

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Корнаківський Олександр Сергійович

ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ЕКОЛОГІЮ
ПІДПРИЄМСТВА ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА\ Accounting and internal
audit of environmental costs in forestry enterprise

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОПЗм-21

О.С.Корнаківський

Науковий керівник:

к.е.н. доцент Дідоренко т.В.

Магістерську роботу допущено до захисту:

“__” _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф.Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ.....	
1.1. Екологічні витрати як об'єкт обліку і внутрішнього аудиту лісогосподарських підприємств.....	6
1.2. Теоретичні основи обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат.....	13
1.3. Класифікація екологічних витрат лісогосподарських підприємств...20	
Висновки до розділу 1.....	31
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА.....	
2.1. Організаційне забезпечення обліку екологічних витрат підприємства.....	33
2.2. Методичні аспекти облікового відображення екологічних витрат...42	
2.3. Розкриття інформації про екологічні витрати у звітності підприємств лісового господарства.....	58
Висновки до розділу 2.....	68
РОЗДІЛ 3 ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	
3.1. Організаційні засади внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємства.....	69
3.2. Методика внутрішнього аудиту екологічних витрат.....	85
Висновки до розділу 3.....	95
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	99

ВСТУП

Актуальність теми. На сучасному етапі соціального, політичного й еколого-економічного розвитку нашої держави пріоритетними стали забезпечення підвищення рівня обороноздатності й національної безпеки, євроінтеграції та конкурентоспроможності на світовому ринку. Актуалізувалася проблема збереження і раціонального використання природних ресурсів, зокрема лісів, оптимізації їх оборонно-соціальних і еколого-економічних функцій. Для реалізації цього потрібна адекватна економічна інформація, особливо стосовно екологічних витрат, яку повинен продукувати управлінський облік й контролювати найбільш ефективний у сучасних умовах господарювання внутрішній аудит.

Вагомий внесок у дослідження проблем обліку екологічних витрат зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: В. І. Бачинський, М. Т. Білуха, Р.Ф. Бруханський, З. В. Гуцайлюк, Т. А. Дьоміна, Ю. В. Кулій-Дем'янюк, Я. Д. Крупка, П. О. Куцик, М. В. Корягін, С. І. Лебедевич, Л. Г. Медвідь, Л. Г. Мельник, Ю. Ю. Мороз, Дж. Форрестер, І. Й. Яремко та ін. У їх працях зазначено різні підходи до впровадження екологічного обліку і звітності, зокрема щодо екологічних витрат, проте вони не є достатніми, органічними складовими обліково-аналітичної системи як на загальнодержавному, так і на рівні менеджменту підприємств.

Мета дослідження. Метою магістерської роботи є теоретичне обґрунтування і розроблення організаційно-методичного забезпечення обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства. Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити зміст основних понять щодо методичних засад обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат і доповнити понятійний апарат;
- обґрунтувати підходи щодо вибору ознак класифікації та складу екологічних витрат із урахуванням специфіки діяльності підприємств лісового господарства як передумови раціональної побудови системи їх обліку і внутрішнього аудиту;

- проаналізувати інформаційне забезпечення аналітичного обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства і розробити систему первинного обліку та внутрішньої звітності з метою отримання інформації, адекватної управлінським потребам;

- запропонувати організаційні засади обліку за центрами витрат і місцями їх виникнення для покращення системи аналітичного обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства;

- запропонувати організаційні засади внутрішнього аудиту екологічних витрат лісогосподарських підприємств із урахуванням потреб обліково-інформаційного забезпечення їх менеджменту.

Об'єктом дослідження є система обліку і внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства.

Предмет дослідження - комплекс теоретичних, методичних, організаційних і практичних положень обліку та аудиту витрат діяльності підприємств, у тому числі екологічних.

Методи дослідження. В основу дослідження покладено принципи діалектичного методу пізнання явищ і процесів. Під час проведення досліджень використані такі загальнонаукові методи: індукції, дедукції, наукової абстракції та історико-порівняльний - для з'ясування теоретичних основ обліку та внутрішнього аудиту й загальних тенденцій їх розвитку; спостереження та порівняння - для розкриття особливостей діяльності підприємств лісового господарства у частині екологічних витрат; діалектичного пізнання і теоретичного узагальнення - для уточнення сутності екологічних витрат як економічної категорії та вдосконалення їх класифікації; аналогії та абстрагування - для розробки методичних аспектів обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат; моделювання та формалізації - з метою раціональної організації обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат досліджуваних господарств; системного аналізу та синтезу - для дослідження стану та тенденцій розвитку підприємств лісового господарства та екологічних витрат як вагової складової їх діяльності.

Інформаційною базою дослідження є закони України, накази й нормативні акти Міністерства фінансів України, Державного агентства лісових ресурсів України, інших міністерств і відомств України, Аудиторської палати України. Використані статистичні матеріали та аналітичні огляди міжнародних і вітчизняних організацій, монографічна література, періодичні наукові видання, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів, електронні ресурси вільного доступу, дані синтетичного й аналітичного обліку та звітності підприємств лісового господарства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розвитку теоретико-методичних, організаційних і практичних рекомендацій із удосконалення системи обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що на основі науково-теоретичних результатів дослідження розроблені пропозиції з удосконалення методики й організації обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези, за матеріалами конференції “Цифрова економіка: тренди та перспективи” яка проводилась кафедрою обліку та економіко-правового забезпечення АПБ, ФАЕМ .

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ

1.1. Екологічні витрати як об'єкт обліку і внутрішнього аудиту лісогосподарських підприємств

Лісове господарство - вид економічної діяльності, який забезпечує відтворення лісових ресурсів, їх охорону, збереження, заготівлю кругляку та інших продуктів лісу. Цей вид діяльності включає: лісозаготівлю (отримання необробленої деревини: кругляк, стовпи, жердя тощо), отримання продукції лісового господарства (збір продуктів лісу, соків, живиці, насіння дерев і кущів, грибів, ягід, горіхів), надання послуг, пов'язаних із веденням лісового господарства (послуги лісівництва - таксація, оцінка лісу, садіння лісу, захист лісу від пожеж, боротьба зі шкідниками та хворобами лісу).

Організація лісового господарства має своїм завданням забезпечувати ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку з урахуванням природних та економічних умов, цільового призначення, лісорослинних умов, породного складу лісів, а також функцій, які вони виконують.

Лісогосподарські підприємства є основними суб'єктами лісових відносин. На даний час не існує чіткого визначення поняття "підприємство лісового господарства". Вважаємо, що логічним є наступне трактування терміна: "Підприємства лісового господарства - це специфічні організаційні структури, що займаються садінням, вирощуванням, доглядом, заготівлею та реалізацією лісопродукції" [12, с. 143].

Ліси можуть перебувати в державній, комунальній та приватній власності. Суб'єктами права власності на ліси виступають держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи. Державне агентство лісових ресурсів України (Держлісагентство) є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику в сфері лісового та

мисливського господарства.

Специфіка аналізування і вирішення еколого-економічних проблем природокористування у лісовому секторі економіки в межах реалізації принципів сталого розвитку обумовлена його функціонально-галузевою побудовою й особливостями відтворювальних процесів; екологізація цих процесів, оцінювання еколого-економічного рівня виробництва безпосередньо пов'язані з теоретико-методологічними основами і прикладними аспектами формування та забезпеченням функціонування галузевої системи екологічного менеджменту. Тому важливо визначитися безпосередньо зі складом лісового комплексу.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, виробництво лісгосподарського підприємства залежно від характеру та процесів поділяється на: основне, допоміжне і невиробниче господарство.

Погоджуємося з Т. А. Дьоміною, що включення природоохоронної діяльності в сферу виробничо-господарської діяльності підприємства, а також у коло об'єктів бухгалтерського обліку й економічного аналізу потребує вирішення ряду організаційних питань, в першу чергу залучення відповідних служб у структуру підприємства. І для цього необхідно визначити місце природоохоронної діяльності у виробничому процесі [29, с. 17].

Масштабність екологічних проблем, зростання забруднення оточуючого середовища вимагають спрямування екологічної політики і діяльності підприємств на їх усунення та спонукають до пошуку інструментів еколого-економічного управління, що базується на принципах сталого розвитку. Основою управління є інформація про екологічні витрати, отримана шляхом дослідження екологічних аспектів діяльності підприємств, побудови механізму раціональної організації та методики обліку і внутрішнього аудиту екологічних витрат. На думку О. М. Кондратюка, це дасть змогу більш ефективно використовувати природні ресурси [53, с. 3].

Трансформації у природоохоронній та природно-ресурсній сферах національної економіки вже набули певного інституційного та правового закріплення в Україні, зокрема [92, с. 5]:

1. Створено: Державне агентство з екологічних інвестицій; Державне агентство з енергоефективності та енергозбереження;

2. Прийнято: Закон України “Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року”; Закон України “Про “зелений” тариф на електроенергію”; Закон України “Про екологічну мережу України ” та ін.;

3. Наявними є платежі: екологічний податок; плата за землю; плата за користування надрами; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Законодавство України в цілому регламентує ставлення до навколишнього природного середовища, 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 згідно з такими основними положеннями [40]:

1. затвердження бухгалтерського обліку екологічної діяльності інструментом, що забезпечує реалізацію положень концепції стійкого розвитку економіки;

2. визначення об’єктів бухгалтерського обліку, пов’язаних із 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 природоохоронного призначення;

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.

