

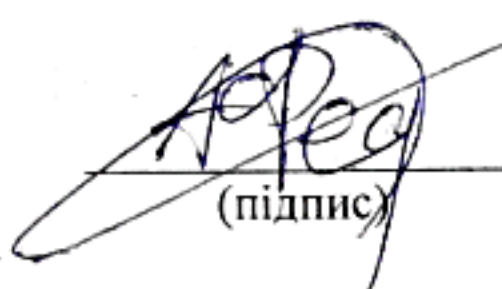
**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Податкове консультування з обліку і оподаткування екологічних витрат підприємств»

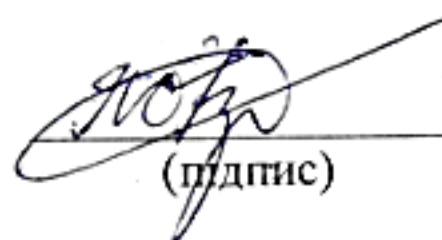
Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-22-4,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»



(підпис)

Федоров
Артем Олексійович

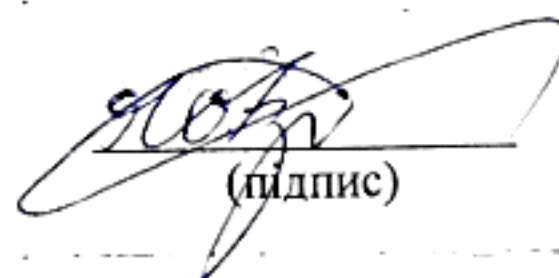
Науковий керівник



(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної
програми



(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

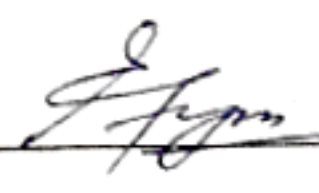
Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків



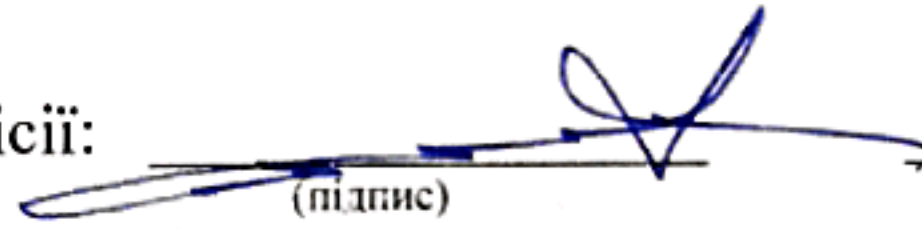
(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

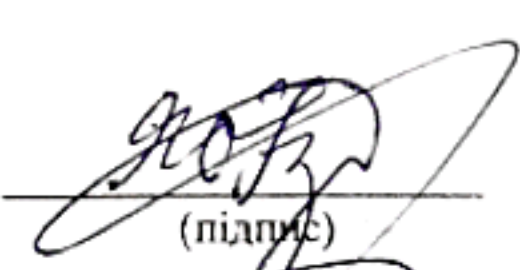
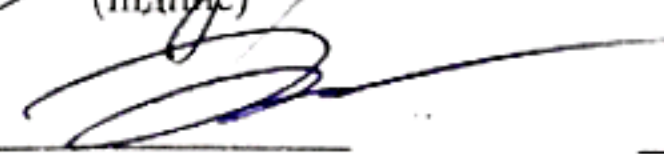
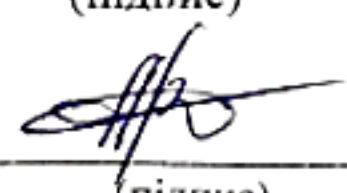
Реєстрація № 1 15.01.2024 
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 82/B/4 06.02.2024 
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії:  І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

<u></u> (підпис)	<u>Я. О. Ізмайлов</u> (ініціали, прізвище)
<u></u> (підпис)	<u>Ю. В. Панура</u> (ініціали, прізвище)
<u></u> (підпис)	<u>Т. В. Тучак</u> (ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

 М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	25		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	8		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	43		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	7		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Ізмайлов Я.О.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	21		Панура Ю.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	7		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	39		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	82		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підписи)
82	B	4 (добре)	06.02. 2024	Романов І.Л. Ізмайлов Я.О. Панура Ю.В. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри

Несенко Іванишина О.С.

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Федорова Артема Олексійовича**

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Податкове консультування з обліку і оподаткування екологічних витрат підприємств»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024
4. Цільова установка – дослідження системи обліку та оподаткування господарських операцій на підприємствах України.

Метою дипломної роботи є обґрунтування та поглиблення теорії і методики податкового консультування з обліку і оподаткування екологічних витрат і розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення, а також практичному їх використанні під час прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є податкове консультування з обліку і оподаткування екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і організаційно-методичних засад податкового консультування з обліку і оподаткування

витрат екологічної діяльності.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зару науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 10 таблиць, 15 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «АРСЕЛОРМ КРИВИЙ РІГ»

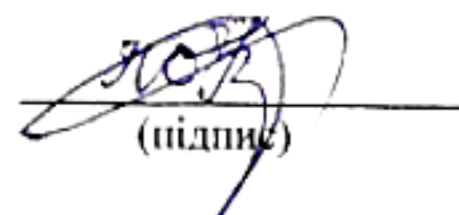
РОЗДІЛ 3. ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «АРСЕЛОРМІТТАЛ КРИВИЙ РІГ»

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	19.05.23
5.	Підготовка II розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	15.09.23
6.	Підготовка III розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	10.11.23
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	05.01.24
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
12.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	15.01.24	15.01.24
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	16-17.01.24
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	05-06.02.24

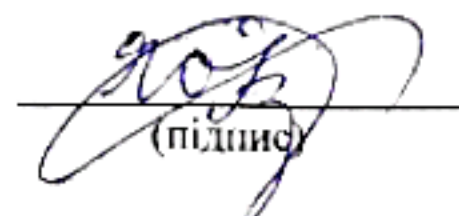
Дата видачі завдання « 16 » січня 2023

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи


(підпис)

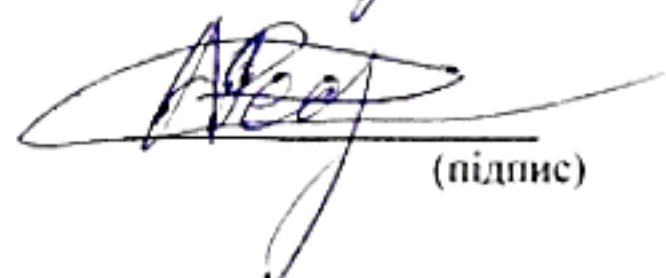
Ізмайлов Я.І.
(прізвище, ініціал)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Ізмайлов Я.І.
(прізвище, ініціал)

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис)

Федоров Р.І.

АНОТАЦІЯ

«Податкове консультування з обліку і оподаткування екологічних витрат підприємств»

Мета роботи – є обґрунтування та поглиблення теорії і методики податкового консультування з обліку і оподаткування екологічних витрат і розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення, а також практичному їх використанні під час прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств.

Завданнями роботи є: уточнити сутність поняття “екологічні витрати” з метою адекватного їх відображення як об’єктів обліку та аналізу у системі управління підприємством; удосконалити класифікацію екологічних витрат відповідно до завдань обліку, з обґрунтуванням ознак екологічної діяльності і врахуванням вітчизняної практики та міжнародного досвіду; визначити етапи формування ефективної системи обліку та оподаткування витрат екологічної діяльності; розробити заходи щодо покращення функціонально-організаційних зв’язків між елементами системи обліку витрат екологічної діяльності; доповнити нормативне забезпечення управління екологічної діяльності положенням, що регламентує облік екологічних витрат; сформулювати напрями трансформації завдань бухгалтерського обліку як основи розвитку його теоретико-методологічної конструкції; визначити порядок ідентифікації пріоритетних об’єктів та напрями розвитку податкового консультування з обліку і оподаткування в управлінні екологічною діяльністю.

Об’єктом дослідження є податкове консультування з обліку і оподаткування екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і організаційно-методичних засад податкового консультування з обліку і оподаткування витрат екологічної діяльності.

За результатами дослідження сформульовані нові завдання та функції, досліджено систему обліку і оподаткування екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Одержані результати можуть бути використані та дозволять оптимізувати і удосконалити здійснення бухгалтерського обліку, підвищити ефективність обліку і оподаткування та можуть бути використані в практичній діяльності підприємства.

Дипломна робота містить 89 сторінок, 10 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел з 30 найменувань.

Ключові слова: екологія, екологічна діяльність, екологічні витрати, необоротні активи, сталий розвиток, оподаткування, податкове консультування, облік.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

« Tax consulting on accounting and taxation of environmental costs of enterprises »

The purpose of the work is to substantiate and deepen the theory and methodology of tax consulting on the accounting and taxation of environmental costs and the development of practical recommendations for their improvement, as well as their practical use when making management decisions aimed at ensuring the competitiveness of domestic enterprises.

The objectives of the work are: to clarify the essence of the concept of "environmental costs" in order to adequately display them as objects of accounting and analysis in the enterprise management system; to improve the classification of environmental costs in accordance with accounting tasks, with justification of the signs of environmental activity and taking into account domestic practice and international experience; determine the stages of formation of an effective system of accounting and taxation of the costs of environmental activities; to develop measures to improve the functional and organizational connections between the elements of the system of accounting for the costs of environmental activities; supplement the regulatory support for the management of environmental activities with a provision regulating the accounting of environmental costs; to form directions for the transformation of accounting tasks as the basis for the development of its theoretical and methodological construction; determine the procedure for identifying priority objects and directions for the development of tax consulting on accounting and taxation in the management of environmental activities.

The subject of research is the set of theoretical and organizational-methodical principles of tax consulting on accounting and taxation of the costs of environmental activities.

The object of research a set is tax consulting on accounting and taxation of environmental activities of ArcelorMittal Kryvyi Rih PJSC.

According to the results of the research: new tasks and functions were formulated, the system of accounting and taxation of environmental activities of PJSC "ArcelorMittal Kryvyi Rih" was investigated.

The obtained results can be used will allow to optimize and improve the implementation of accounting, increase the efficiency of accounting and taxation and can be used in the practical activities of the enterprise.

Thesis contains 89 pages, 10 tables, 15 figures, a list of used sources with 30 titles.

Key words: ecology, environmental activity, environmental costs, non-current assets, sustainable development, taxation, tax consulting, accounting.

The year of completion of the thesis – 2023.

Year of protection of work – 2024.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	9
1.1. Екологічні виклики для господарської діяльності підприємств в контексті сталого розвитку суспільства	9
1.2. Теоретичні основи бухгалтерського обліку і оподаткування екологічної діяльності	17
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ З ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «АРСЕЛОРМІТТАЛ КРИВИЙ РІГ»	31
2.1. Характеристика ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» та аналіз фінансових показників його діяльності	31
2.2. Організація податкового консультування та обліку екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»	38
2.3. Методика обліку екологічних витрат ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»	49
РОЗДІЛ 3. ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «АРСЕЛОРМІТТАЛ КРИВИЙ РІГ»	61
3.1. Організаційно-методичні аспекти аналізу екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»	61
3.2. Удосконалення відображення витрати на екологію в звітності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»	66
ВИСНОВКИ	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	87

ВСТУП

Сформовані в кін. XX ст. положення розвитку економічних систем не дозволили вирішити ряд глобальних проблем, а економічні відносини виразно демонструють невідповідність глобального масштабу екологічних та соціальних проблем і обмежене уявлення людства про методи їх вирішення. У зв'язку з цим виникає потреба у більш глибокому осмисленні сучасних проблем безпечного функціонування економічних систем різних рівнів та впровадження положень сталого розвитку як альтернативного напрямку їх формування та розвитку. Зазначене обумовлює активізацію наукових досліджень щодо ролі системи бухгалтерського обліку в інформаційному супроводі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств.

В даний час перед національною системою бухгалтерського обліку і оподаткування визначені фундаментальні завдання з модернізації його теоретико-методологічної конструкції в рамках розвитку елементів методу, розширення складу об'єктів, розширення інформаційного простору як основи адаптації системи управління до нових умов розвитку економічної системи. Це дозволить сформулювати інформаційне забезпечення управління конкурентоспроможністю вітчизняних підприємств та економічної системи країни на основі нових еколого-, та соціально-орієнтованих методів управління.

Вагомий внесок в розвиток теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств здійснили вітчизняні та зарубіжні вчені. Зокрема, формування положень обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємств здійснено в працях В.В. Євдокимова та Л.В. Гнилицької, а еколого- та соціально-орієнтованого бухгалтерського обліку - В.М. Жука, І.В. Жиглей, І.В. Замули, О.А. Лаговської. Розвитку теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку, які направлені на формування ефективного механізму управління підприємствами, присвячені праці М.І. Бондаря, З.В. Гуцайлюка, Л.В. Гуцаленко, С.В. Гушко, В.А. Дерія, З.-М.В. Задорожного,

Ю.А. Кузьмінського, Я.Д. Крупки, А.С. Крутової, С.О. Левицької, С.Ф. Легенчука, Л.Г. Ловінської, Н.О. Лоханової, Ю.Ю. Мороз, Л.В. Нападовської, О.М. Петрука, Н.Л. Правдюк, Н.І. Пилипів, К.В. Романчук, С.В. Свірко, Л.В. Чижевської, В.А. Шпака, А.В. Шайкана. Теоретичні та організаційно-методологічні положення економічного аналізу розвивають Т.М. Ковальчук, Л.М. Кіндрацька, І.Д. Лазаришина, О.В. Олійник, І.М. Парасій-Вергуненко, В.К. Савчук. Проблемам аудиту та контролю присвячені праці С.В. Бардаша, В.П. Бондаря, Т.А. Бутинець, Г.М. Давидова, І.К. Дрозд, В.Ф. Максимової, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріної, Н.С. Шалімової, В.О. Шевчука. Дослідження розвитку теорії та методології обліку та аналізу екологічних аспектів господарської діяльності підприємств здійснюють зарубіжні вчені: Ш. Астхана, А. Балл, М. Бартоломео, М. Беннетт, Дж. Дж. Боума, Т. Волтерс, Дж. Беббінгтон, М. Дж. Епспейн, Ц. Ларрінага-Гонзалес, Р. Грей, Р. Коухи, М.Дж. Мілне, Д.Л. Оувен, Ц.А. Тілт та ін..

Враховуючи напрацювання та проблематику досліджень вищезазначених вчених, слід відмітити, що ряд проблем, які потребують ґрунтовного дослідження, залишились частково або повністю поза їх увагою. Необхідність комплексного дослідження питань розвитку теорії, методології та організації податкового консультування з обліку і оподаткування забезпечення процесу управління економіко-екологічною безпекою зумовлює актуальність обраної теми дослідження, постановку його мети та завдань.

Метою дипломної роботи є обґрунтування та поглиблення теорії і методики податкового консультування з обліку і оподаткування екологічних витрат і розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення, а також практичному їх використанні під час прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств.

Відповідно до поставленої мети сформульовано такі *завдання*:

- уточнити сутність поняття “екологічні витрати» з метою адекватного їх відображення як об’єктів обліку та аналізу у системі управління підприємством;
- удосконалити класифікацію екологічних витрат відповідно до завдань обліку, з обґрунтуванням ознак екологічної діяльності і врахуванням вітчизняної практики та міжнародного досвіду;

- визначити етапи формування ефективної системи обліку та оподаткування витрат екологічної діяльності;
- розробити заходи щодо покращення функціонально-організаційних зв'язків між елементами системи обліку витрат екологічної діяльності;
- доповнити нормативне забезпечення управління екологічної діяльності положенням, що регламентує облік екологічних витрат;
- сформувати напрями трансформації завдань бухгалтерського обліку як основи розвитку його теоретико-методологічної конструкції;
- визначити порядок ідентифікації пріоритетних об'єктів та напрями розвитку податкового консультування з обліку і оподаткування в управлінні екологічною діяльністю.

Об'єктом дослідження є податкове консультування з обліку і оподаткування екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і організаційно-методичних засад податкового консультування з обліку і оподаткування витрат екологічної діяльності.

Методологічною основою дослідження є загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку і оподаткування та сталого розвитку. Використання історичного, логічного методів дозволило дослідити еволюцію формування окремих положень вивчення людини як економічного агента та встановити, що економічна активність людини є основою взаємозв'язку між економічними змінами в суспільстві та перетвореннями в навколишньому природному середовищі.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографічні праці, наукові статті вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку теорії і методології податкового консультування з обліку і оподаткування, економічної безпеки, сталого розвитку, економічної теорії, філософії науки; матеріали науково-практичних конференцій і семінарів); офіційні документи (нормативні документи України та країн світу з питань ведення бухгалтерського обліку та природокористування); офіційні дані Організації об'єднаних націй.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Екологічні виклики для господарської діяльності підприємств в контексті сталого розвитку суспільства

Розглядаючи економічну активність людини крізь призму понять людина як фізична істота та людина як економічний агент варто наголосити, що в їх основі лежать мотиви та потреби людини. Так, з розвитком суспільства змінювалися потреби людини й, відповідно, мотиви економічної активності людини. Погоджуємося з економістом-антропологом Пітером Брауном, що «західна традиція стала глобально головною. Набула форми “прийнятності» ідея, що люди особливі, не є частиною природи і тому не підлягають її правилам, засобам управління і обмеженням. Це призвело до абсурдних ідей, наприклад, що ми можемо керувати «шкідниками» без жодних наслідків для нас самих. Але з наукової точки зору, люди повністю включені в процес існування навколишнього середовища. Діти всесвіту пов’язані з усім земним життям, як і усе життя на цій планеті, люди одночасно еволюціонували з самою Землею. Визнання того, що ми розділяємо спадщину і долю з усіма іншими людьми і всіма іншим формами життя на цій планеті, а також залежності життя на фізичному та хімічному рівнях розвитку, повинне примусити нас розширювати моральне суспільство. Ставлення домінування світу і його народів має бути замінене повагою і взаємністю до всього, що є на Землі» [19].

В цілому людину як економічного агента варто розглядати як сукупність людини фізичної та потреб, які мотивують її економічну активність. Економічна активність, яка направлена на задоволення потреб людини, впливає на використання природних ресурсів, видозміни природних умов через антропогенний вплив на навколишнє середовище. Сформована в XX ст. технократична культура привела до зміни пріоритетів та цінностей, переорієнтувала розвиток людської цивілізації в

техногенну, сенсом життя та розвитку якої стало виробництво матеріальних цінностей, матеріальних благ для споживання та використання їх людиною. Катастрофічними виявилися наслідки прагнення людства побудувати індустріальне суспільство, ігноруючи закони природи. Людська діяльність привела нашу цивілізацію до екологічних проблем, катастрофічних змін навколишнього середовища та клімату планети.

