність підприємництва. *Молодий вчений*. 2015. №2. С. 195–197.
5. Бережна М.В. Екологічна відповідальність суб'єктів підприємництва в системі рівноважного розвитку регіону. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*, 2014. №. 1(10), Т. 1. С. 344–348.
6. Серікова О.М. Соціальна відповідальність партнерів трудових відносин як чинник раціонального використання трудового потенціалу: теоретико-методологічний підхід. *Бізнес Інформ*, 2013. №11. С. 234–239.
7. Пусенкова Н.Н., Солнцева Е.А. Экологическая ответственность российского бизнеса: мифы и реальность. *Бизнес и общество*, 2006.– №4. – С. 74–80.
8. Бачинская Т.Я. Экологическая ответственность бизнеса: опыт и перспективы. *Бизнес и общество*, 2011 №5–6. С. 3–17.
9. S. Smerichevskyi, T. Kniazieva, Y. Kolbushkin та ін. Environmental orientation of consumer behavior: motivational component. *Problems and Perspectives in Management*. 2018. URL: http://er.nau.edu.ua/bitstream/NAU/39861/1/PPM_2018_02_Smerichevskyi.pdf.

10. Yazliuk, B. O. Socialresponsibilityofeconomicentities: economicnatureandessence. *НауковийвісникПолісся*. 2017. № 1 (9), ч. 1. С. 119-127
11. Melnyk, L. H. (2011). Екологізаціяекономіки як передумовадосягненнясталогорозвитку. *Економіка та менеджмент*. Перспективирозвитку: матеріалидоповідейМіжнар. наук.-практ. конф. Sumy: SumNU
12. Грішнова О.А., Думанська В.П. Екологічний вектор соціальної відповідальності.*Економіка і управління*, 2011. №3. С. 32–41.
13. Шаповал В. М., Коваленко О.А. Екологічна відповідальність суб'єктів господарювання як необхідна умова виживання людства у сучасних умовах. 2017. URL: <http://ir.nmu.org.ua/bitstream/handle/123456789/147365/75-78.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
14. ENVIRONMENTALREPORTINGAWARD. *MinistryofEnvironment&NDU*. 2006.URL: http://environment.govmu.org/English/Documents/events/Environmental_Reporting_Guideline.pdf.
15. RobGray. *EnvironmentalAccounting, ManagerialismandSustainability: Istheplanetsafeinthehandsofbusinessandaccounting?CentreforSocialandEnvironmentalAccountingResearch*.URL: https://cgi.st-andrews.ac.uk/media/csear/discussion-papers/CSEAR_dps-sustain-envaccman.pdf.
16. EnvironmentalAccountingGuidelines. *MinistryoftheEnvironment*. 2005. URL: <https://www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf>.
17. HamidSaremi. Roleofenvironmentalaccountinginenterprises. 2014 URL:https://www.researchgate.net/publication/272176734_Role_of_environmental_accounting_in_enterprises.
18. EnvironmentAccountingSystem. URL: https://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/28706/8/08_chapter3.pdf.

19. Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад запровадження. Мукачівський державний університет «Економіка і суспільство», 2016. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/121.pdf.

20. Літвак С., Павлова А. Реформування екологічного оподаткування та розробка місцевих екологічних програм – шлях до збереження навколишнього природного середовища. *Економіст*, 2012. №6. С. 44-45.

21. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*, 2011. №2 (31). С. 195-200.

22. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

23. Mehenna Yakhou. ENVIRONMENTAL ACCOUNTING: AN ESSENTIAL COMPONENT OF BUSINESS STRATEGY. *Business Strategy and the Environment*, 2003. URL: <http://www.greeneconomics.net/accounting1.pdf>.

24. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2.12.2009 р., із змінами та доповненнями. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

25. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність : інструмент соціально відповідального бізнесу / за заг. ред. Ю. Щербіної. Київ : «Ернстенд Янг», 2010. 78 с.

26. Купалова Г., Матвієнко Т. ЕКОЛОГІЧНА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ЯК СКЛАДОВА НАЦІОНАЛЬНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ З ОХОРОНИ ДОВКІЛЛЯ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2012. URL: http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2015/11/142_3.pdf.

27. Загальний табель (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2019 рік.

Офіційна сторінка Держстату: веб-сайт. URL: <http://rsp.ukrstat.gov.ua/>.