Під сукупними екологічними витратами О. М. Кондратюк розуміє суму витрачених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для здійснення операційної та інвестиційної діяльності у сфері ресурсозбереження й охорони навколишнього природного середовища (за винятком реалізованих, знешкоджених і повторно використаних відходів), екологічні зобов'язання у вигляді екологічних платежів, інші понесені витрати через екологічно несприятливу діяльність підприємства. При цьому екологічні зобов'язання трактуються як екологічний борг підприємства перед державою і соціальною сферою за завдані збитки природі та як показник, що відображає обсяг заподіяної шкоди у грошовому вимірнику [53, с. 6].

Погоджуємося з думкою О. А. Васюти: коли враховуватимуться всі види втрат природних ресурсів, забруднень і негативного впливу на природу, а також величина шкоди, завданої природі, економіці, суспільству на всіх стадіях виробництва та споживання, а також усі напрями екологічних затрат, то економіка й екологія не будуть, як тепер, перебувати в антагоністичних взаємовідносинах [15, с. 149].

Визначення поняття “витрати” є однією з найбільш проблемних ділянок досліджень, що пояснюється різноманітністю видів економічної діяльності та, відповідно, різними видами витрат для цілей обліку [31, с. 18].

Ефективність здійснення обліку та внутрішнього аудиту витрат основної діяльності на підприємствах лісового господарства втілюється в результатах їх діяльності, а саме: відносна економія витрат відображається у покращенні економічних показників, абсолютна економія - в оптимізації організаційно-

технологічної структури підприємства. Однак такий принцип не діє щодо екологічних витрат підприємств. Адже чим більше буде здійснюватися робіт та заходів екологічного характеру, тим більшими будуть екологічні витрати, що є позитивним.

За Т. А. Дьоміною, природоохоронні витрати - це виражена у вартісній формі сукупність усіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності [29].

На думку Л. Ф. Кожушко, екологічні витрати - сумарні кошти, які підприємство може вкласти в запобігання емісії, а також різні платежі за виробниче споживання ресурсів та відшкодування заподіяних збитків навколишньому середовищу [52].

Платежі підприємства за викиди і скиди, захоронення відходів та інші види шкідливого впливу в межах лімітів належать до витрат виробництва, а за перевищення лімітів - стягуються з прибутку підприємства [52, с. 69].

Правильним, на нашу думку, є підхід К. С. Саєнко до складу екологічних витрат, які включають витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плату за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні й поточні витрати природоохоронної діяльності [97].

У Методологічних положеннях з організації державного статистичного спостереження щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища використовується термін "витрати на охорону навколишнього природного середовища" як усі види витрат держави, підприємств (організацій, установ), спрямовані на запобігання, контроль, зменшення чи ліквідацію забруднення навколишнього природного середовища та охорону природи, управління природоохоронними ресурсами [69].

Цікавим є підхід щодо диференційованого визначення еколого-економічних витрат користувачів ресурсів регіону з урахуванням їх граничних корисностей. Він може стати в майбутньому основою для міжгалузевого екологічного балансу. Своєрідним є підхід до визначення витрат на

відновлення пошкоджених об'єктів основних засобів і природи на основі розробленої динамічної моделі оцінки наслідків дії забруднення навколишнього середовища на об'єкти. При цьому витрати трактуються як амортизаційні відрахування, а методика розрахунку нормативного строку служби об'єктів із урахуванням екологічних умов направлена на прискорений знос об'єктів основних засобів. Однак ця розробка не може застосовуватися на практиці, оскільки не кореспондується з вимогами обов'язкових організаційних регламентів із бухгалтерського і податкового обліку основних засобів.

Слід зазначити, що екологічні витрати і природоохоронні витрати не є тотожними поняттями. Термін "екологічні витрати" є більш широким і охоплює витрати на природоохоронну діяльність.

На нашу думку, екологічні витрати підприємств - це капітальні й поточні витрати підприємств на охорону навколишнього природного середовища, на ліквідацію наслідків негативної антропогенної діяльності щодо довкілля, здоров'я людей та екологічні платежі.

Проведені дослідження дали змогу констатувати той факт, що на сучасному етапі актуальними стають питання раціонального використання лісових ресурсів. Варто зауважити, що в структурі витрат лісових господарств чітко не виокремлено екологічні витрати, а тому важливо не лише зіставити їх із одержаними доходами, але й визначити складові таких витрат. На це значною мірою може вплинути вирішення проблем обліково-контрольної системи, яка є інформаційною базою управління витратами діяльності лісових господарств.

Контроль екологічних витрат як елемент внутрішньогосподарського контролю - це сукупність заходів, що здійснюються на підприємстві для забезпечення досягнення цілей щодо оптимізації викидів у навколишнє середовище з урахуванням екологічних аспектів та вимог чинного законодавства. Контроль екологічних витрат з точки зору управління - це вид управлінської діяльності стосовно забезпечення процесу, за допомогою якого керівництво підприємства вивчає, наскільки правильні його управлінські рішення щодо екологічної діяльності.

Особливістю екологічних витрат є те, що знижувати їх рівень недоцільно, адже це призведе до погіршення діяльності в природоохоронній сфері. Відповідно, контроль таких витрат покликаний не шукати шляхи до їх зниження, а визначити достатність вкладення коштів в охорону навколишнього середовища та життя і здоров'я працівників підприємств.

Вважаємо, що запровадження контролю, зокрема внутрішнього аудиту, на лісогосподарських підприємствах дасть змогу систематично і безперервно контролювати екологічні витрати як основні аспекти ефективної діяльності. Наявність такого контролю на підприємстві спонукатиме до аналізу критичних ситуацій і усунення екологічних ризиків на виробництві.

Отже, контроль екологічних витрат є важливою функцією управління екологічними витратами на підприємстві протягом усього життєвого циклу продукції. Він забезпечує виконання оперативних управлінських рішень щодо екологічних витрат, передбачає дослідження динаміки екологічних витрат, виявлення та аналіз відхилень від планових показників, внесення необхідних коригувань, оцінку ефективності екологічних витрат і природоохоронної діяльності всього підприємства й окремих його підрозділів.

Ситуація, що склалася в лісовому господарстві, потребує такої організації внутрішнього аудиту, яка би сприяла обґрунтованості прийняття управлінських рішень на основі врахування виявлених порушень у бухгалтерському обліку та звітності. Тому вдосконалення управління підприємствами лісового господарства неможливе без внутрішнього аудиту господарських процесів, зокрема екологічних витрат.

Таким чином, врахування специфіки лісогосподарських підприємств, відповідна модифікація задач системи екологічного менеджменту щодо даних підприємств зумовили об'єктивну необхідність впровадження обліку і внутрішнього аудиту екологічних витрат.

1.2. Теоретичні основи обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат

В управлінні діяльністю підприємства важливе місце посідає його обліково-аналітичне забезпечення. Так, С. А. Думлер стверджував, що дані обліку обіймають 78,5 % загального обсягу інформації про економіко-промислове підприємство. При цьому облікова робота щодо організації, методики здійснення та узагальнення інформації про витрати становить близько 40 % [14, с. 25].

Сучасні умови господарювання вимагають від керівництва підприємством нових підходів до управління. Реалізація цих підходів є можливою за допомогою формування ефективної системи обліку і внутрішнього аудиту, яка не тільки сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства, а й стимулюватиме ефективне використання всіх видів ресурсів, забезпечуватиме їх раціональне відтворення.

Питанням, пов'язаним із обліком і внутрішнім аудитом витрат, присвячені дослідження багатьох вчених. Однак, аналізуючи праці попередників, бачимо, що недостатньою мірою розглянуто облік і внутрішній аудит екологічних витрат, зокрема на підприємствах лісового господарства. Головна суть функціонування лісогосподарських підприємств - здійснення природоохоронної діяльності, тому цілком логічним є дослідити екологічні витрати цих підприємств як один із головних економічних показників.

Важливим етапом еколого-економічної трансформації лісового господарства України, зокрема щодо витрат, є вивчення цінного зарубіжного досвіду для вирішення цього питання з урахуванням складної соціально-економічної, політичної та екологічної ситуації в Україні.

На думку Н. М. Кисіль та Н. І. Колінко, “..створення ефективної системи бухгалтерського обліку та приведення її у відповідність до вимог часу і національних стандартів з урахуванням галузевих особливостей є одним із основних завдань сьогодення. Враховуючи специфіку лісового господарства, це

стосується насамперед обліку витрат.” [48, с. 149].

Облік і внутрішній аудит екологічних витрат підприємств лісового господарства потрібно здійснювати з урахуванням організаційно-технологічних особливостей, до яких належать: сезонність робіт, зумовлена впливом природно-кліматичних умов; операційний цикл, який для підприємств лісового господарства більший за один рік, що пов'язано з ростом лісу; поєднання різних процесів у господарській діяльності підприємств (утримання лісових насаджень - незрілих довгострокових біологічних активів, безпосередньо самих довгострокових біологічних активів, лісозаготівлі та ін.).

Зазначені особливості діяльності лісогосподарських підприємств мають бути взятими до уваги під час розроблення форм первинних документів і внутрішньої звітності, робочого плану рахунків, виокремлення центрів витрат і місць їх виникнення як об'єктів обліку та внутрішнього аудиту; визначення засад обліку екологічних витрат, складу калькуляційних статей витрат; основ організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту тощо.

Облік витрат на лісогосподарське виробництво ведеться на синтетичних рахунках №23.1, 23.2 і 23.3 “Витрати по лісовому господарству”.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат за такими об'єктами, видами продукції, робіт і послуг Таб 1.1.