Характерною рисою сучасного світу, що сформувалася після проходження людством промислової революції, є світове панування людини, що базується на зростаючій енергетичній залежності. За останні 50 років люди змінили екосистеми світу швидше і інтенсивніше, ніж в будь-який інший аналогічний період в людській історії [8].

На рисунку 1.1 представлена спроба наочно зобразити функціонування людини як економічного агента та сучасні напрями трансформації її економічної свідомості в забезпеченні сталого розвитку суспільства та цивілізації.

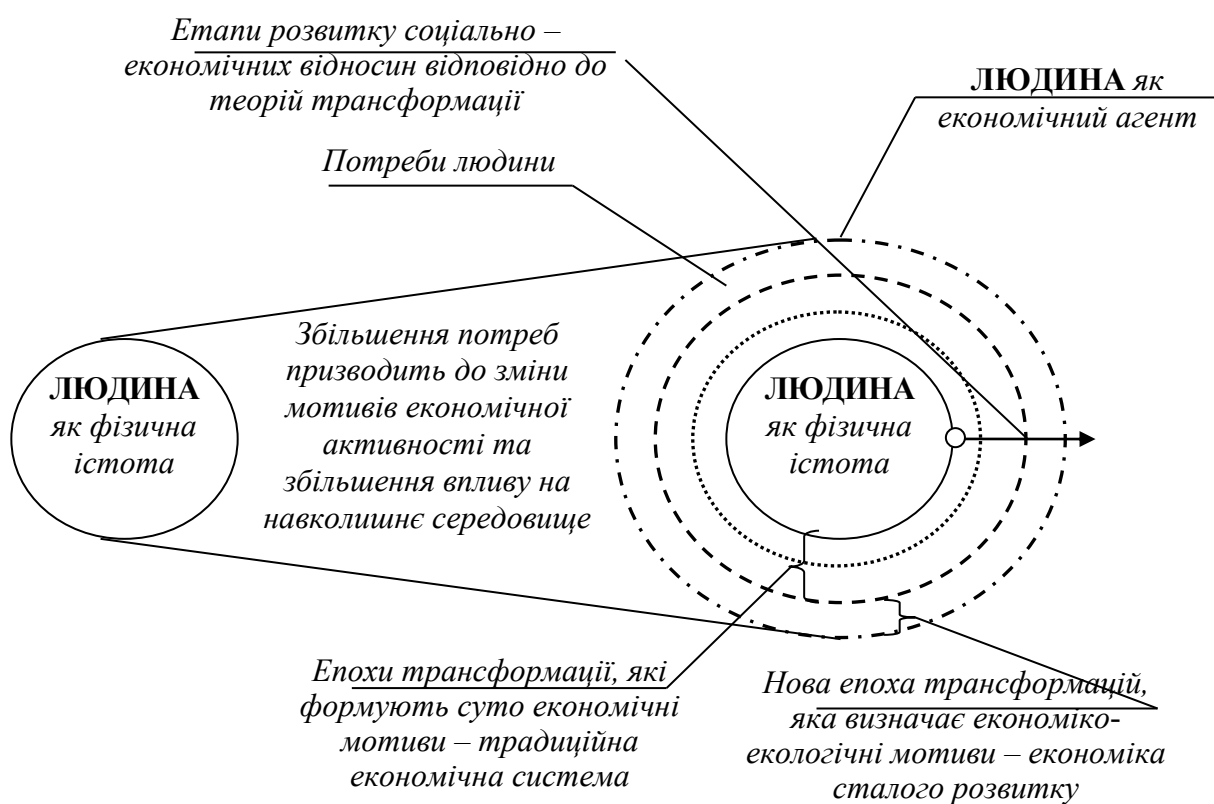


Рис. 1.1. Людина як економічний агент

Людина одночасно як складова біофізичних систем і як чинник впливу на них постійно взаємодіє і нерозривно пов'язана один з одним: дії людини впливають на біофізичну систему, змінюючи її первісний стан і викликаючи оборотні та необоротні перетворення; біофізичні сили та їх зміни впливають на добробут людини, і люди реагують, в свою чергу, на ці сили. Як екологічна проблема епоха антропоцен піднімає важливість розуміння природи цього інтерактивного зв'язку, з'являються нові виклики для наукового дослідження. Крім того, управління людськими системами без врахування ролі основних біофізичних систем не може претендувати на успіх у довгостроковій перспективі. Завдання, що перед нами поставлене, полягає в розробці науки про пов'язані людино-біофізичні системи. «Той факт, що людина і біофізичні системи пов'язані – не новий. Наша мета зазначити, що бізнес не продукуватиме відповіді на найактуальніші питання про пов'язаність систем. Для того, щоб відповісти на виклики антропоцену, ми повинні розробляти моделі і методи, які здатні відображати взаємодії між біофізичними силами і антропогенними факторами. В даному випадку можливі два варіанти: 1) обрати той, який легший для реалізації, але має певні обмеження; 2) обрати той, що є більш важким у реалізації, але дає можливість успіху у вирішенні наших найбільш нагальних екологічних проблем» [9]. Реалізація другого варіанту полягає в трансформації бізнесу, системи управління підприємств і, як наслідок, модифікації інформаційного простору управління економічними системами всіх рівнів. Трансформація інформаційного простору пов'язана з необхідністю розробки нових та вирішенням назрілих теоретико-методологічних проблем бухгалтерського обліку як інформаційної моделі взаємодії підприємства з навколишнім середовищем, так і економічного аналізу, що виступає засобом виявлення причинно-наслідкових зв'язків стану такої взаємодії.

Таким чином, за результатами дослідження наукових результатів вчених з проблем переходу до нової геологічної епохи, теорій трансформації соціально-економічних систем, ідентифіковано взаємозв'язки між геологічними епохами та підетапами, технократичного і економічного підходів до трансформації. Зроблені висновки про глобальний вплив людини як економічного агента на навколишнє середовище та його безповоротну видозміну обумовлюють пошук нових

альтернативних економічних систем. Нова економічна система, яка дозволяє гармонізувати функціонування людини як економічного агента на навколишнє середовище, повинна базуватися на засадах сталого розвитку, що є мейнстримом економічної теорії та стала провідною концепцією в міжнародній та національній політиці. Так, повертаючись до трансформації при дослідженні геологічного розвитку та постіндустріального суспільства має стати переходом до нової альтернативної економічної системи. Теорія сталого розвитку має стати пріоритетною, адже направлена на гармонізацію економічних, екологічних та соціальних цілей функціонування людства, а її основною метою є забезпечення життєдіяльності майбутніх поколінь.

Вагоме значення в будь-якому дослідженні розвитку економічної науки, в цілому, та науки про бухгалтерський облік, зокрема, займає категоріально-понятійний апарат. Дослідження категоріально-понятійного апарату направлене на визначення порядку та меж застосування економічних та загальнонаукових понять та категорій, які характеризують об'єкт дослідження та визначаються межами предмету дослідження. У представленому дослідженні основна увага буде приділена поняттям, які обумовлені об'єктом дослідження – безпека, екологічна безпека, економічна безпека, економіко-екологічна безпека підприємства і теорією, яка обрана за основу – теорія сталого розвитку. Актуалізація, дослідження сутності саме зазначених понять та категорій обумовлена відсутністю єдиного підходу та специфікою об'єкту дослідження. Дослідження окремих об'єктів бухгалтерського обліку в забезпеченні економіко-екологічної безпеки промислового підприємства в наступних розділах роботи буде також супроводжуватися удосконаленням та уточненням понятійного апарату, проте в даному пункті увага буде зосереджена на основних економічних категоріях, які характеризують об'єкт дослідження. Питання розвитку категоріально-понятійного апарату досліджувалися багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, які присвятили свої праці проблемам сталого розвитку економічних систем, економіко-екологічній безпеці підприємств та ризикам й загрозам, що визначають її стан.

У дослідженні зупинимося на категорії «сталого розвитку» який покладено в основу представленого дослідження, та категорій «безпека», «економіко-екологічна безпека», «ризики» і «загрози», які визначатимуть напрями дослідження цілей сталого розвитку промислового підприємства. Зазначимо, що в результаті дослідження нами планується отримати не вирішення проблеми застосування понятійно-категоріального апарату в економічній науці, а буде розроблено власний підхід до категорій і понять, які відповідають сучасним вимогам та визначають специфіку об'єкту дослідження.

Категорія сталого розвитку в науковій та довідковій літературі є багатогранною та розглядається як економічна категорія, яка характеризує стан та розвиток як держави, так і окремого економічного агента, тобто підприємства. У даному дослідженні ми приділимо увагу сталому розвитку підприємства.

«Сьогодні досить часто контекст вживання поняття «сталий розвиток» - це розгляд проблем так званого переходу до нового типу цивілізації, що пов'язано з виявленням об'єктивних кордонів історичного процесу. У даному випадку під сталим розвитком розуміється як раз той відтворювальний баланс, який існував тисячі років у взаємовідносинах суспільства і природи. Причому цей баланс зберігається при поступальному русі суспільства і нарощуванні його економічної потужності» [12, с.416]. Теорія сталого розвитку займає вагоме місце у трансформаційних процесах суспільно-економічних відносин, які направлені на досягнення балансу в контексті «людина (економічний агент) – природа (навколишнє середовище)».

Сутність сталого розвитку на сьогодні є різноманітною, що підтверджується різними підходами в науковій та довідковій літературі. Відповідно до представлених категорій сталий розвиток розрізняють у наступних межах: сталий розвиток галузі, сталий розвиток економічної системи, сталий розвиток регіону, сталий розвиток території, сталий розвиток суспільства, сталий розвиток підприємства та сталий розвиток об'єкту. Згруповані в даному напрямі підходи представлені в таблиці 1.1.

Дані поняття характеризують різні системи розвитку суспільства, не завжди визначається роль та значення економічної системи, проте всі без винятку

направлені на гармонізацію економічної, соціальної та екологічної систем суспільного розвитку.

Таблиця 1.1

Групування дефініцій сталого розвитку у межах застосування даної категорії

<i>Підхід</i>	<i>Автор</i>	<i>Характеристика</i>
сталий розвиток галузі	Агаркова Л.В.; Аскарів А.А.	Визначається сталий розвиток галузі національної економіки, зокрема сільське господарство, плодоовочевий комплекс
сталий розвиток економічної (соціально-економічної, соціо-еколого-економічної) системи	Ахметшина А.Р.; Вахович І.; Герасимчук З.В.; Геєць В.	Визначається сталий розвиток економічних, соціальних та екологічних систем як окремо, так і їх сукупність в цілому (соціально-еколого-економічні системи)
сталий розвиток суспільного виробництва	Бабина Е.Н.	Сталий розвиток визначається як відповідний стан суспільного виробництва
сталий розвиток регіону	Бородин А.И. Бабина Е.Н.	; Сталий розвиток визначається на рівні окремого регіону, тобто надається визначення поняттю сталий розвиток регіону.
сталий розвиток суспільства (держави, групи держав)	Геєць В.	Сталий розвиток визначається як відповідний розвиток суспільства, країни, групи країн або світу в цілому
сталий розвиток підприємства	Герасимчук З.В.	Визначається сталий розвиток суб'єкта господарювання різних галузей національної економіки
сталий розвиток як система «природа та людина»	Бизяркина Е.Н.	Сталий розвиток визначається як взаємодія людини з навколишнім середовищем

Зазначені підходи хоча й відносяться до різних рівнів суспільного розвитку, але за своєю суттю є взаємопов'язаними, адже, в цілому, направлені на стабілізацію впливу «людини - економічного агента» у природному середовищі та на встановлення зворотного зв'язку, який проявляється в майбутньому життєзабезпеченні «людини – фізичної істоти».

Таким чином, ядром забезпечення сталого розвитку світового суспільства та трансформації мотивів «людини – економічного агента» – є сталий розвиток підприємства. Саме підприємство як суб'єкт господарювання є призмою відображення мотивів «людини – економічного агента», й саме на рівні окремого підприємства є можливим запровадження відповідних інструментів, які дозволять гармонізувати дані мотиви та гармонізувати соціальну, економічну та екологічну сфери його функціонування. Сталий розвиток підприємства є складною економічною категорією, адже поєднує в собі три складові або сфери функціонування, які переслідують антагоністичні цілі.

Якщо всі зазначені підходи розглянути крізь призму економічної науки, то варто зупинитися лише на тих, які характеризують відповідні рівні економічних систем й, відповідно, їх зв'язок із соціальними та природними системами (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Прояв сталого розвитку на різних рівнях економічних систем

<i>Рівень економічних систем</i>	<i>Категорія сталого розвитку</i>	<i>Характеристика</i>
Мікроекономічний рівень	Сталий розвиток підприємства	Кожен рівень розглядається як соціально-еколого-економічна система. Починаючи з підприємства – системи нижчого рівня і закінчуючи світом як соціально-еколого-економічної системи вищого рівня, яка включає системи нижчих рівнів
Галузевий рівень	Сталий розвиток галузі	
Макроекономічний рівень	Сталий розвиток держави	
Регіональний рівень	Сталий розвиток регіону	
Глобальний рівень	Сталий розвиток суспільства	

Зокрема, економічна складова – примноження капіталу; соціальна – налагодження соціального консенсусу між різними соціальними інститутами: підприємством та суспільством, підприємством та працівниками, підприємством та інвесторами; екологічна – раціональне використання природних ресурсів, зменшення антропогенного впливу виробництва на навколишнє середовище.

Виходячи з викладеного, є потреба у визначенні сутності категорії сталого розвитку підприємства як процесу та стану соціально-еколого-економічної системи підприємства (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Запропоновані підходи до сутності категорії сталого розвитку підприємства

Підхід	Визначення
Сталий розвиток як стан	Сталий розвиток – це стан соціально-еколого-економічної системи підприємства, який характеризується гармонізацією соціальних, екологічних та економічних цілей підприємства та задоволення потреб усіх учасників суспільних відносин, на які впливає господарська діяльність підприємства, що дозволяє забезпечити інтереси сучасних та майбутніх поколінь
Сталий розвиток як процес	Сталий розвиток – це процес трансформації соціально-еколого-економічної системи підприємства та / або підтримання її у стані, який характеризується гармонізацією соціальних, екологічних та економічних цілей підприємства та задоволення потреб усіх учасників суспільних відносин, на які впливає господарська діяльність підприємства, що дозволяє забезпечити інтереси сучасних та майбутніх поколінь

Зазначенні підходи до сутності сталого розвитку підприємства враховують усі особливості існуючих підходів у наукових працях, а також специфіку даної категорії в економічній науці та особливості її застосування в наукових дослідженнях з проблем бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту. Також зазначенні

підходи визначають напрями управління економіко-екологічною безпекою та формування його обліково-аналітичного забезпечення. Запропоновані тлумачення категорії сталого розвитку можна застосувати як суто на теоретичному рівні, так і на рівні державного регулювання при розробці державних концепцій та стратегій розвитку підприємницького сектору.

Із зазначених підходів випливає, що прикладною стороною забезпечення сталого розвитку підприємства є економіко-екологічна безпека. Дана категорія на сьогодні є не сталою в економічній науці, що пов'язуємо з відсутністю комплексних підходів до категорії безпеки підприємства та вузького застосування міждисциплінарних та трансдисциплінарних підходів до наукового дослідження. Так, поняття безпека є об'єктом дослідження політичних, правових, економічних, військових та технічних наук; економічна безпека суто економічних наук; екологічна безпека – природничих, сільськогосподарських, технічних. Проте на сьогодні вирішення проблем впливу господарської діяльності на навколишнє середовище суто екологічними методами або суто економічними є неможливим, що обумовлює необхідність комплексного дослідження проблем економіко-екологічної безпеки підприємства. Причому варто зазначити, що наше дослідження не виходить за межі економічних наук, проте має відповідну специфіку, адже при вирішенні економіко-екологічних проблем враховується не лише економічна, але й екологічна характеристика об'єктів.

1.2. Теоретичні основи бухгалтерського обліку і оподаткування екологічної діяльності

Найбільш прозоро взаємозв'язок економічних, екологічних та соціальних елементів розвитку суспільства прослідковується крізь призму господарської діяльності підприємства. «Розвиток економіки та стан екології тісно взаємопов'язані. Екологія є міждисциплінарною наукою, проблеми якої набувають глобального характеру. Актуалізація питання забезпечення механізму формування та використання екологічних показників на рівні держави вимагає побудови ефективної системи господарювання на рівні підприємств як основних

забруднювачів НПС та споживачів природних ресурсів» [7]. Саме тому в сучасних умовах економічної нестабільності та екологічної кризи є потреба трансформації системи управління господарської діяльності промислового підприємства, що спрямована на забезпечення його економіко-екологічної безпеки, яка, в свою чергу, є гарантом сталого розвитку. Трансформація економічної системи в напрямі сталого розвитку обумовлює досягнення ряду цілей, які пов'язані з розвитком природного, соціального, економічного середовищ й, відповідно, сприяє підвищенню ефективності управління економічною безпекою систем всіх рівнів (міжнародного, державного, підприємства).

Людство почало усвідомлювати необхідність радикального перегляду стратегії свого розвитку лише після того, як процеси деградації біосфери прийняли такий розмах, що почали призводити до яскраво виражених глобальних змін всіх її елементів (земля, вода, повітря і навіть навколоземний космічний простір), включаючи здоров'я самої людини. Саме тому величезне значення для формування стратегії і конкретних заходів щодо переходу до сталого розвитку має запропонований в Декларації в Ріо-де-Жанейро принцип попередження (надання тотожності). Оскільки різного роду рішення в даній сфері приймаються в умовах неповної інформації, невизначеності при оцінці їх результатів, – принцип попередження надзвичайно важливий не тільки для запобігання екологічних катастроф, а й для інших різноманітних сфер людської діяльності. Людство мусить повсюдно перейти від байдужої реакції на зміни, що вже відбулися, до прогнозування можливих катастрофічних ситуацій і превентивних заходів щодо їх недопущення. І навіть якщо повної впевненості в можливості виникнення подібних ситуацій поки немає, відкладати прийняття запобіжних заходів ніяк не можна [4].

Сталий розвиток економіки країни є одним з визначальних факторів ефективності інтеграції держави в міжнародні організації, визначає його місце в системі прийняття рішень глобального масштабу. Однак, враховуючи низький рівень економічного розвитку, що підтверджується падінням рівня ВВП; соціальну нестабільність у суспільстві, що підтверджується низьким рівнем соціального забезпечення і політичною ситуацією в країні; низький рівень екологічної безпеки,

що пов'язано з відсутністю дієвого механізму регулювання екологічної діяльності підприємств [13, с. 150].