28. Облік і звітність у сфері охорони довкілля. *Комітет екологічного порятунку України*: веб-сайт. URL: http://eco-ua.org/news/10240-oblik_i_zvitnist_u_sferi_okhorony_dovkillja.

29. Taxation and Investment in Ukraine 2017. Deloitte URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-ukraine-guide-2017.pdf>.

30. Директива 2004/35/ЄС Європейського Парламенту та Ради Про екологічну відповідальність за попередження та ліквідацію наслідків завданої навколишньому середовищу шкоди. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_965.

31. Executive Summary 2018. Environmental Performance Index. URL: <https://epi.envirocenter.yale.edu/epi-report-2018/executive-summary>.

32. Environmental Accounting Guidelines 2005. Ministry of the Environment JAPAN. URL: <https://www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf>.

33. Sustainability Report 2018. FUJIFILM. URL: <https://www.fujifilmholdings.com/en/sustainability/steps/sustainability/accounting.html>.

34. Кондратюк О. М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кан. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2008. 21 с

35. Букало Н. ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ, ЇХ ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ТА СТАН. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. Луцьк, 2019. С. 128–137.

36. United Nations (1992) «Rio Declaration on Environment and Development». Riode Janeiro, Brazil. URL: <http://www.un.org/documents/ga/conf151/aconf15126-1annex1.htm>.

37. Integrated Environmental Management Information Series 2017. Department of Environmental Affairs and Tourism. URL: https://www.environment.gov.za/sites/default/files/docs/series17_environmental_reporting.pdf.
38. DEFRA (2001) «Environmental Reporting – General Guidelines», Department of Environment. URL: <http://www.defra.gov.uk>
39. Report on a Survey of Environmental Reporting Costs and Benefits. ENVIRON, 2001. URL: www.defra.gov.uk/environment/envrpe/environ/environ.pdf
40. Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2697-19>.
41. ISO 14000 МЕНЕДЖМЕНТ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ. ISO. URL: <https://www.iso.org/ru/iso-14001-environmental-management.html>.
42. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» № 2354-VIII від 12.10.2018. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
43. Овчарова Н.В., Нестеренко В.І. Необхідність Здійснення екологічно відповідальної діяльності суб'єктами господарювання. *Перспективи розвитку обліку, контролю та фінансів в умовах інтеграційних і глобалізаційних процесів*: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 20- річчю з дня заснування кафедри обліку та аудиту ХНТУСГ, 05 листопада 2019 року. У 2 ч. / редкол.: Т.Г. Маренич [та ін.]; Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка. Харків: «Стильна типографія», 2019. Ч. 2. С.269-271.
44. Ильичева Е.В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Орел: ГОУ ВПО «Орловский государственный технический университет», 2010. 48 с.

45. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг — инструмент менеджмента /под ред. В.А. Лукьянихина. Сумы: Козацький вал, 2004. 222 с.

46. Кожухова О.С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. URL: <http://www.uecs.ru/ekonomikaprirodopolzovaniyz/item/1165-2012-03-26-11-23-42>

47. Лень В.С. Екологічний облік: поняття та зміст. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 2. С. 223-2296.

48. Лізогуб Р.П. Удосконалення інформаційної складової планування та управління екологічними / IV Международная научно-практическая конференция «Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты» (24—25 мая 2012 г.). URL: http://www.confcontact.com/2012_05_25/ 2_lizogub.php

49. Рубанова Н.Н. Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Н.Н. Рубанова. Ставрополь, 2005. 17 с.

50. Санникова И.Н. На пути к бухгалтерскому экологическому учету и отчетности. *Международный бухгалтерский учет*, 2009. № 3. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/32193>

51. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*, 2009. № 1. С. 89-92.

52. Тараничева О.В. Экологические затраты промышленных предприятий. *Инновационное развитие экономики России: новый этап*. URL: nauch/sc_article/2012/04/Taranicheva.shtml

53. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.

54. Максимів Л .І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал*, 2005. № 5. С. 18–23

55. Саенко К. С. Учетэкологических затрат. Москва: Финансы и статистика, 2005. 376 с.

56. Слюсарчук Р. І. Класифікація екологічних витрат і джерела їх виникнення на деревообробних підприємствах. *Науковий вісник України. ДЛТУ*, 2003, вип. 13.4. С 234–238.

57. Екологічна Конституція Землі. Методологічні засади. / за ред. акад. НАН України, д-ра екон. наук, проф. Ю. Ю. Туниці. Львів: РВВ НЛТУ України, 2011. 440 с.