Цей перелік може бути зміненим у залежності від конкретних умов підприємства.

На вітчизняних лісогосподарських підприємствах при організації бухгалтерського обліку важливе значення має правильність формування виробничої собівартості продукції, що, в свою чергу, суттєво впливає як на процес ціноутворення, так і на визначення обсягів реалізації [113, с. 28].

Погоджуємося із І. В. Замулою, що для бухгалтерського відображення екологічні витрати слід об'єднати за двома ознаками [40]: за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); за характером впливу на навколишнє природне середовище (експлуатаційні, природоохоронні).

Об'єкти статей витрат аналітичного обліку

Статті витрат аналітичного обліку	
1	Лісовпорядкування та проектно-вишукувальні роботи.
2	Рубки формування та оздоровлення лісів й інші заходи.
3	Допоміжні лісогосподарські заходи.
4	Відновлення лісів на землях, наданих у постійне користування.
5	Охорона лісу від пожеж.
6	Боротьба зі шкідниками та хворобами лісу.
7	Мисливське господарство.
8	Лісорозведення на землях, наданих у постійне користування.
9	Лісорозведення на землях інших землекористувачів.
10	Створення полезахисних лісових смуг.
11	Заготівля деревини в порядку рубок головного користування.
12	Заготівля другорядних лісових матеріалів.
13	Здійснення побічних лісових користувачів.
14	Застосування корисних властивостей лісів.

Це дає можливість організувати контроль за екологічною діяльністю та розробити методики їх бухгалтерського обліку.

І. В. Замула найбільш доцільним вважає 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. Погоджуємося із запропонованим підходом, однак, на

нашу думку, доповнення потребують значно більше рахунків [40].

Л. Г. Мельник пропонує розрізняти облік фактичних (минулих) і планових (майбутніх) витрат. Підприємці й менеджери особливо зацікавлені в обліку планових витрат, який неможливий без відображення витрат фактичних. Облік повинен виявляти і відображати в грошовій формі зовнішні ефекти (витрати). Вирішення цієї проблеми можливе за умови використання двох різних підходів (рис. 1.1) [81, с. 664]. Внесення уточнень до системи традиційного обліку шляхом більш детального і диференційованого відображення екологічних аспектів підприємства, включаючи всі витрати на проведення природоохоронних заходів, а також змін, що викликаються ними, в бухгалтерському балансі підприємства. Цей підхід можна назвати диференціюванням фінансової звітності. Реорганізація і розширення обліку, у тому числі за допомогою складання екобалансів для більш повного відображення зовнішніх екологічних витрат, тобто розширення фінансової звітності.



Рис. 1.1. Підходи до обліку зовнішніх екологічних витрат підприємства

В. А. Фостолович для бухгалтерського відображення рекомендує об'єднати екологічні витрати за двома ознаками [107, с. 143]:

- за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові);
- за характером впливу на навколишнє природне середовище (експлуатаційні, природоохоронні).

Сукупність витрат підприємства на екологічні потреби формує ціну. За Л. Ф. Кожушко і П. М. Скрипчук екологічна ціна - ціна використання і забруднення довкілля (платежі, штрафні санкції), а також їх оптимізація впливає на рівень собівартості заготовленої деревини. З огляду на специфіку та організаційно - технологічні особливості діяльності еколого-економічні витрати поточного і перспективного періодів, екологічна рента, екологічна шкода від використання ресурсів. А плата за забруднення навколишнього середовища встановлюється відповідно до нормативів плати за:

- викиди в атмосферу забруднюючих речовин;
- скиди забруднюючих речовин у поверхневі, територіальні та внутрішні морські води, а також підземні горизонти, в т.ч. скиди, що проводяться підприємствами через систему комунальної каналізації.

У структурі собівартості лісопродукції значну частку (близько 25%) становлять транспортні витрати, саме тому підприємств лісового господарства транспортні витрати включають [113, с. 28-29]:

- транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням (одержанням) та доставкою саджанців, насіння, шишок тощо (біологічних активів), які входять до собівартості лісопродукції;
- витрати з транспортування лісопродукції від місця заготівлі на верхній та нижній склади, які також включають до собівартості продукції;
- витрати на збут, пов'язані з реалізацією лісопродукції та її доставкою споживачам, що враховують правила ІНКОТЕРМС.

Всі види витрат повинні забезпечити ефективність еколого-економічного механізму, тобто його здатність примусити забруднювача дотримуватися будь-яких визначених цільових значень емісії (викидів, скидів). Якщо за

забруднення необхідно сплачувати великі кошти, підприємство вимушене прорахувати, що коштуватиме йому дешевше: платити за використання природного середовища чи знижувати викиди (забруднення). Доти, доки граничні екологічні витрати нижчі, ніж ціна за дозвіл на додатковий скид (забруднення), вигідніше скорочувати їх обсяги. Як тільки граничні витрати перевищують таку ціну, дешевше стає використовувати довкілля як вмістилище для відходів і платити за це [53, с. 70-71].

Проведені в подальшому дослідження фахівців, як і розвиток практики, дозволили виробити наступні підходи до екологічного обліку, загальні для різних країн, які, на нашу думку, можна застосувати щодо обліку екологічних витрат [53, с.660]:

- рахунки підприємства повинні відображати як його відношення до навколишнього середовища, так і вплив пов'язаних із природоохоронною діяльністю витрат, ризиків і обов'язків/відповідальності на фінансове положення підприємства;

- інвесторам для ухвалення інвестиційних рішень необхідно мати в своєму розпорядженні інформацію по екологічних заходах і витратах, пов'язаних із природоохоронною діяльністю;

- оскільки природоохоронні заходи є також предметом управлінської діяльності, менеджерам необхідно виявляти і перерозподіляти природоохоронні витрати так, щоб продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;

- екологічний облік повинен стати ключем до стійкого розвитку на основі дотримання принципу екоефективності; при цьому екоефективність може бути зміряна тільки за допомогою надання точної інформації про природоохоронні витрати, заощадження і дії господарської діяльності на навколишнє середовище;

- законодавство, банки, інвестори, громадськість і конкуренція (у тому числі міжнародна) стимулюють надання звітності по природоохоронних заходах та їх ефективності.

На етапі планування екологічні цільові показники можуть використовуватися як змінні. Проведення порівняльного аналізу планових і фактичних показників дозволяє виявити їх відхилення. Тому за допомогою планування і задавання цільових показників можна створити інструмент регулювання з екологічною орієнтацією внаслідок достатньо точної диференціації екологічних даних. Доповненням цьому може бути система таких показників [81, с. 668]:

- частка витрат на охорону навколишнього середовища в загальних витратах на виробництво продукції;
- співвідношення природоохоронних інвестицій і загального обсягу інвестиційних витрат;
- співвідношення витрат на різні природоохоронні заходи (наприклад, на заходи зі скорочення відходів, стічних вод, запобігання викидам речовин в атмосферне повітря тощо).

Одержані в результаті обліку витрат кількісні та якісні дані можуть бути використані в інших блоках екологічної інформаційної системи підприємства, зокрема для визначення застосовуваних в екобалансах показників. У свою чергу, всі вони можуть бути використані в організації планування як складового елемента системи екологічного менеджменту, включаючи аналіз планових і фактичних показників [81, с. 668].

Відповідно до Методологічних положень з організації державного статистичного спостереження щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища облік природоохоронних витрат здійснюється за переліком природоохоронних заходів [69].

Ще одним не менш важливим елементом управління підприємством, крім системи обліку, є система внутрішнього аудиту, оскільки ефективне функціонування системи обліку екологічних витрат лісогосподарських підприємств вимагає їх безпосереднього контролю. Це, в свою чергу, дозволить запобігати, виявляти й усувати недоліки та порушення, помилки та зловживання, які виникають у процесі екологічної діяльності підприємства,

зокрема в організації та веденні бухгалтерського обліку екологічних витрат, відхилень від норм чинних нормативно-правових актів, облікової політики, установчих документів.

Проведення аудиту на лісогосподарських підприємствах із використанням міжнародних стандартів є необхідним для забезпечення раціонального використання лісових ресурсів, конкурентоспроможності лісопродукції та продукції переробки на внутрішніх і зовнішніх ринках.

1.3. Класифікація екологічних витрат лісогосподарських підприємств

Для ефективного управління діяльністю підприємств, зокрема щодо оптимізації витрат, є інформація про різні види витрат. Що стосується лісогосподарських підприємств, то особливо важливою є інформація про екологічні витрати як одні з основних витрат.

Отримання такої інформації є можливим із використанням класифікації екологічних витрат, яка є передумовою успішної організації їх планування, обліку та контролю.

Для побудови системи обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства наявними мають бути дві взаємопов'язані складові, а саме: вибір ознак класифікації й здійснення власне класифікації екологічних витрат.

Класифікація екологічних витрат має значення й при прийнятті рішень управлінським персоналом лісогосподарського підприємства. Загалом класифікацію можна описати як групування певних предметів, явищ чи об'єктів з урахуванням визначених ознак. Тому відповідна класифікація формує детальну інформацію про властивості та характеристику різних видів екологічних витрат.

Для організації обліку екологічних витрат на підприємствах лісового господарства необхідною є їхня класифікація. Вітчизняні й зарубіжні вчені

подають класифікацію екологічних витрат, а також витрат лісогосподарських підприємств. Однак класифікації екологічних витрат на підприємствах лісового сектору економіки по суті немає [112, с. 80].