При цьому ключовим напрямком екологізації економіки для досягнення сталого розвитку, що об'єднує активну природоохоронну діяльність та економічну діяльність, виступає екологізація і соціалізація господарських відносин на конкретному промисловому підприємстві. У результаті відбувається врахування екологічних вимог у системі прийняття управлінських рішень, що забезпечує відповідний рівень економіко-екологічної безпеки промислового підприємства.

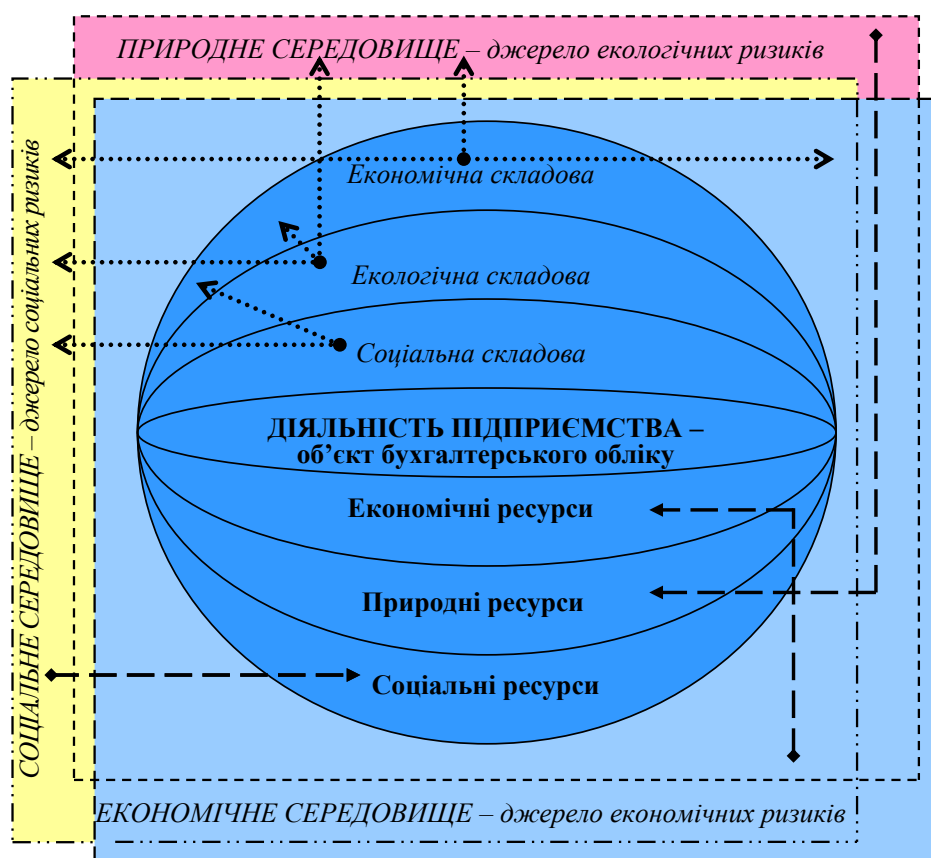
“Будь-яке підприємство допускає об'єднання його підрозділів для досягнення значущих цілей на основі необхідної координації їх зусиль у спільній діяльності. Підприємство використовує основні ресурси: людей, капітал, матеріали, сировину, технології та інформацію. Від їх ефективного використання залежить не тільки досягнення запланованих результатів, але також ступінь захисту навколишнього середовища. При використанні ресурсів встановлюється взаємозв'язок підприємства з зовнішнім середовищем. Підприємство отримує із зовнішнього середовища вихідні продукти для забезпечення своєї життєдіяльності, і при цьому має повертати деякий продукт в якості компенсації. Як тільки розриваються зв'язки підприємства із зовнішнім середовищем, воно припиняє своє існування. Останнім часом у зв'язку з посиленням конкуренції, а також різким прискоренням процесів змін в навколишньому середовищі, підприємства у все більшій мірі повинні приділяти увагу питанням взаємодії з навколишнім середовищем і у все більшій мірі адаптуватися до його змін».

Гармонізація екологічної, економічної та соціальної політики розглядається сьогодні як стратегічний пріоритет усе більшим колом промислових підприємств. Серед головних чинників соціалізації та екологізації діяльності підприємств слід виділити необхідність виконання державних законодавчих норм, постійне посилення яких вимагає швидкого прийняття заходів, а також застосування державою інших інструментів природоохоронної політики, що стимулюватимуть підприємства до зниження витрат.

Функціонування системи в якості єдиного цілого забезпечується зв'язками між її елементами. Зв'язки поєднують елементи і впливають на поведінку системи в

цілому та на її безпеку. В екологічних системах зв'язки виникають природним шляхом, в економічних і соціальних - в плановому порядку або складаються під впливом ринкового механізму.

Для підприємств як соціально-еколого-економічних систем є характерним співіснування природних і організованих зв'язків між елементами, підсистемами. Залежно від ефективності таких зв'язків і досягнення цілей кожної складової можна говорити про безпеку діяльності підприємства. Дані зв'язки представлені на рис. 1.2.



Примітки:

—> Середовище виступає як джерело відповідного виду ресурсів, які є об'єктом бухгалтерського обліку

●.....> Діяльність підприємства є фактором (негативним або позитивним) розвитку середовища, яке в свою чергу є джерелом ризику та фактором економіко-екологічної безпеки

Рис. 1.2. Господарська діяльність як соціально-еколого-економічна система та інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку

Представлений взаємозв'язок підприємства із зовнішнім середовищем характеризує його як соціально-еколого-економічну систему, яка є відкритою, адже

можна спостерігати зв'язок між системою підприємства та іншими підсистемами суспільства.

Також підприємство необхідно розглядати як складну систему, що складається з великої кількості взаємопов'язаних елементів, що виконують різноманітні функції. Відмінною особливістю досліджуваної системи є те, що функціонування підприємства відбувається за активної участі природної та соціальної систем в наступних напрямках:

- економічна, соціальна і природна (екологічна) системи виступають постачальниками ресурсів: промислове підприємство як соціально-еколого-економічна система функціонує шляхом використання ресурсів природного (водні, земельні, лісові, мінеральні атмосферні та інші ресурси), економічного (фінансові, інформаційні, технічні та інші ресурси) та соціального (трудові (людські) ресурси) характеру. Залежно від використання даних ресурсів у господарській діяльності промислового підприємства, виникає можливість їх подальшого використання і, відповідно, зменшується вплив на соціальну, екологічну та економічну системи суспільства й забезпечується функціонування через механізм еколого-економічної безпеки;

- підприємство як соціально-еколого-економічна система в ході господарської діяльності впливає на системи зовнішнього середовища, що може позначитися на їх подальшому існуванні та ефективному функціонуванні. Залежно від напрямів та ефективності використання ресурсів зовнішнього середовища відбувається подальше функціонування системи, що виявляється в наступному: безвідповідальне використання природних ресурсів призводить до екологічної кризи; як результат маніпулювання з економічними ресурсами на ринках капіталів виникає світова економічна криза, відсутність соціального консенсусу проявляється в неефективній взаємодії підприємства і суспільства при використанні соціальних ресурсів. Так, промисловий сектор, 45% використання енергії якого складає первинна енергія, є вагомим джерелом неефективного споживання енергії зі значним рівнем погіршення виробничих фондів і недостатнім впровадженням сучасних технологій. Прикладом може бути те, що сталеливарна промисловість в Україні споживає вдвічі більше

енергії, ніж сталеливарні промисловості у розвинених економіках (Доповідь про Глобальну енергоефективність, 2020 рік).

Таким чином, лише через ефективне управління зазначеними взаємозв'язками є можливість досягти високого рівня економіко-екологічної безпеки промислового підприємства. Ідентифікація зазначених зав'язків повинна бути покладена в основу формування інформаційного простору прийняття управлінських рішень, а тому обумовлює трансформацію організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела управління.

Так, сьогодні інвестори все більше звертають увагу на гармонізацію показників економічного, екологічного та соціального характеру. За останнє десятиліття фондовий ринок став відігравати значну роль у просуванні корпоративної соціальної відповідальності і, як наслідок, забезпеченні сталого розвитку. Інвестори почали усвідомлювати важливість нефінансових факторів у формуванні капіталізації. Сьогодні в соціальне інвестування залучені інвестори, емітенти, біржі, регулюючі органи, спеціалізовані інформаційно-аналітичні компанії та некомерційні організації. Крім того, зростає роль та значення інформації, яка характеризує економіко-екологічну безпеку підприємства при прийнятті інвестиційного рішення, про що свідчить опитування інституційних інвесторів, результати якого представлено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Використання нефінансової інформації в прийнятті інвестиційного рішення

Джерело: складено на основі [35]

На міжнародних фондових ринках та фондових ринках окремих країн все більше включають до розрахунку індекси, які визначають критерії сталого розвитку.

Великою серією індексів на основі критеріїв сталого розвитку є Dow Jones Sustainability Indexes (DJSI), запущена в 1999 році компаніями Dow Jones Indexes і SAM, США. Серія складається з 20 індексів, що відображають капіталізацію соціально відповідальних компаній по всьому світі: в ЄС, Євразії, Північній Європі, Північній Америці, Азіатсько-Тихоокеанському регіоні, США, Південній Кореї і Японії. Ліцензованими користувачами індексу є більше 70 фінансових інститутів з 19 країн. На основі індексів DJSI вони управляють активами обсягом понад 8 млрд. доларів США. Один з індексів, що входять в серію, - Dow Jones Sustainability World Index (DJSI World) – 10 % підприємств з кращими результатами в області КСВ з 2500 компаній, включених до Dow Jones Global Total Stock Market Index. Компоненти індексу визначаються в результаті систематичного аналізу, що дозволяє виділити «кращі» компанії в своєму секторі (всього 57 секторів).

Складність категорії сталого розвитку підприємства проявляється ще й у тому, що дана категорія може виступати як кінцевою метою відповідних процесів з трансформації системи управління господарською діяльністю підприємства так і може бути, власне, цим трансформаційним процесом. Крім того, сталий розвиток може бути як позитивною системою заходів з подолання відповідних критичних точок у забезпеченні гармонізації економічної, соціальної та екологічної складових господарської діяльності підприємства, так і заходів із підтримання їх у відповідному стані. Фактично, йде мова про управління сукупністю ризиків, які обумовлені внутрішнім та зовнішнім середовищем та можуть мати економічне, соціальне та екологічне походження.

Розглядаючи сталий розвиток як відповідний стан, його можна співвіднести із певним станом економіко-екологічної безпеки, що підтверджує безпечний рівень функціонування підприємства. Якщо говоримо про трансформаційні процеси, то це буде налагодження відповідної системи управління економіко-екологічною безпекою підприємства. У свою чергу, заходи з підтримки відповідного стану пов'язані з системою управління ризиками, їх прогнозуванням або ж подоланням їх негативних наслідків.

Сталий розвиток як теорія трансформації економічної системи в напрямі збереження збалансованого розвитку економічної системи та її взаємодії з соціальним і природнім середовищами набуває все більшої актуальності в сучасних умовах суспільного розвитку. Адже сталий розвиток сприяє комплексному підходу до управління економіко-екологічною безпекою як всієї системи, так і її окремих елементів. Така актуальність пов'язана, в першу чергу, з цілями сталого розвитку та її основної мети – забезпечення життєдіяльності наступних поколінь. Досягнення вказаних цілей обумовлює параметри трансформації та розвитку теоретико-методологічних основ управління економічною безпекою суб'єкта господарювання як основного агента економічної системи. Трансформація системи управління економічною безпекою підприємства обумовлює необхідність зміни її методології та параметрів інформаційного забезпечення, основним джерелом якого виступають системи обліку і аналізу.

Сталий розвиток, положення якого є пріоритетними при управлінні економічними системами різних рівнів, формує систему управління безпечним функціонуванням суб'єктів господарювання різних галузей національної економіки. Це, в свою чергу, обумовлює необхідність перегляду діючих підходів до системи управління промисловими підприємствами та її інформаційних підсистем, зокрема: планування, бухгалтерський облік, внутрішній контроль та економічний аналіз (рис. 1.4).

Сьогодні теорія сталого розвитку проявляється на різних рівнях економічних систем, що, в свою чергу, обумовлює трансформацію управління даними системами. Зосередившись на мікроекономічному рівні варто зазначити, що першоосновою забезпечення сталого розвитку окремого суб'єкта господарювання є налагоджена система економіко-екологічної безпеки, що дозволяє привести господарську діяльність підприємства у відповіданість до цілей сталого розвитку. Саме даному комплексу проблем присвячено наукове дослідження, а саме: налагодження інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства, що формується за рахунок синтезу підсистем бухгалтерського обліку і економічного аналізу. Адже бухгалтерський облік виступає інформаційною моделлю взаємозв'язку підприємства з навколишнім середовищем, а

економічний аналіз виступає засобом визначення причинно-наслідкових зв'язків стану такої взаємодії.



Рис. 1.4. Передумови розвитку теоретико-методологічних положень обліку і оподаткування в управлінні екологічною діяльністю підприємств

Таким чином, в результаті проведеного дослідження визначено взаємозв'язок між функціонуванням систем навколишнього середовища та соціально-економічних систем суспільства, які є взаємозв'язаними та впливають одна на одну крізь призму діяльності людини як економічного агента. Обґрунтовано необхідність розглядати людину як економічного агента через систему розвитку її потреб. Доведено вплив економічної активності людини на навколишнє середовище крізь призму геологічного, технократичного і економічного розвитку суспільства.

Зазначені підходи є різноманітними за своїм змістовним наповненням, проте кожен з них переслідує єдину мету: гармонізація економічної, соціальної та

екологічної складової. Можна дискутувати з приводу безпосереднього конкретного визначення категорії сталого розвитку, але це призведе до однозначного його тлумачення, що не дозволить охопити всі положення власне концепції сталого розвитку. Саме тому вважаємо за необхідне розглядати сталий розвиток як багатогранну економічну категорію, яка характеризує нову міждисциплінарну концепцію розвитку суспільства, яка направлена на гармонізацію його економічної, соціальної та екологічної складових.

Так, розвиток бухгалтерського обліку в контексті формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств є досить складним та невпорядкованим процесом. Це зумовлено, в першу чергу, тим, що на сьогоднішній день ні в науці, ні в практиці не визначено, в якому напрямі повинні формуватися та розвиватися основні теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку. Виникає необхідність розгляду екологічних питань фінансово-бухгалтерської системи як складової частини облікових процесів підприємств і організацій. Такий поділ бухгалтерського обліку не вирішує проблеми практики, а лише ускладнює розвиток організації та методології бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.4

Сутність екологічного обліку

№	Джерело	Сутність
1.	Пелиньо Л.М.	Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень
2.	Кірсанова Т.А.	Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень
3.	Пшеничний В.А.	Система збору, реєстрації, узагальнення і відображення інформації про природні ресурси, екологічні зобов'язання, господарські операції, природоохоронну діяльність підприємства, а також про отримані результати з метою визначення екологічного потенціалу та його основних складових
4.	Рубанова Н.М.	Бухгалтерський екологічний облік - це процес збору, реєстрації, узагальнення і відображення в системі природоохоронних витрат, природних активів, екологічних фондів, резервів і зобов'язань, а також результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою управління та визначення екологічного потенціалу підприємства

Виділення екологічного бухгалтерського обліку як окремої підсистеми обліку і оподаткування є необґрунтованою та спирається лише на об'єктну складову системи бухгалтерського обліку. За таких умов, можна виділяти інвестиційний облік, інноваційний облік, виробничий облік, соціальний та інший. Проте така система поділу не утворює нового наукового бухгалтерського знання, а лише розширює спектр категоріально-понятійного апарату. Так, поділ бухгалтерського обліку за об'єктною складовою може призвести до безкінечного формування наукового бухгалтерського знання в той час, як практика бухгалтерського обліку буде стояти на місці. Отже, вважаємо, що розвиток бухгалтерського обліку, а точніше його теоретико-методологічної конструкції в забезпеченні економіко-екологічної безпеки промислового підприємства повинен розвиватися зважаючи на наступні положення:

- по-перше, результати взаємозв'язку промислового підприємства з зовнішнім середовищем обумовлюють трансформацію мотивів та потреб людини як економічного агента;

- по-друге, за умови модифікації завдань бухгалтерського обліку виникає потреба в новому механізмі застосування принципів бухгалтерського обліку як його першооснови;

- по-третє, модифікація завдань сприяє розширенню спектру використання елементів методу бухгалтерського обліку в тих рамках, які передбачено його принципами.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ З ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «АРСЕЛОРМІТТАЛ КРИВИЙ РІГ»

2.1. Характеристика ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» та аналіз фінансових показників його діяльності

ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є одним з найбільших виробників сталевого прокату в Україні, основними видами продукції на виробництві в тому числі й експортної є довгомірний прокат, зокрема, арматура і катанка із звичайних і низьколегованих марок сталі, також виробляє агломерат, концентрат, кокс, чавун, сталь, сортовий і фасонний прокат.

Діяльність ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» охоплює виробничий ланцюг від видобутку залізної руди до виготовлення готової металопродукції. В 2020 р. підприємство виробило 6,1 млн. т чавуну, 7,0 млн. т еквівалентної сталі і 5,5 млн. т прокату. Щодо конкурентного середовища підприємств металургійної галузі на світовому ринку, то чорна металургія відноситься до базових галузей, її частка в промисловості України складає: виробництво товарної продукції — 24%, основні фонди — 13%, чисельність працівників — 6,5%, споживання енергії — 15,6%, витрата палива — 14,2%. Чорна металургія включає підприємства з видобутку і збагачення руди, виробництва чорних металів, труб і металовиробів, вогнетривів, вторинної обробки чорних металів. По виробництву продукції чорної металургії Україна займає п'яте місце у світі після Японії, США, Китаю і Росії, при цьому випереджаючи такі високорозвинені країни, як Німеччина, Італія, Франція. Продукція, що випускається в Україні, відповідає міжнародним стандартам, а поза окремими її видами має міжнародну сертифікацію. Така промисловість характеризується досить великим експортним потенціалом. Підприємства галузі постачають на світовий ринок залізну руду, феросплави, чавун, прокатну заготівлю, ряд видів прокату (труби лист, арматуру і ін.). Роль продукції металургійного

комплексу у зовнішній торгівлі України істотна: за підсумками 2020 року питома вага експорту чорних металів і виробів з них (без урахування гірничорудної продукції) склала відповідно 30,7% від сукупного показника українського експорту. У 2020 році в галузі експлуатувалися 32 з 48 наявних доменних печей, 14 з 19 конвертерів, 41 з 54 мартенівських печей, 52 з 66 прокатних станів, 54 з 66 коксових батарей. В таблиці 2.1 представлено структуру експорту ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Таблиця 2.1

Структура експорту ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Регіон	2019р. (тис. т)	Структура, %	2020р. (тис. т)	Структура, %	% зміни 2019/2020
Близький Схід	6927	26,1	7896	27,6	+12,3
Південно-Східна Азія	9070	34,2	7655	26,8	-18,5
Північна Америка	1790	6,7	2520	8,8	+290
СНД	1730	6,5	2400	8,4	27,9
Європа	2040	7,7	2125	7,4	+4
Африка	1335	5,1	1633	5,7	+17
Інші	3610	13,6	4371	15,3	+17,4
Разом	26522	100	28600	100	+7,8

Основними зовнішніми ринками збуту металопродукції для ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» стали: ринок Близького Сходу, Співдружності Незалежних Держав та Африки. На ринку Африки корпорація «АрселорМіттал» займає майже 50% обсягів загальносвітового збуту, але на ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» припадає лише 10%, оскільки у цьому регіоні зосереджено інші дочірні металургійні підприємства у ряді країн північної, західної та південної Африки.

Прямий канал використовується для реалізації металопрокату безпосередньо кінцевим споживачам, непрямий — при реалізації через торгуючі компанії, коли доступ до кінцевого споживача на експортному ринку ускладнений.

Додатково в рамках транснаціональної корпорації експортні ринки розподілені між підприємствами та офісами за географічною ознакою, кожен з яких несе відповідальність за збут на певному ринку та прилеглих до нього територій.

Відповідно, ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» зорієнтоване на постачання металопродукції до країн СНД, приймає заявки, обумовлюючи ціни та обсяги постачання. Методи продажу металопродукції на експорт передбачають: безпосередні контакти зі споживачами телефоном та особисто; зміну ціноутворення у відповідності до кон'юнктури ринків; надання системи знижок згідно з маркетинговою ціновою політикою.

Для характеристики підприємства є доцільним провести аналіз основних показників, що оцінюють фінансовий стан та ефективність діяльності підприємства: ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності, рентабельності. Аналіз динаміки активів підприємства за укрупненими статтями запропоновано в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз динаміки активів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за укрупненими статтями 2018 - 2021 роки, тис. грн.

Показник	Роки				Відхилення					
					Абсолютне			Відносне		
	2018	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Необоротні активи	11239942	7508735	13969250	11511328	-3731207	6460515	-2457922	67	186	82
Оборотні активи	12263894	17185530	17032936	25161471	4921636	-152594	8128535	140	99	148
Дебіторська заборгованість	10673720	16580244	14438749	21289243	5906524	-2141495	6850494	155	87	147
Готова продукція	148550	42701	235105	205790	-105849	192404	-29315	29	551	88
Гроші та їх еквіваленти	40590	16623	76865	96820	-23967	60242	19955	41	462	126

Проведений в табл. 2.2 аналіз свідчить про те, що обсяг необоротних активів в динаміці мав тенденцію до скорочення, так найбільша зміна їх обсягу у розмірі 6460515 тис. грн спостерігалася у 2020 році це було зумовлено придбанням нового обладнання та устаткування для забезпечення потреб підприємства. Істотне зростання оборотних активів у 2021 році на 8128535 тис. грн порівняно з наявним у 2020 році запасом, що складав 17032936 тис. грн, відбулося через певне скорочення попиту на залізорудну сировину це спричинило нагромадження великого обсягу оборотних активів.

Результати проведеного аналізу показників оцінки майнового стану підприємства наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки показників оцінки майнового стану
ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2018-2021 роки

Показник	Роки				Відхилення					
					Абсолютне			Відносне		
	2018	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,016	0,121	0,014	0,082	0,105	-0,107	0,068	7,385	0,115	5,862
Коефіцієнт оновлення основних	0,659	0,877	0,832	0,796	0,218	-0,046	-0,036	1,331	0,948	0,957
Коефіцієнт вибуття основних	0,004	0,003	0,004	0,003	-0,001	0,001	-0,001	0,757	1,376	0,643

Значення коефіцієнту зносу основних засобів характеризує стан та ступінь зносу основних засобів, значення показників за проаналізований період свідчить про те, що найбільшою частка зношених основних засобів на підприємстві була у 2019 році та складала 12% від загалу. Значення коефіцієнту оновлення основних засобів свідчить про те що з кожним роком на підприємстві збільшувалася частка питомої ваги нових основних засобів у всіх основних фондах підприємства. Коефіцієнт вибуття основних засобів розрахований на даних цільового підприємства свідчить про те, що частина основних засобів які вибули за всі періоди має незначний розмір та коливається в межах 0,003 - 0,004.

Результати проведеного аналізу показників ліквідності підприємства наведено в табл. 2.4. Значення коефіцієнту покриття показує достатність ресурсів підприємства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань, за проаналізований період цільове підприємство було спроможне в будь який момент погасити свої поточні зобов'язання за рахунок наявних оборотних активів і його значення коливалося відповідно від 1,6 у 2018 році до 1,4 протягом всіх подальших років.

Таблиця 2.4

Аналіз динаміки показників ліквідності
ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2018-2021 роки

Показник	Роки				Відхилення					
					Абсолютне			Відносне		
	2018	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Коефіцієнт покриття	1,6	1,4	1,4	1,4	-0,2	0,0	0,0	0,9	1,0	1,0
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,6	3,2	1,1	1,0	1,6	-2,1	-0,1	2,0	0,3	0,9
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,6	1,6	0,8

Результати аналізу показників фінансової стійкості підприємства наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз динаміки показників фінансової стійкості
ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2018-2021 роки

Показник	Роки				Відхилення					
					Абсолютне			Відносне		
	2018	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,54	0,71	0,38	0,26	0,16	-0,33	-0,11	1,30	0,53	0,70
Коефіцієнт фінансування	0,84	0,42	1,66	2,81	-0,42	1,24	1,15	0,50	3,97	1,70
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,37	0,68	0,07	-0,04	0,31	-0,61	-0,11	1,82	0,10	-0,60
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,36	0,67	0,1	-0,1	0,31	-0,57	-0,21	1,88	0,15	-1,08

Таким чином, значення коефіцієнту платоспроможності за проаналізований період часу знижуються, що свідчить про зростання чутливості підприємства до зовнішніх факторів та зниження його автономності. Значення коефіцієнта фінансування свідчить про суттєве збільшення залежності підприємства від залучених засобів так, у 2021 році підприємство залучило аж 2,81 грн позикових засобів на 1 грн власних, при тому що навіть співвідношення 1:1 вже є критичним та істотно порушує фінансову стійкість підприємства. Подібна тенденція є негативною. Значення коефіцієнту забезпеченості власними оборотними засобами за проаналізований період свідчить про те що межі нормативного значення $> 0,1$ цей показник сягав у 2018 та 2019 році, але у 2020-2021 роках частка власних оборотних засобів порівняно з позиковими істотно скоротилася через недоцільне планування необхідних запасів.

Результати проведеного аналізу динаміки показників рентабельності підприємства наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Аналіз динаміки показників рентабельності
ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2019-2021 роки

Показник	Роки				Відхилення					
					Абсолютне			Відносне		
	2018	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Коефіцієнт рентабельності (збитковості) активів	0,34	0,20	0,04	-0,10	-0,14	-0,16	-0,14	0,58	0,18	-2,95
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,42	0,31	0,07	-0,33	-0,11	-0,24	-0,40	0,73	0,22	-4,90
Коефіцієнт рентабельності продажу	0,48	0,46	0,09	-0,37	-0,02	-0,37	-0,45	0,95	0,19	-4,28

Результати розрахунку коефіцієнту рентабельності (збитковості) активів показали що з кожним роком із проаналізованих рентабельність активів стрімко падає у 2018-2020, а у 2021 році є наявною збитковість активів через збитковий

загальний фінансовий результат підприємства. Доцільним в умовах загальної стратегії розширення присутності підприємства на зовнішніх ринках є аналіз позиції ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» у міжнародному конкурентному середовищі, а також оцінка конкурентоспроможності продукції ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» на ринку Близького Сходу та Африки. Отже, є потреба у визначенні сильних та слабких сторін підприємства на цих ринках, з цього приводу визначимо також його можливості і загрози за допомогою SWOT матриці (Табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Стратегічні фактори внутрішнього і зовнішнього середовища

ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Сильні сторони підприємства: 1. Експертиза в процесі придбання та обороту продукції. 2. Безпека постачання сировини. 3. Сильна команда з досліджень та розвитку. 4. Всесвітнє охоплення оптимізації сервісу по всій компанії. 5. Найбільший у світі виробник сталі з більш ніж 260000 співробітників. 6. Власний видобуток залізної руди знижує залежність від коливань цін на сировину. 7. Географічна близькість до джерел енергоресурсів – вугілля та газу. 8. Присутність на ринках з високим потенціалом зростання (Внутрішній ринок, Західна та Північна Африка, Близький Схід, СНД і Балкани). 9. Географічна близькість до Європи та СНД – залізничне сполучення. 10. Близькість до портів на Чорному морі – відкритий доступ до світових ринків. 11. Гарна репутація серед покупців. 12. Підвищення кваліфікації працівників. 13. Відносно висока якість готової продукції. 14. «АрселорМіттал» - світовий бренд	Слабкі сторони підприємства: 1. Залежність від дочірнього підприємства під час виконання зобов'язань. 2. Висока вартість екологічної безпеки. 3. Залежність від цінових коливань на кокс, що імпортується. 4. Високий рівень енергоємності виробництва через використання застарілих технологій. 5. Швидкий фізичний і моральний знос старого устаткування. 6. Екологічна загроза для навколишнього середовища
Можливості підприємства: 1. Спрямувати інвестиції на: придбання нового обладнання; розвиток технологій. 2. Продовжувати робити інвестиції у видобуток корисних копалин. 3. Придбання та створення спільних підприємств в країнах, що розвиваються, таких як Індія та Китай. 4. Створення гнучкості в операціях. 5. Збільшення частки стратегічного ринку Близького Сходу. 6. Платоспроможний попит з боку країн Близького Сходу	Загрози підприємства: 1. Урядові та екологічні норми. 2. Висока вартість робочої сили. 3. Зміни у тарифному регулюванні держав-імпортерів металопродукції. 4. Неконтрольоване і не прогнозоване зростання цін і тарифів на послуги державних монополій(тарифи на електроенергію, залізничні перевезення, акордні ставки портових зборів) зростання цін на енергоносії. 5. Дефляція. 6. Посилення державного регулювання витрат

Зниження виробничих, збутових та інших витрат дозволить підвищити чистий прибуток, як і активізація роботи з нарощування доходу. Тому робота в цьому напрямку дозволить підвищити рентабельність власного капіталу. Значення розрахованих показників коефіцієнту рентабельності продажу, свідчить про постійне скорочення суми операційного прибутку яке одержує підприємство з кожної гривні проданої продукції, таке явище можна пояснити зростом витрат на виробництво і реалізацію продукції а також падіння загального обсягу продажів через поступове зменшення попиту на залізорудну сировину у всьому світі.

2.2. Організація податкового консультування з обліку та оподаткування екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Завдання системи обліку і оподаткування ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є інформаційне забезпечення зацікавлених користувачів, так і його похідних, а саме: завдань облікової інформації. Завдання облікової інформації є складним теоретико-методологічним питанням, адже її використовують не лише на рівні окремого підприємства, але й на державному та глобальному рівнях, а також сфери її застосування не обмежуються економічними системами, а є основою забезпечення гармонізації економічних, соціальних та екологічних систем. Адже прийняття будь-якого рішення щодо господарської діяльності будь-яким учасником господарських відносин має відповідні наслідки, які можуть стосуватися як економічної діяльності підприємства, так і її впливу на навколишнє середовище та соціальну сферу діяльності підприємства. У свою чергу, основою прийняття управлінського рішення була, є інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг». Бухгалтерська інформація ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» сьогодні стає не лише економічно значимою, але й екологічно та соціально значимою. Це пов'язано з тим, що мотиви «людини як економічного агента», в першу чергу, визначаються економічними потребами, які можуть мати як соціальні, так і екологічні наслідки для суспільства. Зростання значимості облікової

інформації дозволяє говорити про модифікацію її завдань в забезпеченні положень сталого розвитку соціально-економічних систем різних рівнів.

Досліджуючи господарську діяльність ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» як соціально-еколого-економічної системи, необхідним є структурування завдань облікової інформації як взаємодії ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» з економічною, соціальною та екологічною системами різних рівнів, що дозволить гармонізувати їх цілі в забезпеченні сталого розвитку (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Завдання обліку і оподаткування з позиції забезпечення сталого розвитку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Групування завдань за характером їх взаємодії з соціально-еколого-економічною системою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» дозволяє визначити його роль та значення в забезпеченні економіко-екологічної безпеки, що, в цілому, визначає рівень сталого розвитку як системи мікрорівня, так і систем вищого рівня. Кожна група похідних завдань визначає відповідний напрямок бухгалтерського

обліку та характеризує сукупність його об'єктів й, відповідно, визначає напрями трансформації організаційно-методологічних положень. Дано характеристику зазначеним групам завдань облікової інформації:

- завдання економічного характеру направлені на задоволення фінансово-економічних результатів діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»;

- завдання екологічного характеру обумовлені необхідністю зменшення впливу господарської діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» на навколишнє середовище та вирішуються шляхом формування інформації для прийняття рішень щодо екологічної безпеки підприємства, зменшення обсягів викидів, скидів та відходів у навколишнє середовище; природоохоронної діяльності промислового підприємства;

- завдання соціального характеру пов'язані із формуванням в системі бухгалтерського обліку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» інформації, яка направлена на управління соціальною діяльністю підприємства, уникненню та / або зменшенню результатів соціального конфлікту інтересів, а також виконанням підприємством соціального договору;

Зазначені групи завдань бухгалтерського обліку характеризують різні сторони господарської діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг». Спектр зазначених завдань може бути розширений до окремого облікового об'єкту або управлінського рішення. Саме в цьому і визначається цінність бухгалтерського обліку, тому що за допомогою свого методологічного інструментарію він може надавати інформацію задля прийняття різносторонніх управлінських рішень, а в умовах підвищення її значимості (економічна, екологічна та соціальна значимість облікової інформації), управлінські рішення дозволять вирішити проблеми забезпечення економіко-екологічної безпеки ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Похідні завдання організації обліку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» розглянемо крізь призму відносин на зазначених рівнях: підприємство-підприємство (характеризує місце підприємства на ринках); підприємство-держава (характеризує взаємовідносини підприємства з державою) (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Характеристика завдань облікової інформації ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» економіко-екологічного характеру

Підгрупа завдань	Завдання – формування інформації ДЛЯ (ПРО)	Прояв на рівнях соціально-економічних відносин	
		Підприємство-підприємство	Підприємство-держава
Охорона навколишнього середовища	- заходів еколого-інноваційного характеру;	Надає можливість підприємству підвищити свій імідж та залучити додаткових інвесторів та контрагентів	Дає можливість підприємству отримати додаткові пільги від держави, наприклад, зниження ставки оподаткування
	- заходів просвітницького характеру;		
	- акцій екологічного характеру;		
	- інші заходи превентивного характеру		
Управління системою поводження з відходами	- впровадження безвідходних або маловідходних виробництв;	Визначає відповідний рівень економіко-екологічної безпеки підприємства як внутрішніми механізмами, так із залученням сторонніх осіб, наприклад, підприємств-утилізаторів	Визначає параметри інформації, які потрібні державним органам у сфері охорони навколишнього середовища щодо поводження з відходами на місцевому, регіональному та державному рівнях
	- налагодження системи утилізації відходів;		
	- повторне використання відходів;		
	- налагодження системи переробки відходів;		
	- налагодження системи реалізації відходів;		
	- інші заходи поводження з відходами		
Операції поводження з атмосферним повітрям	- управління квотами на викиди парникових газів;	Сформована інформація впливає на систему економічних відносин на ринку купівлі-продажу квот на викиди парникових газів	Інформація дозволяє оцінити рівень та прийняти відповідні рішення щодо виконання підприємствами країни Кіотського протоколу
	- заходів щодо очищення повітря;		
	- впровадження нових технологій для зменшення викидів парникових газів		
Раціональне використання природних ресурсів	- впровадження систем енергозбереження;	Інформація дозволяє виявити резерви економії природних ресурсів й, відповідно, підвищити конкурентоспроможність підприємства та рівень його ресурсозалежності	Впливає на порядок дозвільної діяльності щодо використання природних ресурсів
	- економія водовикористання;		
	- економія мінеральних ресурсів;		
	- запровадження інноваційних технологій;		
	- інші заходи, які забезпечують раціональне використання природних ресурсів		
Виробництво екологічно чистої продукції	- впровадження інноваційних технологій;	Дозволяє підприємству вийти на нові ринки та підвищити результативність діяльності	Визначає напрями отримання державних інвестицій та фіскальних пільг
	- визначення результату виробництва екологічно чистої продукції;		
Управління надзвичайними ситуаціями	- превентивних заходів уникнення НС;	Отримана інформація є основою оцінки наслідків НС	На основі інформації формуються та фінансуються державою заходи НС
	- заходів з подолання наслідків НС;		
	- оцінка еколого-економічних наслідків НС		

Характеристика об'єктів екологічного обліку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» представлена в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Характеристика об'єктів екологічного обліку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Активи
Для бухгалтерського відображення необоротних активів природоохоронного призначення пропонуємо ввести аналітичні рахунки до відповідних субрахунків рахунків другого та третього порядку: рахунку 10 «Основні засоби» (1001 – інвестиційна нерухомість природоохоронного призначення, 101 – земельні ділянки, 102 – капітальні витрати на поліпшення земель, 109 інші основні засоби), - Рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (114 – природні ресурси, 117 – інші необоротні матеріальні активи); рахунку 12 «Нематеріальні активи» (121 – права користування природними ресурсами, 127 – інші нематеріальні активи); рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».; амортизація по зазначених об'єктах обліковується на аналітичних рахунках до субрахунків рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Зобов'язання
Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на НПС, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію. Екологічні зобов'язання поділяються на умовні (формується на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні; не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку) та реальні (відображаються на рахунках бухгалтерського обліку залежно від їх виду: 39 «Витрати майбутніх періодів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками і платежами»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»), 69 «Доходи майбутніх періодів» (за видами доходів).
Доходи
Екологічні доходи виникають від впровадження інноваційних маловідходних, безвідходних екологічних виробництв (економію сировини та матеріалів можна визначати на підставі даних внутрішнього аналізу), виробництва екологічно чистої продукції (виокремлюється в сумі виручки від реалізації в межах аналітичних рахунків відкритих до синтетичного 70 «Доходи від реалізації») та надходження у вигляді економічного стимулювання (аналітичний рахунок до синтетичного 719 «Інші доходи від операційної діяльності»)
Витрати
Для бухгалтерського відображення екологічні витрати рекомендовано об'єднати за двома ознаками: 1) за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); 2) за характером впливу на НПС (експлуатаційні, природоохоронні), що дозволило організувати контроль за екологічною діяльністю та розробити методики їх бухгалтерського обліку. Найбільш доцільним є підхід виділення у складі існуючих синтетичних рахунків (15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати») ряду аналітичних, згідно із розробленою класифікацією, для накопичення екологічних витрат
Фінансові результати
В бухгалтерському обліку екологічний збиток запропоновано трактувати як різницю між витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства, та екологічними доходами. Від екологічно-спрямованої діяльності підприємства може бути отриманий прибуток, якщо екологічні доходи перевищуватимуть екологічні витрати. Ефективність економічної діяльності забезпечується виконанням перспективних заходів екологоорієнтованої стратегії управління

Обґрунтування та визначення складу пріоритетних об'єктів бухгалтерського обліку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» екологічного характеру пропонуємо визначати виходячи із сукупності факторів (рис. 2.2).