У Податковому кодексі України екологічні витрати відносять до інших витрат звичайної діяльності. Так, відповідно до ст. 138.10.6. ПКУ одним із елементів інших витрат звичайної діяльності (крім фінансових витрат) є [56]:

- витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (крім витрат, що підлягають амортизації або відшкодуванню згідно з нормами статей 144-148 ПКУ), які перебувають у його власності;

- витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг із збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів від виробничої діяльності платника податку, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод;

- інші витрати на збереження екологічних систем, які підпадають під негативний вплив господарської діяльності платника податку.

Екологічні витрати - одне з функціональних понять економічної екології, яке науково обґрунтовує загальноприйнятій у світовій практиці принцип сталого розвитку економічної та екологічної систем. Екологічні витрати складаються з власне витрат і збитків, що мають місце в галузі природокористування. До екологічних витрат матеріального виробництва і невиробничої сфери відносять [38]:

- безпосередні витрати на охорону природи, очищення повітряного та водного басейнів, земель та інших компонентів природного середовища;

- витрати на своєчасне відтворення якості порушеного деструктивними змінами природного середовища, збитки, пов'язані з незворотними негативними змінами в природному середовищі, кількості та якості природних ресурсів;

- збитки, пов'язані з необхідністю резервування для природоохоронних цілей об'єктів природи, які могли б експлуатуватися і давати реальний

економічний ефект;

- додаткові витрати на освоєння природних ресурсів у дедалі гірших умовах і ресурсів, віддалених від центрів безпосереднього споживання;
- зростаючі витрати на переробку вторинних і низькоякісних сировинних ресурсів (відходів) на товарну продукцію для економії кондиційної сировини;
- витрати на розширене відтворення відновних природних ресурсів, а також на пошук і створення заміників використаних невідновних ресурсів;
- загальні витрати на фундаментальні й прикладні науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи в галузі охорони природного середовища та раціонального використання природних ресурсів, формальної та неформальної екологічної освіти і виховання.

О. М. Кондратюк пропонує новий підхід до класифікації екологічних витрат залежно від видів природоохоронної діяльності: поділ на операційні та інвестиційні екологічні витрати. Операційні витрати забезпечують здійснення поточної природоохоронної діяльності. Інвестиційні ж витрати трактуються як довготривалі вкладання коштів в охорону довкілля з метою отримання економічного, соціального й екологічного ефектів [53, с. 7].

Г. Д. Попова до поточних природоохоронних витрат відносить наступні [164, с. 47-48]:

- платежі за забруднення оточуючого природного середовища та інших видів впливу;
- платежі за договорами обов'язкового і добровільного екологічного страхування;
- витрати з оплати послуг сторонніх організацій, що здійснюються за приписом територіальних органів із охорони природи;
- поточні витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів;
- витрати на очистку стічних вод;

- інші види поточних природоохоронних витрат.

Загалом відокремлення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат досить складне. В сучасних умовах покращення стану оточуючого середовища розглядають як обов'язкову умову будь-яких інвестицій з метою заміни або розширення виробничих потужностей. Так, наприклад, у Білорусії у відповідності з галузевими керівними принципами витрати на природоохоронну діяльність повинні класифікуватися за цільовим призначенням обладнання (боротьба із забрудненням повітря, води, збирання й оброблення відходів, зниження рівня шуму). При цьому вважають, що витрати на природоохоронні заходи включають: витрати на робочу силу; витрати на енергію; витрати на технічне обслуговування і поточний ремонт; витрати на виробничі матеріали; додаткові витрати внаслідок використання альтернативної сировини; виплати за відсотками; амортизацію; податки; страхові внески; комісійні платежі; витрати, пов'язані з отриманням дозволів і ліцензій; внески на потреби комунальних служб; внутрішні витрати, включаючи витрати на транспорт, енергію, обладнання виробничих приміщень і т.д.; всі витрати, пов'язані з обмеженням викидів і скидів забруднюючих речовин до прийнятих рівнів в умовах реалізації звичайних технологічних (виробничих) процесів.

Екологічні витрати є одним із базових понять екологічної економії. Ю. Ю. Туниця пропонує структуру екологічних витрат суспільства (табл. 1.2) [106, с. 94]. Вважаємо, що екологічними витратами є не лише витрати на охорону навколишнього природного середовища, екологічні платежі, тобто суто витрати, що стосуються довкілля. Сюди ще слід віднести шкідливий вплив забруднення нашого середовища існування на самих нас, іншими словами, так звані суспільні збитки внаслідок негативної антропогенної діяльності [111].

Структура екологічних витрат суспільства

Група витрат і втрат	Зміст екологічних витрат і втрат
1	Безпосередні витрати на охорону природи, очистку повітряного і водного басейнів, земель та інших компонентів природного життєвого довкілля
2	Витрати на своєчасне відтворення якості порушеного деструктивними змінами природного життєвого довкілля
3	Збитки, пов'язані з незворотними негативними змінами у природному довкіллі, кількості та якості природних ресурсів
4	Збитки, пов'язані з необхідністю резервування для природних цілей об'єктів природи, які могли б експлуатуватися і приносити реальний економічний ефект
5	Додаткові витрати у зв'язку з освоєнням природних ресурсів у щораз гірших умовах і ресурсів, віддалених від центрів безпосереднього споживання
6	Підвищені витрати на перероблення вторинних і низькоякісних сировинних ресурсів (відходів) у товарну продукцію з метою економії кондиційної сировини
7	Витрати на розширення відтворення відповідних природних ресурсів, а також на пошук і створення заміників використаних невідновних ресурсів
8	Загальні витрати на фундаментальні й прикладні науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи в галузі охорони природного життєвого довкілля та раціонального використання природних ресурсів, формальної й неформальної екологічної освіти і виховання

Вважаємо, що екологічними витратами є не лише витрати на охорону навколишнього природного середовища, екологічні платежі, тобто суто витрати, що стосуються довкілля. Сюди ще слід віднести шкідливий вплив забруднення нашого середовища існування на самих нас, іншими словами, так звані суспільні збитки внаслідок негативної антропогенної діяльності.

Детальна класифікація екологічних витрат відображена у формі державного статистичного спостереження №1 - екологічні витрати "Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі". Для визначення суми екологічних витрат підприємств вважаємо, що

цю форму слід удосконалити наступним чином:

I. Витрати на охорону навколишнього природного середовища:

1. Охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату:

- запобігання утворенню забруднювальних речовин, що викидаються в атмосферне повітря, за допомогою зміни виробничих процесів чи технологій з метою охорони атмосферного повітря, збереження клімату і захисту озонового шару;

- очищення димових і відпрацьованих газів, вентиляційних викидів з метою охорони атмосферного повітря, збереження клімату і захисту озонового шару;

- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.;

- інше.

2. Очищення зворотних вод (включаючи запобігання та очищення скидів у поверхневій воді):

- запобігання утворенню забруднення шляхом внесення змін у виробничий процес;

- системи каналізації;

- очищення зворотних вод від забруднювальних речовин;

- усунення теплового впливу зворотних вод на водні об'єкти;

- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.;

- інше.

3. Поводження з відходами (включаючи переробку низькорадіоактивних відходів, компостування сміття, утилізацію):

- запобігання утворенню відходів за допомогою внесення змін у виробничий процес;

- збирання і транспортування відходів;

- оброблення, знешкодження, розміщення небезпечних відходів: спалювання, розміщення на полігоні, інші методи;

- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.;

- інше.

4. Захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод(включаючи всі види усунення забруднення):

- запобігання інфільтрації забруднювальних речовин;
- очищення ґрунтів і водних об'єктів;
- запобігання ерозії та іншим видам фізичної деградації ґрунту;
- запобігання засоленню, розсоленню ґрунтів;
- охорона надр та мінеральних ресурсів;
- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.;
- інше.

5. Зниження шумового і вібраційного впливу (за винятком заходів з метою охорони праці):

- заходи запобігання на джерелі шумового і вібраційного впливу;
- застосування антишумових і антивібраційних конструкцій;
- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.;
- інше.

6. Збереження біорізноманіття і середовища існування:

- захист і відновлення чисельності видів, збереження середовища існування;

- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.;
- інше.

7. Радіаційна безпека (за винятком заходів для запобігання аваріям і катастрофам):

- забезпечення охорони навколишнього середовища;
- транспортування і переробка радіоактивних відходів;
- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.;
- інше.

8. Науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування:

- науково-дослідні роботи з попередження й усунення всіх видів забруднення;

- науково-дослідні роботи, спрямовані на розробку споруд, устаткування та приладів для відповідних вимірювань і аналізів;

- виявлення й аналіз джерел забруднення, механізмів розсіювання забруднювальних речовин у навколишньому середовищі;

- інше.

9. Інші природоохоронні заходи:

- загальні управлінські витрати (спрямовані на проведення природоохоронної діяльності);

- природоохоронний менеджмент (витрати на консультації, нагляди, аналізи тощо);

- екологізація освіти і навчального процесу, інформаційне забезпечення;

- інші напрями.

II. Збитки внаслідок негативної антропогенної діяльності:

1. Збитки, завдані здоров'ю людей.

2. Потенційні збитки (збитки, які можуть бути завдані людям у майбутньому через теперішню антропогенну діяльність в екосистемах).

III. Екологічні платежі:

1. Податки і збори екологічного характеру:

- екологічний податок;

- плата за землю;

- збір за спеціальне використання води;

- збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

2. Штрафні санкції за порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища.

Відповідно до ст. 56 Лісового кодексу України лісова сертифікація - оцінка відповідності системи ведення лісового господарства встановленим міжнародним вимогам щодо управління лісами та лісокористування на засадах сталого розвитку. Метою лісової сертифікації є забезпечення економічно, екологічно і соціально збалансованого ведення лісового господарства [61].

Організація та проведення лісової сертифікації здійснюються відповідно до порядку, який встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері лісового господарства, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики економічного розвитку, та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони навколишнього природного середовища [61].

Лісове господарство Україні має більш ніж 10-річний досвід лісової сертифікації. Нестабільна динаміка зростання площі сертифікованих лісів вказує на складнощі й прорахунки при здійсненні процедур сертифікації та недотримання вимог стандарту.

Сертифіковані ліси розташовуються нерівномірно і зосереджуються переважно в західних і північних областях країни.

Лісогосподарські підприємства заповнюють дану форму, але практично всі показники в ній рівні нулю. Це пояснюється тим, що, враховуючи особливості галузі лісового господарства, фактично не можливо визначити складові екологічних витрат, подані у такій формі №1 - екологічні витрати. Запропонована класифікація не забезпечує групування і систематизацію даних про екологічні витрати як об'єкта бухгалтерського обліку на лісогосподарських підприємствах.

З метою поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей лісогосподарськими підприємствами (постійними лісокористувачами) проводяться лісогосподарські заходи (рубки догляду за лісом, санітарні рубки, лісовідновні рубки в деревостанах, що втрачають захисні, водоохоронні та інші корисні властивості, рубки, пов'язані з реконструкцією малоцінних молодняків і похідних деревостанів, рубки переформування, ландшафтні рубки тощо) [104].

Рубки формування й оздоровлення лісів проводяться способами, що не викликають ерозії ґрунтів, пошкодження дерев, які залишаються для подальшого росту, виключають можливість негативного впливу на стан лісів та

водоймищ, забезпечують поступове відтворення і формування лісів, близьких до природних, постійне підтримання стійкості деревостанів [104].

Проблема охорони лісів від пожеж - одна з найскладніших, що вирішуються працівниками галузі. Особливо напруженою є ситуація у східних та південних областях, де внаслідок масштабного лісорозведення на сотнях тисяч гектарів створені штучні насадження хвойних порід. Значному підвищенню пожежної небезпеки сприяє постійне зростання рекреаційного навантаження на ліси. Як правило, пожежна небезпека в лісових масивах посилюється під впливом людського фактора та погодних умов навесні та в кінці літа.

Останнім часом усе більше спостерігаються масові порушення вимог пожежної безпеки з боку населення. Понад 98% пожеж виникає з цієї причини.

На початку пожежонебезпечного періоду (березень - травень) основною причиною виникнення лісових пожеж є випалювання сухої рослинності та її залишків на сільгоспугіддях і придорожніх смугах поруч із лісовими масивами. За статистичними даними до 40-50 % лісових пожеж за кількістю та охопленою вогнем площею виникає саме в цей період.

Охорону лісів від пожеж забезпечують понад 300 державних лісогосподарських та лісомисливських підприємств Державного агентства лісових ресурсів України, у складі яких функціонує більш 1,7 тис. лісництв та 270 лісових пожежних станцій.

Гасіння лісових пожеж на початковій стадії здійснюють відповідні підрозділи лісогосподарських підприємств, при загрозі виникнення надзвичайної ситуації в період високої пожежної небезпеки до гасіння лісових пожеж залучаються підрозділи Державної служби з надзвичайних ситуацій, облдержадміністрації та інші органи в межах їх компетенції.

Кліматичні та фізико-географічні умови України є сприятливими для масового розмноження шкідників і хвороб лісу. Сукупність сприятливих для розповсюдження шкідників і хвороб лісу природних факторів в останні роки зумовила значне поширення їх осередків на площу близько 600 тис. га. Роботи

із захисту лісу в Україні здійснює спеціалізована служба Держлісагентства. До завдань зазначеної служби входять нагляд, облік шкідників і хвороб лісу, проведення лісопатологічних обстежень, призначення та проведення лісозахисних заходів, методична допомога працівникам лісової охорони на місцях.

Створення системи полезахисних лісових насаджень - один із найбільш радикальних шляхів забезпечення стійкості екосистем. Актуалізація інтересу до оцінювання екологічних функцій полезахисних лісових насаджень пов'язана не тільки з погіршенням їх загального стану в Україні в останні 15-20 років, а також із загостренням проблем біорізноманіття.

Одне з головних екологічних питань - забруднення лісу сміттям та побутовими відходами. Йдучи до лісу на відпочинок, люди вибирають гарне місце, добре проводять час, а повертаючись додому, залишають після себе розкидані пляшки і поліетилен, пошматований папір і консервні бляшанки. Вважаємо, що створення так званих екологічних майданчиків для пікніків є частковим вирішенням цієї проблеми. Відповідно, кошти на їх облаштування й утримання носять екологічний характер.

Загальноприйнятим є факт, що основою такої класифікації є складність виробництва, характер і номенклатура виготовленої продукції, залежно від чого деякі витрати відносять до прямих чи непрямих та визначають способи їх списання на собівартість продукції. За рахунок цього спрощується робота з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції.

Такий поділ витрат на прямі та непрямі є умовним та походить від прямого чи непрямого віднесення витрат. На нашу думку, доцільно використовувати цю ознаку класифікації на підприємствах лісового господарства для екологічних витрат, оскільки низка екологічних витрат, що класифікуються, залежить від організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства.

Узагальнена класифікація екологічних витрат для складання фінансової звітності повинна ґрунтуватися на нормах чинних національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей діяльності підприємств лісового господарства. Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” [88] за видами діяльності витрати поділяються на групи: витрати, що виникають у процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Така класифікаційна ознака витрат є потрібною для цілей бухгалтерського обліку. Екологічні витрати лісогосподарських підприємств за видами діяльності пропонуємо розподіляти як: витрати, що виникають у процесі надзвичайних подій, та витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності.

Висновки до розділу 1

Характерною рисою сьогодення є те, що раціональне природокористування та охорона навколишнього природного середовища об’єктивно постають необхідною передумовою розвитку суспільства. Досвід господарської діяльності в промислово розвинених країнах показує, що їх екологічні витрати інтегровано до витрат виробництва. Варто зауважити: в структурі витрат лісових господарств не виокремлено екологічні, а тому важливо не лише зіставити їх із одержаними доходами, але й визначити складові таких витрат. На це значною мірою може вплинути вирішення проблем обліково-контрольної системи, яка є інформаційною базою управління витратами діяльності лісових господарств.

Облік екологічних витрат - це одна зі складових екологічного обліку. Виокремилися два підходи до обліку екологічних витрат. При першому підході, який можна назвати диференціюванням фінансової звітності, є можливість знайти резерви і мінімізувати витрати на охорону навколишнього середовища. При другому підході розширення фінансової звітності передбачено за допомогою складання спеціальних екобалансів. Обидва підходи потребують суттєвої реорганізації обліку витрат підприємств. До того ж, слід врахувати вже розроблені підходи до екологічного обліку, загальні для різних країн.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1. Організаційне забезпечення обліку екологічних витрат підприємства

У сучасних умовах господарювання важливу роль відіграє здатність підприємства адаптуватися та розвиватися самостійно й ефективно, незважаючи на зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі. Такого функціонування підприємства можна досягти за оптимальної побудови організаційної структури підприємства.

Організаційна структура підприємств, тобто склад його виробничих, структурних і функціональних підрозділів, також має безпосередній вплив на організацію обліку екологічних витрат.

На думку Р. Ф. Бруханського, організація бухгалтерського обліку - це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства та здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Організація бухгалтерського обліку - це цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню, постійному впорядкуванню та удосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів[6].

В. В. Сопко і В. П. Завгородній вважають, що організація обліку - це система методів, способів і засобів, які забезпечують оптимальне функціонування його та подальший розвиток [102, с. 4].

Враховуючи викладене, система обліку екологічних витрат підприємств лісового господарства повинна бути цілісною, що базується на взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способах і методах, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур (виявлення, вимірювання, реєстрації,

накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації).

Для раціональної організації обліку екологічних витрат необхідною є чітко сформована система елементів оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання і надання достовірної, оперативної та аналітичної інформації для управління екологічними витратами користувачам бухгалтерської й фінансової звітності.

Принципова прийнятність впровадження в облік витрат обліку екологічних витрат актуалізувала розроблення концептуальної моделі організації підсистеми обліку екологічних витрат, зображеної на рис. 2.1.

Зазначимо, що у запропонованій концептуальній моделі застосовується загальна методологія екологічного обліку з врахуванням специфіки обліку витрат лісогосподарських підприємств.

Організація підсистеми бухгалтерського обліку як практичної діяльності запропонована нами у межах діючої в Україні облікової системи. При цьому формою прояву організації обліку екологічних витрат лісогосподарських підприємств є доповнення чинних обов'язкових організаційних регламентів із обліку на аналітичному рівні з урахуванням екологічного фактора. Процес обліку і структура обліку аналогічно не змінюються.

Необхідність податкового обліку на підприємствах лісового господарства зумовлена доволі складним механізмом їх взаємовідносин із бюджетом (наприклад, спеціальний режим оподаткування діяльності у галузі лісового господарства). Незважаючи на деклароване спрощення цих взаємовідносин відповідно до Податкового кодексу України, практика засвідчує: щодо їхнього облікового забезпечення цього не відбулося, а тому податковий облік і далі домінує на рівні підприємства.