ФАКТОРИ,

які визначають пріоритетність об'єктів бухгалтерського обліку економіко-екологічного характеру



Рис. 2.2. Порядок визначення складу пріоритетних об'єктів економіко-екологічного характеру ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Таким чином, нами визначено на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» два пріоритетних об'єкти бухгалтерського обліку екологічного характеру, які відповідають запропонованим факторам та визначають стан економіко-екологічної безпеки: відходи та операції поводження з ними і економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій. Відповідно до визначених об'єктів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», є необхідність обґрунтування основи формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою. Зважаючи на склад елементів методу бухгалтерського обліку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»,

вважаємо, що напрями трансформації повинні визначатися в залежності від специфіки об'єкту та інформації, яку планується отримати в результаті.

Організація елементів методу обліку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» представлена в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку в системі управління економіко-екологічною безпекою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Елемент методу	Напрямок розвитку	Застосування	
		Відходи та операції поводження з ними	Економіко-екологічні наслідки НС
Спостереження			
Документування	Реквізитне розширення	У розрізі фізичних та економічних властивостей відходів та технологічних особливостей операцій з їх поводженням	У розрізі економіко-екологічних наслідків та видів надзвичайних ситуацій, які пов'язані з окремими об'єктами
	Нові документи	У розрізі нових об'єктів – операції поводження з відходами	Відповідно до механізму визнання економіко-екологічних наслідків
	Механізм застосування	Змінюється в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій – електронні документи та електронний документообіг	
Вимірювання			
Оцінка	Багатоваріантна	Оцінюються в залежності від їх подальшого використання	Оцінюються за справедливою вартістю
Калькулювання	Нові об'єкти	Визначається собівартість об'єктів, утворених в результаті поводження з відходами	Собівартість готової продукції виступає об'єктом оцінки економіко-екологічних наслідків
Систематизація / групування			
Рахунки	Аналітичне розширення	Враховуються фізичні та економічні властивості об'єктів бухгалтерського обліку	
Подвійний запис	Нові об'єкти	Поява нових об'єктів супроводжуються розробкою нової методики облікового відображення на рахунках	
Узагальнення			
Звітність	Показникове розширення	В існуючих видах звітності (фінансова, статистична) відбувається розширення спектру показників	
	Нові види звітності	Впровадження звітності сталого розвитку відповідно до міжнародних систем регулювання, яка враховує особливості зазначених об'єктів та є як засобом відображення стану економічної безпеки такі інформаційним джерелом управління нею	

Для формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є потреба в розвитку елементів методу бухгалтерського обліку в зазначених напрямках. Це дозволить значно розширити напрям використання методу бухгалтерського обліку та розвинути його методологію, що, в цілому, вплине на якість інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Таким чином, специфічними у використанні будуть такі елементи методу бухгалтерського обліку, як оцінка та подвійний запис, що визначатимуться залежно від виду економіко-екологічних наслідків. Зважаючи на визначену специфіку економіко-екологічних наслідків та відсутність діючих методик їх облікового відображення, пропонуємо впровадити наступні організаційно-методологічні положення, які дозволять сформувати якісне інформаційне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (табл. 2.11, табл. 2.12).

Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій для ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» мають комплексний характер, адже враховують всі можливі витрати. Специфічним є облікове відображення втрачених оборотних та необоротних активів, адже необхідним є врахування не лише їх балансової вартості, але й потенційних втрат від вибуття таких активів.

Проблема відображення пошкоджених та втрачених необоротних активів полягає в тому, що їх реальна вартість на момент ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій може не співпадати із залишковою вартістю на балансі промислового підприємства. Особливо гостро стоїть проблема за умови, що реальна вартість необоротного активу є більшою, ніж залишкова вартість. Адже вартість втрати для ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» оцінюється не лише залишковою вартістю, але й альтернативною вартістю об'єкта, яка може визначатися як вартість можливого придбання.

Таблиця 2.11

Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (економічні наслідки)

№	Господарська операція	Документування / інвентаризація	Оцінка	Кореспонденція	
				Д	К
Економічні наслідки надзвичайних ситуацій					
Необоротні активи:					
1.	Відображено втрату необоротних активів: - в межах нарахованої амортизації	Акт інвентаризації, Акт списання	Балансова вартість зносу	13	10, 11
2.	- в межах залишкової вартості	Акт списання	Залишкова вартість	978.1.1	10,11
3.	- в межах гудвілу у випадку перевищення справедливої вартості над балансовою	Акт оцінки	Ринкова вартість за мінусом залишкової	978.1.1	191
Відображено пошкодження необоротних активів:					
4.	- змінено статус необоротного активу	Довідка бухгалтерії	Балансова вартість	10, 11 (X)	10, 11
5.	- відображено вартість пошкоджень в межах залишкової вартості	Розрахунок, Акт оцінки	Ринкова вартість, залишкова вартість	978.1.1	10, 11 (X)
6.	- відображено вартість пошкоджень понад залишкову вартість		Ринкова вартість, залишкова вартість	978.1.1	191
Оборотні активи:					
7.	Відображено втрату готової продукції: - яка знаходилася на складі та була оприбуткована за мінусом утворених зворотних відходів	Акт списання, Акт інвентаризації готової продукції на складі	Фактична собівартість	978.1.1	26
	Вартість подібних активів		209	26	
	В кількісному вираженні		071	-	
10.	- яка знаходилася у виробництві за мінусом виправного браку та зворотних відходів	Акт інвентаризації незавершеного виробництва	Фактична собівартість	978.1.1	23
11.	- відображено вартість виправного браку		Фактична собівартість	24	23
12.	-відображено вартість зворотних відходів		Вартість подібних активів	20, 209	23
Зобов'язання:					
13.	Відображено зобов'язання за невиконання договорів	Довідка, договір	Відповідно до договору	978.1.1	631, 685
14.	Відображено зобов'язання за пошкодження майна інших суб'єктів господарювання	Судове рішення, довідка, договір	Оцінка за діючою методикою оцінки	978.1.1	685
15.	Списано втрати економічного характеру від надзвичайних ситуацій на фінансові результати	Довідка	-	79	978.1.1

Таблиця 2.12

Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (екологічні та соціальні наслідки)

№	Господарська операція	Документування і інвентаризація	Оцінка	Кореспонденція	
				Д	К
Екологічні наслідки надзвичайних ситуацій					
1.	Відображено зобов'язання за понаднормові відходи, утворені в результаті надзвичайних ситуацій	Довідка, рахунок, судові рішення	Оцінка за діючою методикою оцінки	978.1.2	685
2.	Відображено зобов'язання за забруднення навколишнього середовища в розрізі природних ресурсів	Довідка, рахунок, судові рішення	Оцінка за діючою методикою оцінки	978.1.2	685
3.	Витрати на відновлення природних ресурсів, рекреаційних зон	Калькуляція	Фактична собівартість	978.1.2	20,66,65, 91,68
4.	Відображено сплату екологічного податку за мінусом суми при звичайній діяльності	Декларація	Відповідно до Податкового кодексу	978.1.2	641
5.	Списано втрати екологічного характеру від надзвичайних ситуацій на фінансові результати	Довідка	-	79	978.1.2
Соціальні наслідки надзвичайних ситуацій					
Зобов'язання перед працівниками підприємства					
1.	Виплати працівникам за травматизм в результаті надзвичайних ситуацій	РПВ, довідка	Відповідно до КзПП та ЗУ про охорону праці	978.1.3	66 / 65
2.	Оплата за лікування працівників	Рахунок	Фактичні витрати на лікування	978.1.3	685
3.	Виплати в результаті смерті працівника	Довідка	-	978.1.3	685
4.	Нараховані штрафи за травматизм від надзвичайних ситуацій	Рахунок	Оцінка за діючою методикою оцінки	978.1.3	684
Зобов'язання перед фізичними особами					
5.	Виплати фізичним особам моральної шкоди	Судові рішення, договір	Оцінка за діючою методикою оцінки	978.1.3	685
6.	Оплата за лікування фізичних осіб			978.1.3	685
7.	Виплати матеріальної шкоди			978.1.3	685
8.	Нараховані штрафи			978.1.3	684
9.	Списано втрати соціального характеру від надзвичайних ситуацій на фінансові результати	Довідка	-	79	978.1.3

Таким чином, існує ряд проблем відображення такої вартості, адже діючими П(С)БО така ситуація не передбачена. Вважаємо, що механізм визнання наслідків від втрати об'єкта необоротних активів має бути наступним:

- по-перше, необхідно здійснити оцінку справедливої вартості такого об'єкта з урахуванням його перебування у використанні. Справедлива вартість може визначатися або шляхом експертної оцінки, або за ринковою вартістю можливого придбання такого об'єкта;

- по-друге, визначення залишкової вартості такого об'єкта шляхом порівняння його первісної вартості з накопиченим зносом на даний об'єкт та подальшого порівняння залишкової вартості з оціненою справедливою вартістю об'єкта;

- по-третє, при прийнятті рішення про списання такого об'єкту з балансу у зв'язку з неможливістю його подальшого використання або приведення у стан, придатний до використання, першочерговим відбувається списання накопиченого зносу на даний об'єкт;

- по-третє, списання залишкової вартості об'єкту необоротних активів;

- по-четверте, відображення у складі втрат суми перевищення справедливої вартості об'єкта необоротних активів над його залишковою вартістю. Дану суму пропонуємо відображати як зменшення гудвілу промислового підприємства, за умови його наявності.

Трансформація елементів методу дозволяє розширити напрями використання облікової інформації ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», а, отже, й підвищити його значення та вагомість в системі управління. На нашу думку, можна говорити про те, що змінюється статус бухгалтерського обліку, адже змінюється спектр використання облікової інформації, і, відповідно, мета та сукупність його завдань, які виконуються як на рівні окремого підприємства, так і на міжгосподарському рівні та рівні держави.

2.3. Методика обліку і оподаткування екологічних витрат ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

На рисунку 2.3 представлено комплексну систему господарської діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» з позиції управління відходами. Комплексність полягає в тому, що нами визначено місце відходів та операцій з їх поводженням у всіх видах діяльності, господарських процесах та умовах функціонування підприємства.

Місце відходів в системі управління видами діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» полягає в наступному:

- відходи та операції поводження з ними в системі управління основною діяльністю підприємства: промислові підприємства є виробничими, матеріаломісткими, в результаті чого утворюється значна кількість відходів як залишків сировини, так і новоутворених токсичних речовин, управління якими повинно забезпечити економічні вигоди для підприємства та екологічний ефект, що полягає у зменшенні негативного впливу діяльності на навколишнє середовище;

- відходи та операції поводження з ними в системі управління ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»: вкладення коштів у розробку енергозберігаючих технологій та модернізацію господарських процесів, направлених на впровадження системи рециклінгу та зменшення відходів у результаті виробничих процесів дозволить знизити їх негативний вплив на навколишнє середовище та отримати економічну вигоду від їх повторного використання або реалізацію на сторону;

- відходи та операції поводження з ними в системі управління фінансовою діяльністю ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»: фінансова діяльність ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» повинна забезпечити джерела фінансування проектів капітального інвестування в господарську діяльність підприємства та страхування еколого-економічних ризиків, які можуть виникнути в результаті поводження з відходами.

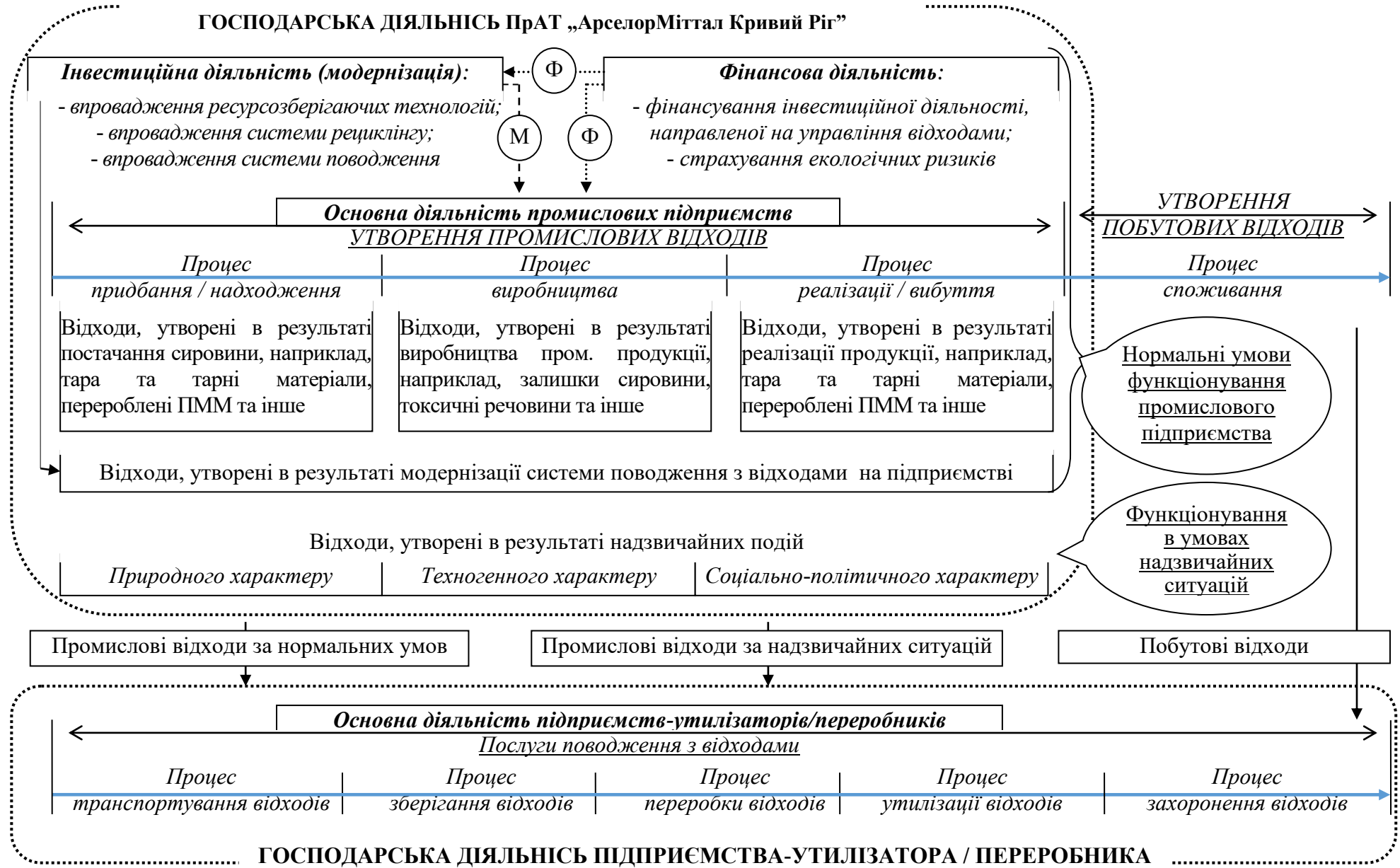


Рис. 2.3. Місце відходів в системі управління господарською діяльністю ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Система утворення відходів та поводження з ними на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» полягає в русі як матеріальних потоків, так і фінансових потоків, що, в цілому, пов'язано з усіма видами господарської діяльності в нормальних умовах функціонування. Основним місцем утворення відходів на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є операційна діяльність, адже саме виробничо-технологічні процеси є найбільш матеріаломісткими. Відходи в системі управління основною діяльністю промислового підприємства необхідно характеризувати з точки зору господарських процесів, зокрема придбання / надходження матеріальних активів, виробництво промислової продукції та реалізація / вибуття матеріальних активів. Промислові відходи утворюються на всіх зазначених господарських процесах, а систему управління ними та їх місце в бухгалтерському обліку можна охарактеризувати наступним чином:

- процес придбання / надходження ресурсів: по-перше, утворюються відходи матеріальних ресурсів, які в результаті транспортування могли втратити свої властивості та не можуть бути використані за призначенням, проте можуть / не можуть бути використані іншим чином; по-друге, для належного транспортування матеріальних ресурсів могли використовуватися матеріали, які можна використати повторно або ж утилізувати; по-третє, в результаті використання транспортних засобів для поставки сировини утворюються перероблені паливно-мастильні матеріали;

- процес виробництва готової продукції: по-перше, утворюються відходи сировини, які можуть бути використані повторно, наприклад, лом чорних металів, по-друге, в результаті виробництва можуть утворитися небезпечні речовини, які підлягають утилізації; по-третє, в результаті технічних збоїв може утворитися брак виробництва, який ідентифікується як відходи при неможливості його виправлення;

- процес реалізації промислової продукції / вибуття матеріальних активів: по-перше, в процесі реалізації промислової продукції або вибуття оборотних активів утворюються відходи ідентичні, що й при процесі постачання матеріальних ресурсів; по-друге, в процесі вибуття необоротних активів в результаті їх ліквідації утворюються матеріальні цінності, які можуть бути визнані відходами; по-третє, в процесі вибуття необоротних активів в результаті продажу виникають відходи ідентичні, що й при реалізації промислової продукції.

Крім зазначених джерел утворення відходів, на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» варто виділити відходи адміністративного характеру, тобто ті, які утворилися у відділах управління підприємством, зокрема бухгалтерській, планово-фінансовій службі, службі маркетингу тощо. Управління даними відходами не має вагомого значення в забезпеченні економіко-екологічної безпеки промислового підприємства. Проте може мати економічний ефект, направлений на економію адміністративних витрат.