У запропонованій системі обліку екологічних витрат здійснюється аналітичне доповнення (з екологічною деталізацією) підсистем фінансового і управлінського обліку на всіх етапах (первинному, поточному, підсумковому) й стадіях (підготовчій, процедурній, завершальній) облікового процесу. В моделі рівні обліку (синтетичного, аналітичного) складають органічну єдність.

ТЕОРІЯ ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ				
Методологія бухгалтерського обліку екологічних витрат - вчення про організацію обліку екологічних витрат				
Організація підсистеми бухгалтерського обліку як практичної діяльності				
Форми прояву організації обліку екологічних витрат				
Структура обліку			Процес обліку	
Методологічна структура організації бухгалтерського обліку екологічних витрат			Процес формування системи бухгалтерського обліку екологічних витрат	
Характеристика системи обліку екологічних витрат	Логічна структура обліку екологічних витрат	За видами обліку	Підсистема фінансового обліку	
			Підсистема управлінського обліку	
			Підсистема податкового обліку	
Особливості	Суб'єкт	За етапами обліку	Первинний облік	
Норми	Об'єкт		Поточний облік	
Принципи	Предмет			
Функції	Метод			
Форми	Засоби			
Умови	Мета Результат		Підсумковий облік	
Функціональна структура організації обліку екологічних витрат (практика)			За стадіями облікового процесу	
Види обліку			Фінансовий облік	Стадія підготовки облікового процесу
			Податковий облік Управлінський облік	Процедурна стадія
Етапи обліку			За фазами облікового процесу	Завершальна стадія
				Первинний облік
			Поточний облік	Технологічна фаза Фаза аналізу та оцінювання облікової інформації
Рівні обліку			За процедурою ведення обліку	Процедура фіксації інформації у первинних документах
				Підсумковий облік
Рівні обліку			Синтетичний облік Аналітичний облік	Процедура узагальнення облікової інформації у формах звітності

Рис. 2.1. Концептуальна модель організації підсистеми обліку екологічних витрат

Визначення методів первинного, поточного і підсумкового обліку господарських операцій, зокрема екологічних витрат, відповідно до цілей лісогосподарських підприємств відображається у наказі про облікову політику підприємства.

Облікова політика підприємства - елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства [93], під якою розуміється сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Таке визначення облікової політики підпадає під критику науковців [2; 194]. Зокрема, вчені сходяться у поглядах щодо неправомірності включення до облікової політики принципів складання та подання фінансової звітності, оскільки підприємства не мають вибору щодо їх застосування; критично оцінюють методи та процедури складання і подання звітності та пропонують власний варіант визначення поняття “облікова політика”.

В окремих випадках вчені [101] зазначають, що жодним нормативним документом не конкретизовано сутність зазначених принципів, методів і процедур облікової політики, тому кожен науковець і кожен бухгалтер-практик встановлює їх склад на власний розсуд. Інша група вчених ототожнює принципи облікової політики з принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності й зазначає, що підприємство не може самостійно обирати, які принципи застосовувати, а які - ні, оскільки всі вони є обов’язковими до виконання відповідно до вимог Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Облікова політика відображає принципи, методи, процедуру, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Принципи обліку - це основні засади, на яких здійснюються функції суб’єктів господарської діяльності у мікроекономічному середовищі; основа, на

якій будуються методи і процедури облікової політики.

Досліджуючи словосполучення “облікова політика”, Н. Б. Кулакова дійшла висновку, що “у всіх без виключення тлумаченнях слова “політика” основною характеристикою є цілеспрямованість, оформлена відповідним чином діяльність, заснована на встановленні методів та форм”. Об’єднання цих понять дозволило Т. В. Барановській отримати формальний зміст словосполучення “облікова політика” - це певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку [2, с. 76].

Аналізуючи визначення облікової політики у вітчизняних та міжнародних стандартах, варто відзначити: їх спільною особливістю є те, що облікову політику обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності й не поширюють на питання організації та ведення обліку.

Згідно з п. 5 ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні ” [93] підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Прийнята підприємством облікова політика розписується в Положенні про облікову політику, в якому повинні передбачатися методичні аспекти облікової політики, а також розкриватися організаційно-технічні сторони ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що відповідають особливостям його діяльності та інтересам власників.

Погоджуємось із думкою більшості вчених, які виділяють у складі облікової політики наступні структурні елементи:

- теоретичний (система нормативно-правових актів, що регулюють організацію та методики бухгалтерського обліку на підприємстві);
- методичний (система прийомів і способів, за допомогою яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства);
- технологічний (система внутрішніх регулюючих документів підприємства, які визначають порядок взаємодії бухгалтерії з іншими підрозділами та визначають техніку облікової реєстрації).

Для належної організації обліку екологічних витрат на лісогосподарських підприємствах необхідними є такі передумови:

- раціональна організація робіт як наслідків екологічної діяльності;
- обґрунтована класифікація екологічних витрат;
- вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком екологічних витрат;
- розробка та запровадження раціональної схеми документообороту, що дозволить із найменшими затратами забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань.

Екологічні витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені. На нашу думку, екологічними вважаються витрати на охорону навколишнього природного середовища (охорона лісів від пошкоджень і самовільних порубок, заходи по боротьбі зі шкідниками і хворобами лісу, заходи по охороні лісу від пожеж, збереження природних і ландшафтних об'єктів, створення, оголошення та збереження територій і об'єктів природно-заповідного фонду, охорона диких тварин (збереження середовища їх існування); витрати допоміжного виробництва (утримання лісових автодоріг (лісогосподарського, протипожежного призначення), облаштування й утримання екологічних майданчиків); витрати невиробничого господарства (науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування, інші

природоохоронні заходи).

Об'єкт обліку екологічних витрат - місця їх виникнення (роботи і заходи під час здійснення екологічної діяльності).

При цьому стаття "Екологічні витрати" включає витрати на лісогосподарські роботи і послуги (лісокультурні роботи у державному лісовому фонді, охорона лісу від пожеж, боротьба зі шкідниками та хворобами лісу, створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг, збереження об'єктів природно-заповідного фонду, охорона диких тварин та ін.), виконані за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

На наш погляд, облік екологічних витрат повинен здійснюватися з метою надання користувачам своєчасної й правдивої інформації про екологічні витрати у встановлені строки для прийняття ефективних управлінських рішень.

За рахунок раціональної організації обліку екологічних витрат на лісогосподарських підприємствах формується інформаційна база для ефективного управління екологічними витратами і природоохоронною діяльністю загалом.

Для цього сформованою повинна бути система документування на всіх етапах обліку. Для вирішення даної проблеми запропоновано форми первинних документів і внутрішньої звітності, в яких відображається інформація про екологічні витрати.

Основною проблемою організації управлінського обліку на лісогосподарських підприємствах є виокремлення центрів витрат (центрів відповідальності) та місць їх виникнення, що дасть змогу згрупувати витрати не лише за кожним обходом для формування екологічних витрат за їх призначенням: видами екологічних робіт, встановити належність екологічних витрат до конкретного центру витрат (центру відповідальності) з метою отримання повної інформації для здійснення внутрішнього аудиту, аналізу та прийняття управлінських рішень. Центри екологічних витрат і місця їх визначення на лісогосподарських підприємствах відображено у п. 2.2.

Для упорядкування змісту економічної інформації про екологічні витрати, а також з метою правильної та чіткої побудови й організації бухгалтерського обліку екологічних витрат потрібно знати характеристику кожного рахунку. Це є можливим із використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. В ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою - номер синтетичного рахунку, третьою - номер субрахунку. Котирування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням щонайменше коду класу й коду синтетичного рахунку [43].

За умови регламентованості підходу до однорідності відображення інформації в системі бухгалтерського обліку відповідно до типового Плану рахунків підприємства мають право під час конструювання інформаційної системи формувати робочий план рахунків, який відіграє важливе значення для отримання інформації в необхідних аналітичних розрізах і тим самим забезпечує ефективність облікової політики підприємства. Ефективність використання робочого плану рахунків як інструменту облікової політики визначається наявністю концептуальних підходів до його формування. На сьогодні ці питання залишаються невирішеними, що призводить до незадовільної якості бухгалтерської інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Згідно із Законом України ‘Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні’ підприємство самостійно затверджує додаткову систему

рахунків і реєстрів аналітичного обліку (ст. 8, п. 5). При цьому підприємство не зобов'язане використовувати всі рахунки, наведені в Плані рахунків, а обирає лише ті з них, які дійсно необхідні, формуючи, відповідно, робочий план рахунків. Робочий план рахунків є одним із елементів облікової політики підприємства і затверджується керівником підприємства як додаток до Положення про облікову політику. Тим самим даний документ відноситься до документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку на рівні підприємства. При цьому сучасний бухгалтер, маючи професійні знання, досвід і застосовуючи для прийняття рішень професійне судження, вирішуючи, які рахунки необхідно включати до робочого плану рахунків, формує важливі підвалини успішного функціонування підприємства. Це підтверджується словами зарубіжного дослідника М. Макіана [62, с. 66], який вважає, що великою помилкою за умови формування робочого плану рахунків є необдуманий вибір рахунків, які входять до його складу, і, складаючи план рахунків, бухгалтер повинен консультуватися з менеджерами та ретельно продумувати кожне своє рішення.

На нашу думку, важливим є вибір оптимального методу обліку екологічних витрат. У вітчизняній і зарубіжній практиці обліку витрат використовують більше десятка методів.

Таким чином, раціональна організація обліку екологічних витрат на лісогосподарських підприємствах, передбачена запропонованим за результатами наукового дослідження Наказом про облікову політику, дасть можливість повно й об'єктивно враховувати екологічні аспекти їхньої природоохоронної діяльності. Це дозволить вчасно реагувати на ризики щодо надмірного антропогенного впливу на довкілля і, відповідно, приймати запобіжні заходи для їх усунення.

2.3. Методичні аспекти облікового відображення екологічних витрат

Ефективне управління витратами, у тому числі екологічними, підприємств лісового господарства потребує відповідного методологічного, організаційного й інформаційного забезпечення. Загальні норми організації й методики формування обліку витрат мають деякі відмінності для підприємств різних видів економічної діяльності.

Система обліку екологічних витрат підприємств лісового господарства залежить від їх організаційної структури. У сучасних умовах господарювання важливу роль відіграє здатність підприємства адаптуватися та розвиватися самостійно й ефективно, незважаючи на зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі. Такого функціонування підприємства можна досягти за оптимальної побудови організаційної структури підприємства.

Державні лісогосподарські підприємства загалом отримують бюджетне фінансування, що передбачає часткове використання бюджетної обліково-аналітичної системи. Проте Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [93] та інші нормативні документи, які регулюють систему бухгалтерського обліку в Україні, дають змогу окремим відомствам впроваджувати власні нормативні документи щодо обліково-аналітичного забезпечення діяльності підпорядкованих підприємств, що також притаманне лісовій галузі.

Загальновідомо, що бухгалтерський облік є складною трьохрівневою системою, яка складається з: методичного, технічного й організаційного рівнів. Для обліку екологічних витрат лісогосподарським підприємствам необхідно мати таке облікове забезпечення, котре би задовольняло всі вищеперераховані рівні. Перш за все визначеними повинні бути метод обліку екологічних витрат, синтетичні й аналітичні рахунки, спеціалізовані форми обліку.

Враховуючи особливості виконання сезонних робіт у лісовому господарстві, в системі обліку екологічні витрати нагромаджуються на рахунках бухгалтерського обліку впродовж року з відповідним здійсненням

контролю за ними.

Важливою особливістю діяльності підприємств лісового господарства, яку потрібно враховувати при побудові обліку екологічних витрат, є врахування довготривалості операційного циклу росту деревини, що триває значно довше, ніж у інших галузях промисловості та сільського господарства. За результатами дослідження практики діяльності підприємств різних видів економічної діяльності вважаємо за доцільне зазначити: чим менша тривалість виробничого циклу, тим нижча за інших однакових умов собівартість одиниці продукції, і навпаки. Це здійснюється головним чином за такими статтями, як амортизація виробничого обладнання, загальновиробничі витрати, позаяк чим довший виробничий цикл, тим, відповідно, за довший період часу відносяться дані витрати на одиницю продукції, і навпаки.

Довготривалість операційного циклу вирощування лісу як одна з важливих особливостей діяльності підприємств лісового господарства також впливає на процес визнання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Так, матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації) понад п'ять років і вартістю понад 2500 грн (без урахування ПДВ) необхідно визнавати основними засобами, всі інші матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації) понад п'ять років - малоцінними необоротними матеріальними активами.

Лісові насадження як національне багатство країни не відображаються у бухгалтерському балансі підприємства, тому про об'єктивний і достовірний бухгалтерський облік у лісовому господарстві не може бути мови. Своєю чергою, це призводить до зловживань і перекручування показників фінансової звітності, що створює умови для переходу галузі "в тінь" [17, с. 24-27].

Екологічні витрати лісогосподарських підприємств як об'єкт нашого дослідження, на який спрямована організаційна діяльність підприємства, є важливою складовою системи обліку в лісовому господарстві. Загальна технологія організації такої системи передбачає виокремлення таких завдань обліку екологічних витрат на лісогосподарських підприємствах:

- обґрунтована класифікація екологічних витрат як важлива передумова побудови системи обліку екологічних витрат;
- належне документальне оформлення екологічних витрат на підприємствах лісового господарства;
- організація та методика синтетичного й аналітичного обліку екологічних витрат із урахуванням організаційних особливостей діяльності підприємств лісового господарства;
- організація зведеного обліку екологічних витрат у системі управління підприємств лісового господарства та калькулювання собівартості робіт, пов'язаних із екологічними наслідками діяльності підприємств лісового господарства;
- відображення операцій щодо екологічних витрат підприємств лісового господарства у звітності.

Підтримуємо думку більшості вчених, що раціональна організація управлінського обліку витрат базується на правильному виокремленні центрів відповідальності, зокрема центрів витрат підприємства. Дослідження показало: немає єдиного підходу до визначення понять “центр відповідальності”, “центр витрат” та “місце виникнення витрат”.

На наш погляд, визначення поняття “центр відповідальності”, що даються цими вченими, ґрунтуються на необхідності розподілу повноважень між працівниками господарства, надання керівникам підрозділів прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень.

Варто зазначити, що кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, організаційної структури господарства (організації праці й структури управління) та визначається потребами апарату управління.

Визначено, що підприємство лісового господарства загалом є центром відповідальності, а центрами витрат у лісовому господарстві є лісництва - перший рівень, які, своєю чергою, об'єднують центри витрат другого рівня - обходи майстрів лісу.

У науковій літературі трактування поняття “місце виникнення витрат” є

неоднозначним.

Як свідчать дослідження, у визначеннях цих авторів є суттєві розбіжності. Кожен із них місцем виникнення витрат визначає різні за економічним змістом та рівнем узагальнення витрат об'єкти - сфера відповідальності, сегмент діяльності, структурна одиниця, робоче місце.

Неможливість первинного групування екологічних витрат за видами продукції зумовлює потребу в організації обліку екологічних витрат за місцями їх виникнення. З цією метою визначено місця виникнення екологічних витрат, згідно з якими організується їх планування, нормування, первинний облік і внутрішній аудит у лісовому господарстві. За результатами проведених досліджень для підприємств лісового господарства розроблена організаційна схема формування центрів екологічних витрат за двома рівнями та місцями їх виникнення.

На наш погляд, об'єкти обліку екологічних витрат лісогосподарських підприємств співпадають із визначеними нами центрами витрат першого і другого рівнів, а також місцями виникнення витрат і до них нами віднесено:

- види основної діяльності та види допоміжних виробництв;
- обходи майстрів лісу;
- види робіт екологічного характеру майстра лісу.

На лісогосподарських підприємствах облік екологічних витрат повинен визначатися з урахуванням їх організаційних та технологічних особливостей діяльності і тому повинен ґрунтуватися на системі первинної документації та внутрішньої звітності за окремими центрами витрат та місцями їх виникнення.

В Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку зазначено, що первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, які фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [87].

Ефективність управлінського обліку витрат, у т.ч. екологічних, великою мірою залежить від якості інформації, сформованої на етапі первинного обліку.

Процес документування характеризує така послідовність операцій: виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку; вимірювання у межах системи показників, що застосовуються в бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові); фіксація інформації у відповідних носіях облікових даних - документах. Якість і швидкість руху облікової інформації залежать від ступеня оптимальності переліку даних про об'єкти обліку, їх стан, форму функціонування, що у спеціальній літературі має назву "облікової номенклатури" [75, с. 11].

Слід зазначити: облікові номенклатури є елементом організації облікового процесу.

Проведене нами дослідження показало, що лісогосподарські підприємства в організації обліку витрат не виокремлюють екологічну складову. На етапі первинного обліку застосовують типові міжвідомчі форми, які не пристосовані до обліку екологічних витрат. Вважаємо, що виокремлення екологічних витрат повинно здійснюватись уже на стадії первинного обліку. На етапі поточного обліку використовують здебільшого журнально-ордерну форму з її автоматизацією на базі 1С: 'Бухгалтерія', що теж треба спеціально адаптувати для потреб екологічного обліку. Слід зауважити: не на всіх лісогосподарських підприємствах здійснюється автоматизація документування господарських операцій у системі організації обліку за допомогою інформаційних технологій.

Таким чином, вивчення практики організації первинного обліку на лісогосподарських підприємствах дозволяє зробити висновки про відсутність нормативної документації та єдиних уніфікованих форм первинних документів. Крім цього, нами виявлено, що первинні документи, які використовуються, не містять необхідної інформації про екологічні витрати лісогосподарських підприємств за їхніми основними видами діяльності та об'єктами обліку, місцями виникнення і центрами витрат.

Це обумовлює необхідність розроблення, вдосконалення, систематизації та уніфікації первинних документів із урахуванням потреби відображення

екологічних витрат підприємств лісового господарства.

Пропонуємо облік екологічних витрат починати з документального оформлення екологічних витрат за кожним місцем їх виникнення, а саме: рубки формування та оздоровлення лісів; відновлення лісів на землях, наданих у постійне лісокористування; охорона лісу від пожеж; боротьба зі шкідниками та хворобами лісу; лісорозведення; створення полезахисних лісових смуг; збереження природних і ландшафтних об'єктів, створення, оголошення та збереження територій і об'єктів природно-заповідного фонду; утримання лісових автодоріг (лісогосподарського, протипожежного призначення); облаштування й утримання екологічних майданчиків; створення екологічних стежок.