Варто зазначити, що вагоме значення при управлінні господарською діяльністю ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» мають нештатні ситуації, які можуть виникнути у зв'язку з нестабільністю зовнішнього середовища. Такими нештатними ситуаціями є надзвичайні ситуації природного характеру, техногенного характеру, соціально-політичного характеру.

Система управління відходами проявляється як на внутрішньому рівні, так і на рівні економічних відносин між суб'єктами господарювання, зокрема між промисловим підприємством та підприємством-утилізатором. Так, основною діяльністю підприємства-утилізатора є послуги поводження з відходами, які включають транспортування, зберігання, переробку, утилізацію та захоронення відходів. Взаємодія між даними суб'єктами господарювання призводить як до матеріальних (рух відходів), так і фінансових (розрахунки за послуги з утилізації) потоків.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості визначають наступні підходи до оцінки відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»: 1) за ціною можливого використання; 2) за повною ціною первинного матеріалу та 3) за справедливою вартістю відходів. Використання зазначених методів оцінки є досить дискусійним, а методичними рекомендаціями не визначено чіткого механізму їх застосування. Якщо використовувати для оцінки відходів Методичні рекомендації з обліку запасів № 2, то варто керуватися наступним положенням (п. 2.13): «первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації або в оцінці їх можливого використання».

До оцінки відходів виробництва потрібно досить чітко підходити, адже їх вартість впливає на собівартість готової продукції. Напрямами використання зворотних відходів на промислових підприємствах є наступні: повторне використання в основному виробництві; повторне використання в допоміжному виробництві; переробка власними силами для повторного використання; переробка з використанням послуг сторонніх осіб; реалізація стороннім особам.

У залежності від напрямку використання буде визначатися оцінка зворотних відходів, за якою вони будуть відображатися в бухгалтерському обліку. Визначимо порядок оцінки відходів залежно від напрямку їх надходження. Так, за умови, що відходи будуть повторно використовуватися на промисловому підприємстві (в основному або допоміжному виробництві та після переробки), для їх оцінки неможливо використовувати підхід, який передбачає оцінку за чистою вартістю реалізації. У свою чергу, дискусійним є використання за повною ціною первинного матеріалу у всіх зазначених випадках подальшого використання відходів. Власний підхід до оцінки відходів за вище зазначеними напрямами представлено в таблиці 2.13.

Таким чином, представлений порядок оцінки відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» передбачає декілька підходів, які визначені напрямами їх подальшого використання. З метою контролю за правильністю оцінки утворених відходів на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» складають розрахунок бухгалтерії, який слугує додатком до первинного документу з оприбуткування відходів. Крім того, за умови ефективної системи планування на підприємстві є можливість встановлення річних норм витрат на доопрацювання відходів та середньої ціни запасів, які є еквівалентами утворених відходів. Проте такий механізм буде ефективний за умови стабільної економічної ситуації в країні, а в умовах динамічного змiну курсів валюти така оцінка не може бути взята за основу, адже не відповідатиме економічним реаліям на певну дату.

Формування системи аналітичного обліку утворення відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» здійснюється в розрізі зворотних та беззворотних відходів, адже дані об'єкти відображаються в різних системах рахунків: балансові та позабалансові відповідно.

Таблиця 2.13

Порядок оцінки утворених зворотних відходів на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Напрямок використання	Статус відходів	Метод оцінки	Порядок оцінки	Регламент
повторне використання в основному виробництві	Виробничі запаси	За повною ціною первинного використання	Визначається за вартістю подібних запасів: $Вв = О \times \bar{Ц};$ $\bar{Ц} = \frac{Вн}{Оз}, \text{ де}$ $Вв - \text{вартість відходів};$ $О - \text{обсяг};$ $\bar{Ц} - \text{середня ціна надходжень за звітний період};$ $Вн - \text{вартість надходжень запасів за звітний період};$ $Оз - \text{обсяг запасів}$	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. За кожним видом відходів визначається подібний вид виробничих запасів. За кожною калькуляційною одиницею (місцем виникнення відходів) визначається вид відходів та порядок їх оцінки. Відповідальним за оцінку визначається бухгалтер
повторне використання в допоміжному виробництві	Виробничі запаси	За ціною можливого використання	Визначається за вартістю подібних запасів	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. За кожною калькуляційною одиницею (місцем виникнення відходів) визначається вид відходів та порядок їх оцінки. Відповідальним за оцінку визначається бухгалтер
переробка власними силами для повторного використання	Виробничі запаси	За ціною можливого використання	Визначається за вартістю подібних запасів скоригованою на витрати пов'язані з доробкою: $Вв = О \times \bar{Ц} - Пв;$ $Вв - \text{вартість відходів};$ $О - \text{обсяг};$ $\bar{Ц} - \text{середня ціна надходжень за звітний період};$ $Пв - \text{планові витрати на доопрацювання}$	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. Планові витрати на доопрацювання формуються в планових калькуляціях зазначених робіт
переробка з використанням послуг сторонніх осіб	Давальницька сировина	За ціною можливого використання	$Вв = О \times \bar{Ц} - Впп;$ $Вв - \text{вартість відходів};$ $О - \text{обсяг};$ $\bar{Ц} - \text{середня ціна надходжень за звітний період};$ $Впп - \text{вартість послуг переробки}$ Вартість послуг переробки визначається договором між промисловим підприємством та підприємством-переробником / утилізатором	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. У договорі може бути визначена справедлива ціна відходів для випадків форс-мажору
реалізація стороннім особам	Товар	За чистою вартістю реалізації	Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П. 4 П(С)БО 19)	

Щодо зворотних відходів, то вони визнаються активами та відображаються в складі виробничих запасів, а тому для їх облікового відображення використовуються рахунки 2-го класу, відповідно до чинної інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку. Зокрема, зворотні відходи ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» відображаються на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси». На ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» пропонуються різні варіанти обліку відходів, зокрема: 1) відкриття аналітичного рахунку до субрахунку 209 «Інші матеріали»; 2) відкриття аналітичного рахунку до субрахунку 201 «Сировина й матеріали»; 3) відкриття відповідних аналітичних рахунків до субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси». На ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» також не має єдиного підходу, що обумовлено різними підходами до організації системи управління відходами та еколого-економічною безпекою. Вважаємо, що така ситуація є цілком логічною, зважаючи на те, що ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» може переслідувати різні мету та стратегію діяльності. Проте жоден із зазначених варіантів не передбачений діючою інструкцією про застосування плану рахунків. Тому пропонуємо визначати різні підходи до формування аналітичного обліку з відповідним змінами до інструкції.

Порядок використання зазначених підходів представлено на рисунку 2.4.

Відповідно до зазначених підходів, спектр рахунків, на яких можуть відображатися зворотні відходи ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», є досить великим. В частині характеристики рахунку 20 «Виробничі запаси» замінено словосполучення «відходи основного виробництва» на «відходи діяльності».

Проте відображення в рамках зазначених синтетичних рахунків не дозволяє сформувати весь комплекс необхідної інформації, а тому є потреба в розробці аналітичних рахунків, які враховують всі економіко-фізичні властивості відходів, що представлено на рис. 2.5.

Запропонований підхід до аналітичного обліку утворених відходів на промислових підприємствах враховує економічні та фізичні властивості відходів, що визначає напрями управління ними в контексті забезпечення економіко-екологічної безпеки. Щодо економічних властивостей відходів, то запропонований підхід врахував наступні класифікаційні ознаки:

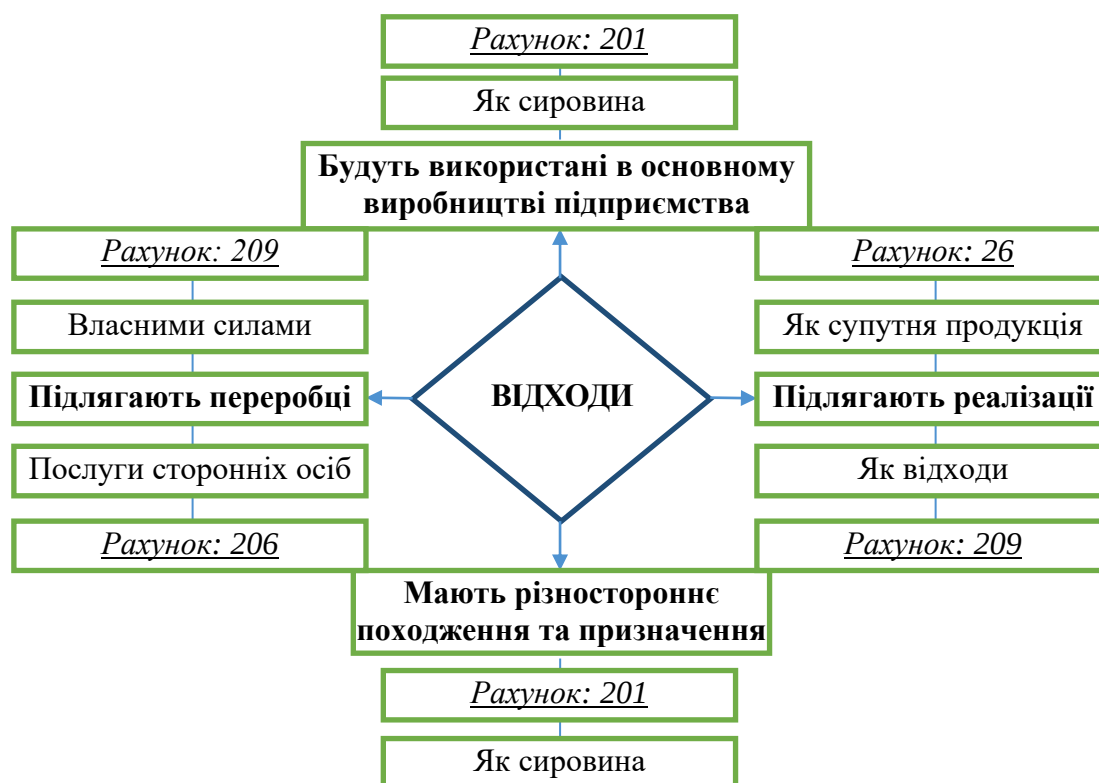


Рис. 2.4. Підходи до формування системи рахунків для відображення утворення відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

- за відношенням до виробництва (виробничі та невикористані), що дозволяє формувати інформацію про обсяги та вартість відходів, які утворюються в цехах основного або допоміжного виробництва та в результаті інших господарських процесів (придбання, реалізація, ремонт, ліквідація, будівництво);

- за місцем утворення відходів, що є основою формування інформації про утворені відходи в розрізі окремої калькуляційної ділянки й, відповідно, впливає на систему калькулювання напівфабрикатів окремого переділу;

- за нормативами (нормативні та понаднормові) визначає відповідність обсягів утворених відходів нормам, встановленим на підприємствах, а також є основою облікового відображення відхилень від встановлених норм;

- за напрямками використання та місцями знаходження, що є основою формування інформації про знаходження відходів і відповідальних осіб.

Фізичні властивості, які впливають на екологічні аспекти поводження з відходами, визначені в аналітичному обліку 6-м та 7-м рівнем аналітики, що проявляються в класифікаційній ознаці за складом речовин.

<u>1-й рівень</u>	<u>2-й рівень</u>	<u>3-й рівень</u>	<u>4-й рівень</u>	<u>5-й рівень</u>	<u>6-й рівень</u>	<u>7-й рівень</u>
За відношенням до виробництва	За місцем утворення	За нормативами	За напрямками використання	За місцем знаходження	За складом речовин	У розрізі речовин
РАХУНОК 201 «СИРОВИНА І МАТЕРІАЛИ»						
201.1 - виробничі; 201.2 – невиробничі	201.1.х.- калькуляційна ділянка; 201.2.х. - процес	201.1(2).х.1 – нормативні; 201.1(2).х.2 – понаднормові;	201.1(2).х.1(2): 1. Основне в-во; 2. Допоміжне в-во; 3. Інші цілі	201.1(2).х.1 (2).1(2,3).п- Склад(МВО)	201.1(2).х.1 (2).1(2,3).п.1(2) - однорідні (комплексні)	201.1(2).х.1(2). 1(2,3).п.1(2).у - матеріал (речовина)
РАХУНОК 204 «ТАРА Й ТАРНІ МАТЕРІАЛИ»						
204.1 - невикористані;	204.1.1.- процес придбання; 204.1.2. – процес реалізації	204.1.1(2).1 – нормативні; 204.1.1(2).2 – понаднормові;	204.1.1(2).1(2).1 – процес реалізації ; 204.1.1(2).1(2).2 – процес придбання	204.1.1(2).1(2). 1(2).п- Склад(МВО)	204.1.1(2).1(2). 1(2).п.1(2) - однорідні (комплексні)	204.1.1(2).1(2). 1(2).п.1(2).у - матеріал (речовина)
РАХУНОК 205 «БУДІВЕЛЬНІ МАТЕРІАЛИ»						
205.1 - невикористані;	205.1.1.- процес придбання; 205.1.2. – процес реалізації	205.1.1(2).1 – нормативні; 205.1.1(2).2 – понаднормові;	205.1.1(2).1(2).1 – процес реалізації ; 205.1.1(2).1(2).2 – процес придбання	205.1.1(2).1(2). 1(2).п- Склад(МВО)	205.1.1(2).1(2). 1(2).п.1(2) - однорідні (комплексні)	205.1.1(2).1(2). 1(2).п.1(2).у - матеріал (речовина)
РАХУНОК 207 «ЗАПАСНІ ЧАСТИНИ»						
207.1 - невикористані;	207.1.1.- ліквідація; 207.1.2. –ремонт; 207.1.3. – будівництво	207.1.1(2,3).1 – нормативні; 207.1.1(2, 3).2 – понаднормові;	207.1.1(2,3).1(2) – ремонт (будівництво)	207.1.1(2,3).1(2).п - Склад(МВО)	207.1.1(2,3).1(2). п.1(2) - однорідні (комплексні)	207.1.1(2,3).1(2). п.1(2).у - матеріал (речовина)
РАХУНОК 206 «МАТЕРІАЛИ, ПЕРЕДАНІ НА ПЕРЕРОБКУ»						
206.1 - виробничі; 206.2 – невиробничі	206.1.х.- калькуляційна ділянка; 206.2.х. - процес	206.1(2).х.1 – нормативні; 206.1(2).х.2 – понаднормові	201.1(2).х.1(2).п: підприємства- переробники / утилізатори	201.1(2).х. 1(2).п.№: договори переробки	201.1(2).х. 1(2).п.№.1(2) - однорідні (комплексні)	201.1(2).х. 1(2).п.№.1(2).у - матеріал (речовина)
РАХУНОК 209 «ІНШІ МАТЕРІАЛИ»						
209.1 - виробничі; 209.2 – невиробничі	209.1.х.- калькуляційна ділянка; 209.2.х. - процес	209.1(2).х.1 – нормативні; 209.1(2).х.2 – понаднормові	209.1(2).х.1(2).1 – реалізація 209.1(2).х.1(2).2 – переробка	209.1(2).х.1(2).1.п – покупець; 209.1(2).х.1(2).2.п – переробник	209.1(2).х. 1(2).1(2).п.1(2)- однорідні (комплексні)	209.1(2).х. 1(2).1(2).п.1(2).у - матеріал (речовина)

Рис. 2.5. Аналітичний облік утворених зворотних відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Особливої уваги для управління відходами в забезпеченні економіко-екологічної безпеки ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є організація аналітичного обліку безворотних відходів. Адже саме даний вид відходів більшою мірою визначає екологічні аспекти управління господарською діяльністю промислового підприємства та повинен враховувати такі фізичні властивості, за якими відходи класифікуються за рівнем безпеки, рівнем токсичності, агрегатним складом, складом речовин. Економічна складова управління такими відходами визначається витратами, пов'язаними з операціями поводження з відходами.

Зважаючи на їх невідповідність критеріям визнання запасів, відображення відбувається в позабалансовому обліку на рахунку 07 «Списані запаси», ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» веде аналітичний облік на даному рахунку в наступних розрізах (рис. 2.6).

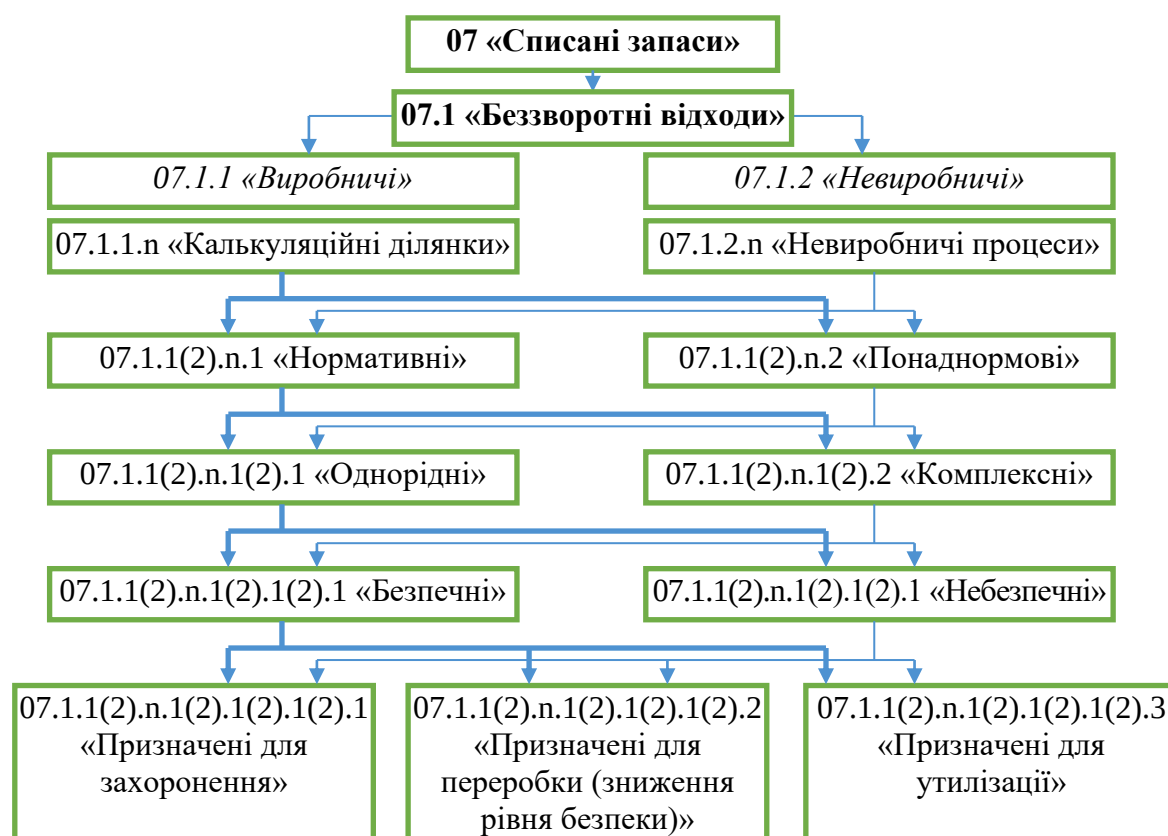


Рис. 2.6. Напрями організації аналітичного обліку безворотних відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Зазначені розрізи аналітичного обліку утворених беззворотних відходів на промислових підприємствах дають можливість формувати якісне інформаційне забезпечення для прийняття управлінських рішень в сфері поводження з відходами. Зокрема, такі управлінські рішення будуть стосуватися: по-перше, порядку зберігання відходів, які обумовлюються властивостями відходів в частині їх безпеки та токсичності, агрегатним складом та складом речовин, які утворилися в результаті виробничих або невиробничих процесів на підприємстві; по-друге, напрямів удосконалення виробничих та невиробничих бізнес-процесів на підприємстві з метою зменшення обсягів утворених беззворотних відходів, що обумовлено такими розрізами аналітики, як: за місцем утворення (калькуляційні ділянки, бізнес-процеси) та за нормативом (нормативні та понаднормативні); по-третє, напрями поводження з відходами визначаються такими властивостями, як: рівень безпеки, рівень токсичності, агрегатний склад та склад речовин, а також напрямами подальшого використання, а саме: підлягають захороненню, підлягають утилізації, підлягають переробці з метою зниження рівня безпеки або токсичності.

Використання багаторівневого аналітичного обліку утворення відходів на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» в умовах комп'ютерних технологій приводить у відповідність процес формування інформації таким властивостям, як: аналітичність (сформована інформація може бути багатoproфільною), точність (сформована інформація є точною, а не загальною), оперативність (інформація формується миттєво та за різні проміжки часу), економічність (при формуванні аналітичної інформації не збільшується трудомісткість суб'єкта бухгалтерського обліку). Це, в свою чергу, є основою якісного інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з утворення відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (табл. 2.14). Методика дозволяє не лише сформувати інформацію про утворення, але й визначити напрями управління ними та господарським процесом ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» для підвищення екологічної та економічної результативності.

Таблиця 2.14

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку утворення відходів

ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Метод оцінки вартості	Первинний документ
		Дебет	Кредит		
<u>БЛОК 1: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ ЦЕХІВ ОСНОВНОГО ТА ДОПОМІЖНОГО ВИРОБНИЦТВА</u>					
1.1. Операції утворення відходів цехів основного виробництва					
1.	Оприбутковано зворотні відходи калькуляційної ділянки	201.1 ... 209.1 ...	23, 91 ¹	Вартість подібних запасів	Розрахунок бухгалтерії
2.	Оприбутковано зворотні відходи калькуляційної ділянки, які потребують переробки	206.1 ...	23, 91	Вартість подібних запасів	Розрахунок бухгалтерії
3.	Оприбутковано беззворотні відходи калькуляційної ділянки	07.1.1.n ...	-	-	Розрахунок бухгалтерії
Поточне відображення відходів відбувається в межах встановлених норм					
1.2. Операції утворення відходів цехів допоміжного виробництва					
Ідентично, що й при основному виробництві, але з відповідним аналітичним рахунком прямих та непрямих витрат допоміжного виробництва					
1.3. Операції встановлення відхилень від норм утворюваних відходів виробничих цехів					
4.	Встановлено перевищення норм утворених зворотних відходів	201 (9, 6).1 ...	23, 91	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
5.	Встановлено зменшення обсягів зворотних відходів порівняно з нормами	201(9, 6).1 ...	23, 91	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
6.	Встановлено перевищення норм утворених беззворотних відходів	07.1.1.n ...	-	-	Відомість
7.	Встановлено зменшення обсягів беззворотних відходів порівняно з нормами	07.1.1.n ...	□	-	Відомість
<u>БЛОК 2: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ В РЕЗУЛЬТАТІ ПРОЦЕСІВ ПРИДБАННЯ / РЕАЛІЗАЦІЇ</u>					
2.1. Операції утворення відходів в результаті процесів придбання / реалізації					
8.	Оприбутковано зворотні відходи тари та тарних матеріалів у результаті постачання	204.1 ... 209.2 ...	152, 20.ТЗВ	Вартість подібних запасів	Накладна
9.	Оприбутковано беззворотні відходи тари та тарних матеріалів, утворених у результаті постачання	07.1.2.n	-	-	Відомість
10.	Оприбутковано зворотні відходи тари та тарних матеріалів, утворених при реалізації	204.1 ... 209.2 ...	93	Вартість подібних запасів	Накладна
11.	Оприбутковано беззворотні відходи тари та тарних матеріалів	07.1.2.n	-	-	Відомість
<u>БЛОК 3: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ В РЕЗУЛЬТАТІ БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ</u>					
3.1. Операції з утворення відходів в результаті будівельних робіт					
12.	Оприбутковано зворотні відходи в результаті будівельних робіт	205.1 ... 209.2 ...	152	Вартість подібних запасів	Розрахунок
13.	Оприбутковано беззворотні відходи в результаті будівельних робіт	07.1.2.n	-	-	Розрахунок
3.2. Операції встановлення відхилень від норм утворюваних відходів в результаті будівельних робіт					
14.	Встановлено перевищення норм утворених зворотних відходів	205 (9).1 ...	152	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
15.	Встановлено зменшення обсягів зворотних відходів порівняно з нормами	201(9).1 ...	152	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
16.	Встановлено перевищення норм утворених беззворотних відходів	07.1.2.n ...	-	-	Відомість
17.	Встановлено зменшення обсягів беззворотних відходів порівняно з нормами	07.1.2.n ...	□	-	Відомість
<u>БЛОК 4: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ В РЕЗУЛЬТАТІ ЛІКВІДАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ</u>					
4.1. Операції з утворення відходів в результаті ліквідації основних засобів					
18.	Оприбутковано зворотні відходи в результаті ліквідації основних засобів	209.2 ...	746	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
19.	Оприбутковано беззворотні відходи	07.1.2.	-	-	Відомість

¹ Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати» має бути організований за замовленнями, переділами та калькуляційними ділянками

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ З ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «АРСЕЛОРМІТТАЛ КРИВИЙ РІГ»

3.1. Організаційно-методичні аспекти удосконалення податкового консультування з обліку екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

В сучасних умовах господарювання економіко-екологічна безпека ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» залежить від обґрунтованості управлінських рішень. В умовах ринку ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» самостійно приймає управлінські рішення, і це відбувається при невизначеності зовнішнього і внутрішнього фінансово-господарського середовища ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», тому виникають ризики, викликані відхиленнями фактичних результатів від запланованих. При дії будь-якого ризику можуть проявлятися негативні наслідки, в результаті чого виникає необхідність розробки ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» системи заходів, спрямованих на максимально можливе скорочення небажаних наслідків. Основним інструментом оцінки таких заходів виступає система податкового консультування, яка дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки між заходами, ризиками та їх еколого-економічними наслідками для ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг». Податкове консультування займає вагоме місце в системі регулювання економічних процесів та явищ. Найбільш ефективний вплив на зміну і розвиток економічних явищ та процесів в умовах демократизації систем управління і менеджменту буде досягатися у тому випадку, коли будуть виваженими та всесторонньо обґрунтованими і переконливими їх регулятори. Системні аналітичні обґрунтування кількісного та якісного виміру їх дієвості у конкретному економічному середовищі є необхідною і достатньою умовою впровадження і поширення. Сукупність такого аналітичного інструментарію не

регламентується, проте переконливість його дії у гармонізації суспільних, корпоративних та особистих інтересів є незаперечною.

Для бухгалтерського відображення необоротних активів природоохоронного призначення ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» запропоновано вести аналітичні рахунки до відповідних субрахунків рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 01 «Орендовані необоротні активи». Амортизація по зазначених об'єктах обліковується на аналітичних рахунках до субрахунків рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію. Екологічні зобов'язання поділяються на умовні (формується на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні; не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку) та реальні (відображаються на рахунках бухгалтерського обліку залежно від їх виду: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками і платежами»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»).

Екологічні доходи виникають від впровадження безвідходного екологічного виробництва (економію сировини та матеріалів можна визначати на підставі даних внутрішнього аналізу), виробництва екологічно чистої продукції (виокремлюється в сумі виручки від реалізації в межах аналітичних рахунків відкритих до синтетичного 70 «Доходи від реалізації») та надходження у вигляді економічного стимулювання (аналітичний рахунок до синтетичного 719 «Інші доходи від операційної діяльності»).

У результаті здійснення екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» несе витрати, які формують групу екологічних витрат. Відсутність достовірної та своєчасної інформації про склад і розмір екологічних витрат, які відрізняються від інших витрат підприємства та залежать від сфери його діяльності й ступеню

впливу на навколишнє природне середовище, зумовлює неефективне управління ними та зростання негативного впливу на довкілля.

Для бухгалтерського відображення екологічні витрати рекомендовано об'єднати за двома ознаками: 1) за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); 2) за характером впливу (експлуатаційні, природоохоронні), що дозволило організувати контроль за екологічною діяльністю та розробити методики їх бухгалтерського обліку. Найбільш доцільним є підхід виділення у складі існуючих синтетичних рахунків (15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати») ряду аналітичних, згідно із розробленою класифікацією, для накопичення екологічних витрат.

Термін «екологічний збиток» має різні значення залежно від сфери його застосування. В бухгалтерському обліку екологічний збиток запропоновано трактувати як різницю між витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства, та екологічними доходами. Від екологічної діяльності може бути отриманий прибуток, якщо екологічні доходи перевищують екологічні витрати. Ефективність економічної діяльності забезпечується виконанням перспективних заходів екологоорієнтованої стратегії управління.

Запропоноване ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів від екологічної діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» на аналітичному рахунку до синтетичного 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» дозволяє визначати вплив екологічної діяльності на фінансовий стан.

Розроблена методологія бухгалтерського обліку на підставі виділення об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», розкриває облікові процеси за елементами його методу й забезпечує формування достовірної, своєчасної та повної інформації для управлінського персоналу підприємства.

Одним з напрямів переробки відходів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є використання послуг сторонніх осіб – підприємств-переробників / утилізаторів

відходів, роль та значення яких зростає в умовах впровадження положень сталого розвитку та теорії циркулярної економіки. На сьогодні, в Україні бізнес з переробки промислових відходів є недостатньо розвинений та має нерозширену інфраструктуру. Проте зі зростанням попиту на переробку промислових відходів за підприємствами-переробниками / утилізаторами майбутнє. Це, в свою чергу, стане основою дотримання екологічних стандартів, передбачених директивами європейського союзу.

Послугами існуючих підприємств-переробників / утилізаторів користуються не всі промислові підприємства, що обумовлено високою вартістю їх послуг. Проте за відсутності інвестицій у налагодження власного процесу переробки відходів для ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» такі послуги є досить актуальними, а за умови зменшення вартості таких послуг вони займуть свою нішу на ринку.

При використанні послуг підприємств-переробників / утилізаторів відходів виникають особливі взаємовідносини, які передбачають рух фінансових, матеріальних та документальних потоків. Специфіка такого порядку, полягає в тому, що змінюється статус відходів з виробничих запасів на передану давальницьку сировину, вартість послуг з переробки збільшує вартість отриманих перероблених відходів, які мають статус запасів. Все це вимагає приведення у відповідність системи бухгалтерського обліку відходів; відходів, переданих на переробку, отриманих після переробки запасів; розрахунків з підприємствами-переробниками / утилізаторами відходів, а також витрат на транспортування відходів до та від точки переробки.

Для формування інформаційного забезпечення управління економіко-екологічною безпекою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» в частині переробки відходів запропоновано наступні напрями організації аналітичного обліку в розрізі рахунків:

- рахунок 206 «Матеріали, передані на переробку» в розрізі матеріалів, які мають бути отримані в результаті переробки; підприємств, яким передано відходи на переробку складових вартості матеріалів, які мають бути отримані (розподілена вартість відходів, розподілена вартість переробки, розподілені витрати на

транспортування та переробку); елементів витрат, за умови вагомості такої інформації для управління економіко-екологічною безпекою;

- рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» в розрізі підприємств-переробників / утилізаторів; договорів на переробку відходів; видів відходів; видів утворених запасів при можливості.

Відповідно до представленої моделі система управління операціями з утилізації безповоротних відходів вимагає особливих підходів до бухгалтерського обліку не стільки самих відходів, скільки витрат, які виникають у результаті їх утилізації. Так, за умови, що підприємство самостійно утилізує відходи, необхідним є організація обліку та калькулювання собівартості зазначених робіт для формування інформаційного забезпечення управління ними в забезпеченні економіко-екологічної безпеки.

Організація системи утилізації відходів на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є складним технологічним та економіко-правовим процесом, відповідно до чого визначається специфіка облікового відображення витрат з утилізації відходів. Утилізація відходів як, власне, й їх переробка здійснюється в окремих цехах допоміжного виробництва. Облік витрат зазначених цехів варто вести на аналітичному рахунку до рахунку 232 «Допоміжне виробництво», наприклад, 232.х. «Виробничі витрати з утилізації відходів». Подальший аналітичний облік потрібно організовувати в розрізі видів відходів, технологічних циклів (хімічна обробка, фізична обробка, спалювання, захоронення) та в межах кожного циклу виділяють витрати за елементами, що дозволить управляти як окремим технологічним циклом, так і окремим елементом витрат та проводити детальний економічний аналіз даного бізнес-процесу. За наявності загальновиробничих витрат, їх розподіл проводиться відповідно до запропонованого порядку розподілу таких витрат, пов'язаних з переробкою відходів. У подальшому всі витрати, пов'язані з утилізацією відходів, розподіляються на втрати цехів (переділів) основного виробництва. За базу такого розподілу доцільно обрати обсяги утворених безповоротних відходів у цеху (переділі) основного виробництва.

3.2. Удосконалення відображення витрати на екологію в звітності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Результативним етапом процесу облікового відображення утворення відходів є узагальнення, яке проявляється через елемент методу – баланс та звітність. Особливого значення в формуванні системи управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства є звітність. Звітність є основним інформаційним джерелом прийняття управлінських рішень. Зважаючи на особливий об'єкт управління, а саме економіко-екологічну безпеку, необхідним є трансформація системи бухгалтерської звітності, а отже, й порядку застосування елементу методу – звітність.

Одним із факторів поглиблення всесвітньої екологічної кризи є неусвідомлення суспільством наслідків антропогенного впливу на НПС. Недостатня аналітичність облікової інформації, несвоєчасність її подання та суб'єктивність спричиняють байдужість суспільства до майбутнього. Зростання інформаційних потреб людства вимагає наявності достовірних даних про навколишнє природне середовище з метою управління його станом.

Запропоноване впровадження обов'язкового оприлюднення екологічної звітності в Україні здійснюється за такими етапами: 1) закріплення на законодавчому рівні гарантії інформованості громадян України з екологічних питань; 2) розробка національної концепції формування екологічної свідомості громадян України з метою підготовки користувачів екологічної інформації; 3) врегулювання механізму розкриття екологічної інформації суб'єктами господарювання.

Більшість вчених (75 % з 30 опитаних) України, Республіки Польща, Республіки Чехія, Болгарії підтримують необхідність складання окремої форми бухгалтерської звітності з екологічних питань. Перевагами її оприлюднення є підтримка господарської діяльності громадськістю, що потенційно сприятиме отриманню додаткових доходів, а також вихованню високоморального з точки зору

екології суспільства, формуванню екологічної культури.

Користувачів екологічної інформації на сьогодні незначна кількість (в основному, це громадські об'єднання), що свідчить про необхідність виховання екологічної свідомості нації через впровадження екологічної освіти для вирішення існуючих екологічних проблем. Екологічно свідомі користувачі інформації будуть формувати вимоги щодо складу та змісту такої інформації. Запропонований порядок формування складу екологічної інформації є оптимальним та ефективним з точки зору корисності інформації.

Згідно з опитуванням керівників підприємств, одними з найбільших перешкод для формування та оприлюднення екологічної інформації є: відсутність даних для складання звітності з екологічних питань (69 % респондентів); відсутність законодавчих вимог (66 % респондентів); відсутність мотивації (64 % респондентів). 95 % керівників підприємств підтримують розкриття екологічної інформації у щорічній звітності. Запропоновано доповнити форму № 5 “Примітки до річної фінансової звітності» розділом “Екологічна діяльність», що забезпечує оприлюднення основних показників екологічної діяльності підприємства.

Найбільшим забруднювачем навколишнє природне середовище є підприємства, тому охорона середовища повинна бути однією з ключових цілей управління господарською діяльністю. Запропонований підхід до формування та впровадження системи управління екологічною діяльністю ґрунтується на налагодженій системі бухгалтерського обліку, спрямованій на фіксацію фактів господарської діяльності, що стосуються взаємодії підприємства, як основного споживача ресурсів, і біосфери, як ресурсопостачальника.

Ринковий механізм не забезпечує організацію господарської діяльності, здатну охороняти та не забруднювати навколишнє природне середовище. Вирішення зазначеної проблеми можливе тільки через налагодження механізму дії розробленого та прийнятого в Україні екологічного законодавства.

Законодавство України в цілому регламентує ставлення до навколишнє природне середовище, недопущення забруднення та охорону довкілля. Завдання відповідних контролюючих органів, суб'єктів та об'єктів екологічного права –

забезпечити їх виконання. Місце системи бухгалтерського обліку в забезпеченні реалізації вимог існуючої нормативної бази щодо екологічної діяльності визначається такими основними положеннями: 1) затвердження бухгалтерського обліку екологічної діяльності інструментом, що забезпечує реалізацію положень концепції стійкого розвитку економіки; 2) визначення об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю; 3) закріплення обов'язкового ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності на підприємствах всіх організаційно-правових форм і форм власності; 4) встановлення єдиних вимог щодо організації та методики ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності в Україні; 5) розробка методики відображення в бухгалтерському обліку та оцінки об'єктів ПРП; 6) розробка методики відображення в бухгалтерському обліку впливів діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; 7) розробка порядку формування та розкриття інформації про екологічну діяльність у звітності підприємства. Наведені положення забезпечать збереження та ефективне використання природних ресурсів на окремо взятих підприємствах і на рівні держави.

Можливість залучення суспільства до інформаційного середовища екологічної діяльності відіграє значну роль у вирішенні питання формування екологічної свідомості та екологічної культури як нового способу мислення, що ґрунтуються на розумінні соціально-економічних та екологічних процесів. Вплив облікової інформації на формування екологічної свідомості проявляється на рівні суспільства (формування національної культури, менталітету, національної свідомості, системи освіти) та на рівні особистості (знання і виховання, екосвідомість й екологічна поведінка, психологія та екокультура), забезпечуючи стратегію екологічного розвитку держави.

Розкриття екологічної інформації в бухгалтерській звітності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» сприятиме впровадженню управління екологічною діяльністю суб'єкта господарювання, виконанню положень екологічного законодавства та формуванню екологічної свідомості суспільства, що в сукупності дозволить подолати глобальну екологічну кризу.

Класично до складових бухгалтерської звітності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» відносяться внутрішня (управлінська) звітність, статистична звітність, податкова звітність, фінансова звітність, соціальна звітність. Проте в останнє десятиліття склад звітності розширився, що пов'язано з формуванням положень концепції сталого розвитку економічних систем різних рівнів. Так, на сьогоднішній день на підприємствах різних галузей та організаційно-правової форми впроваджується звітність сталого розвитку. Даний вид звітності в літературі може мати різну назву, зокрема, звітність про соціальну та екологічну відповідальність, звітність про корпоративну відповідальність, інтегрована звітність. У даній роботі вважаємо за доцільне керуватися назвою звітність сталого розвитку, що відповідає однойменній концепції, пов'язаній з гармонізацією економічних, екологічних та соціальних аспектів діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Щодо фінансової звітності, то вона повинна розвиватися у відповідності з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS/IFRS). У зазначених стандартах питання відходів врегульоване лише в частині регулювання обліку витрат та запасів, що обумовлено їх направленням на фінансові ринки. Лише окремі аспекти можуть бути представлені в примітках до річної фінансової звітності, в частині екологічних ризиків, які пов'язані з утворенням відходів на ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Податкова, статистична та соціальна види звітності визначаються формуванням інформаційного простору для державного управління в частині оподаткування (екологічний податок), формування статистичної інформації та соціальної політики. При формуванні інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою в частині управління відходами ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» використовуються лише податкова та статистична звітність для цілей управління їх результативними показниками (сума екологічного податку та відповідність обсягів утворених відходів нормам). Так, відповідно до Порядку ведення державного обліку та паспортизації відходів, «державна статистична звітність про небезпечні відходи ведеться за окремою формою. Реєстр звітних статистичних одиниць, що повинні складати звіти про небезпечні відходи,

формується органами державної статистики за поданням Мінприроди. ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» заповнює форми державної статистичної звітності на підставі документів первинного обліку і подає їх в установленому порядку територіальним органам державної статистики». Щодо податкової звітності, то платниками екологічного податку, відповідно до п. 240.1 ПКУ є суб'єкти господарювання, які здійснюють розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Для системи управління найбільш важливими є звітність сталого розвитку та внутрішня звітність, яка є основою першої. Внутрішня звітність має особливе значення, адже вона дозволяє приймати оперативні управлінські рішення. В умовах використання комп'ютерних технологій зникає необхідність запровадження форм внутрішньої звітності. Адже при організації багаторівневого аналітичного обліку в умовах комп'ютеризації внутрішня звітність може формуватися відповідності до окремого запиту користувача. У цілому ж, механізм відображення відходів у бухгалтерській звітності є наступним (рис. 3.1).

Таким чином, вагоме значення в управлінні відходами ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» має звітність сталого розвитку, яка виступає засобом відображення стану управління відходами та є інформаційним джерелом подальшого поводження з відходами. Діючі методичні положення бухгалтерського обліку утворення відходів направлені на забезпечення лише зовнішнього представлення інформації ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» про утворення відходів з ціллю забезпечення державного управління природоохоронною діяльністю.

На рис. 3.2 представлений склад принципів, встановлених міжнародними моделями регулювання звітності сталого розвитку (AA 1000, GRI, Принципи Екватора, ГД). Особливості діяльності зазначених організацій, сфера застосування виданих ними стандартів, компетентність і вплив на систему регулювання.



Рис. 3.1. Місце відходів в бухгалтерській звітності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»

Виходячи з представлених принципів розкриття інформації про сталий розвиток підприємств, можна визначити сукупність принципів, більшість яких не відповідають один одному, що спонукає до висновку про принципову різноманітності моделей. Така різноманітність моделей соціальної звітності вказує на різну спрямованість і значимість інформації, яка представляється, і, відповідно, вимагає встановлення особливостей кожної з них для цілей застосування в бухгалтерській практиці країни. Всі ці принципи є ключовими для реальної прозорості. Якість інформації дає зацікавленим сторонам можливість робити обґрунтовані і розумні оцінки результативності і робити відповідні дії.

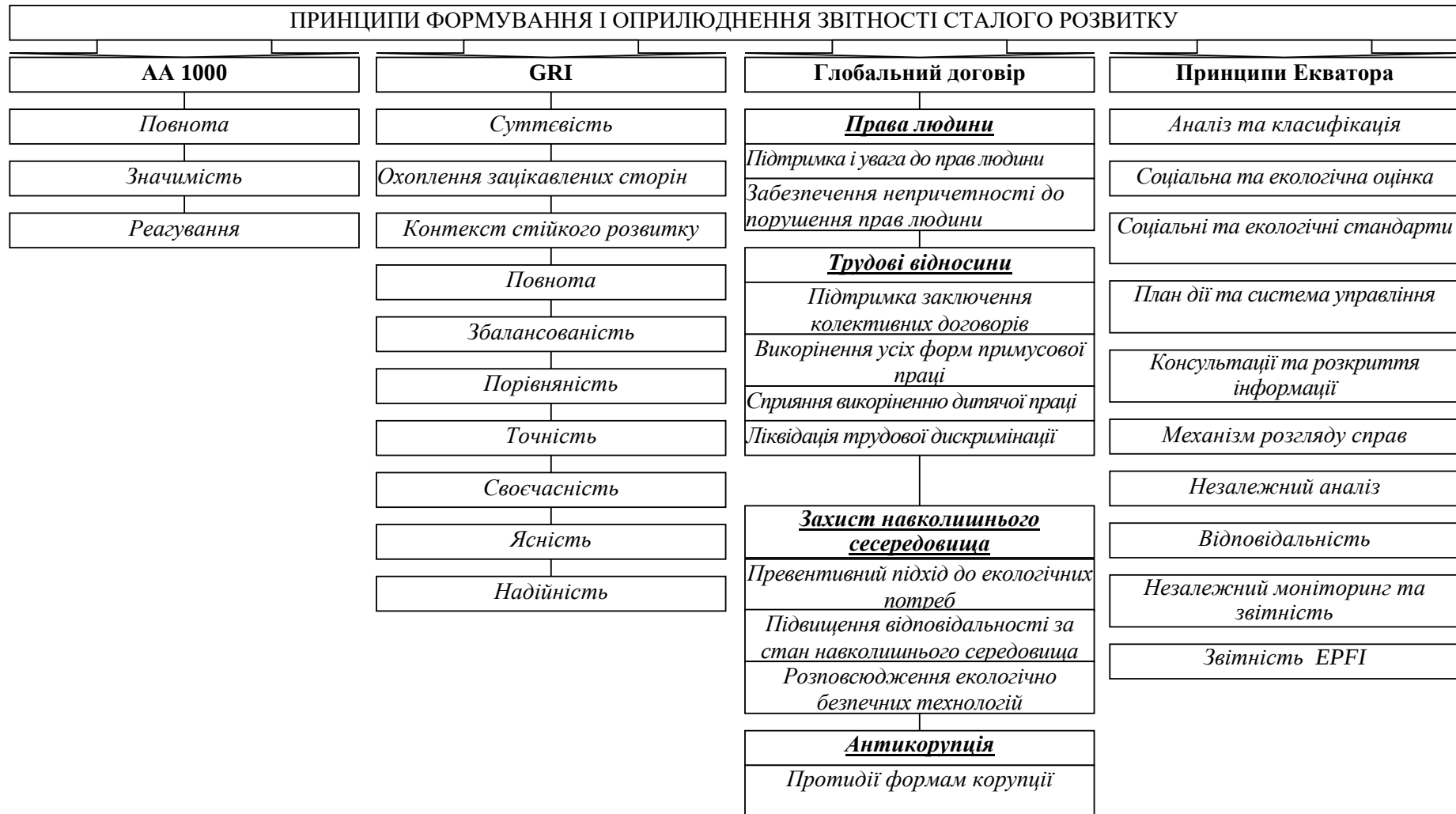


Рис. 3.2. Принципи формування та оприлюднення звітності сталого розвитку організацій

ВИСНОВКИ

Розвиток теоретичних та методологічних положень бухгалтерського обліку та оподаткування в системі управління економіко-екологічною безпекою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» спрямовані на формування нового наукового економічного знання, направлено на розв'язання проблем розробки інформаційного простору управління сталим розвитком економічних систем різних рівнів. У результаті дослідження отримано наукові результати теоретичного, методологічного та практичного спрямування, зокрема:

Доведено, що господарська діяльність підприємств, яка впливає на стан навколишнього середовища, обумовлена функціонуванням людини як економічного агента, що визначається мотивами та потребами людства, які змінювалися протягом відповідних соціально-економічних трансформаційних епох. Взаємодія підприємства з навколишнім середовищем є складною системою, яка має зворотну дію, адже результати економічної активності людини, які мають вплив на біосферу, обумовлюють її модифікацію та зміну властивостей середовища її функціонування, що в свою чергу трансформує мотиви та потреби людини. Саме тому, сталий розвиток є альтернативною економічною теорією, яка сформувалася в результаті трансформації системи мотивів та потреб людини як економічного агента, обумовлених як економічними так і екологічними передумовами.

Задля обґрунтування теоретичних положень сталого розвитку як трансформаційної теорії проведено систематизацію наукових концепцій класифікації типів економічних систем на основі порівняльного аналізу підходів представників світової економічної думки. У результаті встановлено, що найпріоритетнішим в сучасних умовах господарювання є екологічний підхід до трансформації економічної системи, тобто перехід від несталого до сталого розвитку.

Уточнено понятійно-категоріальний апарат за об'єктом дослідження. У результаті чого представлено авторські підходи до сутності понять та категорій: сталий розвиток підприємства як стан та процес; безпека підприємства як стан та

сукупність методів (комплекс заходів); економічна безпека підприємства як стан та сукупність методів (комплекс заходів); економіко-екологічна безпека підприємства як стан та сукупність методів (комплекс заходів).

ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» є одним з найбільших виробників сталевих прокатів в Україні, основними видами продукції на виробництві в тому числі й експортної є довгомірний прокат, зокрема, арматура і катанка із звичайних і низьколегованих марок сталі, також виробляє агломерат, концентрат, кокс, чавун, сталь, сортовий і фасонний прокат. Діяльність ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» охоплює виробничий ланцюг від видобутку залізної руди до виготовлення готової металопродукції. В 2020 р. підприємство виробило 6,1 млн. т чавуну, 7,0 млн. т еквівалентної сталі і 5,5 млн. т прокату. Щодо конкурентного середовища підприємств металургійної галузі на світовому ринку, то чорна металургія відноситься до базових галузей, її частка в промисловості України складає: виробництво товарної продукції — 24%, основні фонди — 13%, чисельність працівників — 6,5%, споживання енергії — 15,6%, витрата палива — 14,2%.

Для формування організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку і оподаткування операцій поводження з відходами ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» було обґрунтовано їх вихідні теоретичні положення як економічних ресурсів (відходи це економічний ресурс, який утворений у результаті господарської діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» як побічний продукт, який прямо або опосередковано впливає на навколишнє середовище та може або не може бути повторно використаний, на якому утворений, або підлягає використанню підприємством, яке надає послуги поводження з відходами, що призводить до економічних відносин, які дозволять отримати економічний та екологічний результати).

Обґрунтовано місце екологічних витрат у системі управління економіко-екологічною безпекою на основі визначення порядку їх виникнення на всіх етапах господарської діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» та напрямів поводження з відходами як на внутрішньому, так і міжгосподарському рівні. Це дозволило розробити механізм ідентифікації та визнання відходів в бухгалтерському

обліку і оподаткуванні ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», який включає всі можливі варіанти їх утворення та напрями управління ними, що визначає залежність облікового відображення відходів від методів калькулювання собівартості та обліку витрат. Визначено місце відходів та операцій поводження з відходами в системі об'єктів бухгалтерського обліку, на основі чого запропоновано критерії визнання відходів та операцій поводження з відходами в бухгалтерському обліку і оподаткуванні.

В частині документування обґрунтовано необхідність реквізитного розширення первинного документування на основі чого удосконалено існуючі та розроблено нові форми первинних документів ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг». Обґрунтовано порядок оцінки утворених відходів, яка залежить від їх подальшого використання та механізм його внутрішньої регламентації. Представлено аналітичний облік утворених відходів на синтетичних рахунках, які визначені відповідно до мети подальшого використання таких відходів та відповідно до їх економічних та фізичних властивостей, що закладено в порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з утворення відходів, який, в свою чергу, залежить від обраного методу калькулювання.

Для формування ефективного аналітичного забезпечення управління економіко-екологічною безпекою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» обґрунтовано вихідні положення податкового консультування екологічної діяльності. Зокрема, визначено мету (формування інформації про вплив господарської діяльності ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», яка ґрунтується на встановлених причинно-наслідкових зв'язках, що дозволяє отримати комплексну оцінку для прийняття управлінських рішень щодо зміни параметрів системи управління в цілому та окремих підсистем управління, направлених на забезпечення еколого-економічної безпеки), завдання, предмет (причинно-наслідкові зв'язки, які характеризують стан взаємозв'язку господарської діяльності з навколишнім середовищем та визначають рівень еколого-економічної безпеки підприємства), об'єкт (господарська діяльність в частинні взаємозв'язків з навколишнім середовищем, які визначають рівень еколого-економічної безпеки підприємства).

Формування аналітичного забезпечення управління економіко-екологічною безпекою ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» залежить від методологічного рівня еколого-економічного аналізу.

В результаті дослідження методик еколого-економічного аналізу пріоритетних об'єктів управління економіко-екологічною безпекою встановлено відсутність системи показників та механізму їх застосування, що значно знижує рівень якості інформаційного простору управління ПрАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг». Для вирішення цих проблеми в роботі розробленні пропозиції для показників податкового консультування: 1) системи поводження з відходами (аналіз процесу виробництва в частинні поводження з відходами (відходовитратність, відходомісткість, відходозаміщення, результативність відходозаміщення); 2) собівартості переробки, утилізації та захоронення відходів; 3) рентабельності системи поводження з відходами (загальна рентабельності, рентабельність переробки, використання реалізації)).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика. [Навчально практичний посібник.] К.: Центр учбової літератури, 2010. 536 с
2. Гаркуша Н.М. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: [Навч. посіб. 2 ге вид. Доповнено і перероблено.] К.: Знання. 2012. 591 с.
3. Голов С. Ф. управлінський облік: Підручник/ К. : Лібра, 2003. 703 с.
4. Господарський кодекс України. від 16.01.2003 № 436 IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. N 18, N 19 20, N 21 22. ст.144
5. Дрозд І.К. Контроль економічних систем. [Монографія] / Дрозд І.К. К.: Імекс. 2004. 348с.
6. Задорожний З.В. Податковий облік. [Навчальний посібник]. Тернопіль: Економічна думка. 2005. 328с.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»./ Закон України від 16.07.1999 р № 996 XIV //Відомості Верховної Ради України (зі змінами та доповненнями) 1999. № 40. ст.365. Режим доступу: [www.http://zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua).
8. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [підручник для студ. вищ. навч. закл.]. – К.: МАУП, 2005. – 968 с.
9. Іванов Ю.Б. Податковий облік та звітність: Підручник. К.: Знання. 2011. 710с.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291.
11. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит»); Харк. нац. акад. міськ. госп ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.

12. Кодекс законів про працю/ від 10.12.1971 № 322 VIII// Затверджується [Законом № 322 VIII від 10.12.71 ВВР](#), 1971, додаток до № 50, ст. 375. Режим доступу: [www. http://zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua).

13. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – К., 2008. – 260 с.

14. Коваль О. Т., Економіка підприємства: Навч. посіб. За заг. ред. д ра екон, наук, проф. І.І. Пилипенка. К., Держ. акад. статистики, обліку та аудиту, 2008. – 312 с.

15. Конституція (Основний закон) України. Прийнята ВР України 28.06.96р. №291 (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1996. № 30. – с. 141.

16. Косова Т. Д. та ін. Організація і методика економічного аналізу. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. – 528 с.

17. Корінько М.Д. Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів] / [за ред. М.Д. Корінька]. Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К.: ДП «Інформаційно аналітичне агентство», 2009. 459 с.

18. Левочко М.Т. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «облік і аудит»] / [за ред. к. пед. н., доц. Левочко М.Т.] – К.: Вид во ДП «Інформаційно аналітичне агенство», 2008. – 327 с.

19. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: Підручник. З те вид., перероб. і доп. Київ: Вид во «Центр учбової літератури», 2011. 670 с.

20. Ленъ В. С. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / за редакцією В.С. Леня/ К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.

21. Ловінська Л.Г. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. [Навч. посібник. Ч.1.]. К.: Аграрна наука, 2009. 354с.

22. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. // <http://minfin.kmu.gov.ua/>

23. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Наказ Мінфін України; від 30.11.1999 № 291 . Режим доступу: [www. http://zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua).

24. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 VI.// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, N 13 14, N 15 16, N 17, ст.112. Режим доступу: [www. http://zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua).

25.Потапенко Н.Є. Екологічні витрати та доходи макроекономічних суб'єктів // Економіка природокористування і охорона довкілля: Щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України / Відп. ред. Б.М. Данилишин. К., 2015. 376 с.

26. Сльозко Т.М. Організація обліку: [навч. посіб.] /Т.М.Сльозко – К.: Центручбової літератури, 2018. 224 с.

27. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. [Навчальний посібник] / Сопко В.В. К.: КНЕУ, 2016. 395с

28. Сук Л.К. Фінансовий облік: [Навч. посіб. 2 ге вид., перероб. і доп.] / Сук Л.К., Сук П.Л. –К.: Знання. 2012. 647с.

29. Ярошевич Н.Б. Фінанси підприємств: [Навч. посіб.] / Ярошевич Н.Б. Київ: Знання. 2012. 341с.

30. Ясінська А.І Обліково – інформаційне забезпечення формування системи контролю витрат підприємства/ Національний університет “Львівська політехніка». 2012. с.293 299 http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12566/1/57_293