За результатами наукового дослідження з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств лісового господарства розроблено та запропоновано до використання первинні й зведені документи:

- Наряд на виконання робіт із санітарно-оздоровчої рубки лісу.
- Акт виконаних робіт із санітарно-оздоровчої рубки лісу.
- Наряд на виконання робіт по боротьбі зі шкідниками і хворобами лісу.
- Акт виконаних винищувальних робіт по боротьбі зі шкідниками і хворобами лісу.
- Наряд на виконання робіт по облаштуванню екологічного майданчика.
- Акт виконаних робіт по облаштуванню екологічного майданчика.
- Довідка про створення екологічної стежки.
- Довідка про проведення екскурсії екологічного гуртка.
- Виробничий звіт майстра лісу.

Перечислені вище документи фіксують операції зі здійснення екологічних робіт і заходів із урахуванням аналітичних потреб обліку та внутрішнього аудиту для підвищення якості інформаційного забезпечення системи управління.

За результатами наукового дослідження з урахуванням галузевої специфіки діяльності підприємств лісового господарства розроблено методичку

управлінського обліку екологічних витрат, основою якої є робочий план рахунків бухгалтерського обліку.

У лісовому господарстві рахунки для відображення витрат як об'єктів обліку підприємства використовують відповідно до затвердженого Міністерством фінансів України Плану рахунків бухгалтерського обліку [85]. Оновлений План рахунків бухгалтерського обліку не містить субрахунків, але підприємства можуть самостійно вводити субрахунки, керуючись власними потребами для управління і контролю, а також використовувати субрахунки, визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [74]. Для відображення екологічних витрат ми пропонуємо доповнити План рахунків субрахунками з урахуванням екологічного фактора і галузевої специфіки діяльності підприємств лісового господарства.

Важливою передумовою побудови робочого плану рахунків для відображення екологічних витрат є визначення кількості рівнів узагальнення інформації. При формуванні робочого плану рахунків застосовується метод послідовного групування об'єктів обліку та виділення їх вертикальної (ієрархічної) й горизонтальної (інформаційних зв'язків) структури. Рахунки аналітичного обліку слід відкривати шляхом ієрархічного додавання до коду рахунків фінансового обліку послідовних цифр, а кожному номеру відповідатиме певна назва класифікаційного групування.

Актуальними для застосування є доповнення до обов'язкових організаційних регламентів із бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств і організацій щодо їх екологізації [58]. Поточні екологічні витрати запропоновано обліковувати з використанням синтетичних і аналітичних рахунків класу 8 “Витрати за елементами” і класу 9 “Витрати діяльності”, а капітальні екологічні витрати - класу 1 “Необоротні активи”.

З урахуванням Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій вважаємо, що рахунки 1 класу лісогосподарських підприємств призначені для узагальнення інформації про наявність і рух

основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, капітальних інвестицій, а також зносу необоротних активів.



Рис. 2.2. Деталізація рахунків класу 1 щодо управлінського обліку капітальних екологічних витрат

На рис. 2.2 подано модель організації обліку капітальних екологічних витрат. У даній моделі застосовуються 5 синтетичних рахунків 1 класу з різною аналітичною екологічною деталізацією стосовно екологічних витрат лісогосподарських підприємств.

За дебетом рахунку 10 “Основні засоби” відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов’язана з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта; сума дооцінки вартості об’єкта основних засобів, за кредитом - вибуття основних

засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів. За дебетом рахунку 10 "Основні засоби" також відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель.

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 "Основні засоби". За дебетом рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на лісгосподарське підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 13 "Знос необоротних активів" призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і активів, що підлягають амортизації. За кредитом цього рахунку відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів. До довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12

місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого, ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні й відгодівлі.

За дебетом рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” відображається надходження довгострокових біологічних активів, за кредитом - їх вибуття.

На рис. 2.3 зображено модель організації обліку поточних екологічних витрат із використанням рахунків класу 9 “Витрати діяльності”, в якому нами запропоновано відновити рахунок 99 “Надзвичайні витрати ”. Адже в лісовому господарстві багато екологічних витрат буває через надзвичайні ситуації. При цьому до надзвичайних витрат відносимо втрати від техногенних катастроф і аварій. У даній моделі застосовуються 9 синтетичних рахунків 9 класу з різною аналітичною екологічною деталізацією стосовно лісогосподарських підприємств.

Детальний опис аналітичних рахунків класу 9 щодо обліку поточних екологічних витрат підприємств розроблено нами в табл. 2.1.

Для лісогосподарських підприємств актуальними є аналітичні рахунки з табл. 2.5 до субрахунків 921 “Витрати на консультаційні та інформаційні послуги”, 922 “Витрати на екологічний аудит”, 923 “Витрати на екологічне страхування”.

На рахунку 93 “Витрати на збут” ведеться облік витрат, пов’язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.



Рис. 2.3. Деталізація рахунків класу 9 щодо управлінського обліку поточних екологічних витрат

Для лісогосподарських підприємств актуальними є аналітичні рахунки з табл. 2.6 до субрахунку 932 “Витрати на рекламу та маркетинг”.

На рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загально-виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Для лісогосподарських підприємств актуальними є аналітичні рахунки з табл. 2.5 до субрахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки”

Доповнення дев'ятого класу Плану рахунків бухгалтерського обліку щодо поточних екологічних витрат

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
код	назва	код	назва	код	назва
1	2	3	4	5	6
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	9011	Собівартість реалізованої екологічно чистої продукції
		902	Собівартість реалізованих товарів	9021	Собівартість реалізованих екологічно чистих товарів
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	9031	Собівартість реалізованих робіт і послуг екологічного характеру
		904	Страхові виплати	9041	За екологічним страхуванням
91	Загально-виробничі витрати	912	Витрати на утримання і вдосконалення техніки	9121	Щодо "зелених" технологій
				9122	Щодо виробництва продукції з екологічно чистих сировини й матеріалів
				9123	Щодо екологічного сільськогосподарського виробництва
		913	Витрати на обслуговування виробничого процесу	9131	За "зеленими" технологіями
				9132	За виробництвом продукції з екологічно чистих сировини й матеріалів
				9133	За екологічним сільськогосподарським виробництвом
		914	Витрати на підтвердження відповідності	9141	Продукції, робіт, послуг, товарів вимогам екологічності
				9142	Системи управління вимогам щодо систем екоменеджменту
916	Інші загальновиробничі витрати	9161	Нестачі незавершеного екологічного виробництва		
		9162	Нестачі і втрати від псування екологічно чистих матеріальних цінностей		
92	Адміністративні витрати	921	Витрати на консультаційні та інформаційні послуги	9211	Щодо екологічного законодавства, "зелених" технологій, екологічного сільськогосподарського виробництва та екоменеджменту
				922	Витрати на екологічний аудит
		9222	На екоаудиторські перевірки		
		9223	На утримання служби внутрішнього аудиту		
		923	Витрати на екологічне страхування	За напрямками	

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6
93	Витрати на збут	931	Витрати на тару і пакувальні матеріали	9311	Для екологічно чистої продукції
				9312	Для екологічно чистих товарів
				9313	Для екологічної продукції сільського господарства
		932	Витрати на рекламу та маркетинг	9321	Екологічно чистої продукції
				9322	Екологічно чистих товарів
				9323	Екологічної продукції сільського господарства
		933	Витрати, пов'язані з транспортуванням	9324	Екологічно чистих робіт і послуг
				9331	Екологічно чистої продукції
				9332	Екологічно чистих товарів
				9333	Екологічної продукції сільського господарства
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	9411	Щодо "зелених" технологій
				9412	Щодо екологічності продукції, робіт, послуг
				9413	Щодо екологічного менеджменту
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	9411	Екологічно чистих
		944	Сумнівні та безнадійні борги	9441	Щодо екологічно чистих продукції, робіт, послуг
				9442	Щодо екологічно чистих товарів
				9443	Щодо екологічної продукції сільського господарства
		945	Втрати від операційних курсових різниць	9451	Щодо екологічно чистих продукції, робіт, послуг
				9452	Щодо екологічно чистих товарів
				9453	Щодо екологічної продукції сільського господарства
		946	Втрати від знецінення запасів	9461	Екологічно чистих виробничих запасів
				9462	Екологічно чистої продукції
				9463	Екологічно чистих товарів
				9464	Екологічної продукції сільського господарства
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	9471	Екологічно чистих виробничих запасів
				9472	Екологічно чистої продукції
				9473	Екологічно чистих товарів
				9474	Екологічної продукції сільського господарства
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	9481	Щодо екологічно чистих продукції, робіт, послуг
				9482	Щодо екологічно чистих товарів
9483	Щодо екологічної продукції сільського господарства				
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	9511	Щодо екологічного виробництва
				9512	Щодо екологічного менеджменту

1	2	3	4	5	6
				9513	Щодо формування служби внутрішнього аудиту
				9514	Щодо природоохоронної діяльності
				9515	Щодо оздоровчої діяльності
				9516	Щодо моніторингу довкілля
97	Інші витрати	972	Втрати від зменшення корисності активів	9721	Природоохоронного призначення
				9722	Оздоровчого призначення
				9723	Щодо моніторингу довкілля
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	9751	Щодо природоохоронної діяльності
				9752	Щодо оздоровчої діяльності
				9753	Щодо моніторингу довкілля
		976	Списання необоротних активів	9761	Щодо екологічного виробництва
				9762	Щодо природоохоронної діяльності
				9763	Щодо оздоровчої діяльності
9764	Щодо моніторингу довкілля				
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	9811	Від екологічного виробництва
				9812	Від природоохоронної діяльності
				9813	Від оздоровчої діяльності
				9814	Від моніторингу довкілля
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	9821	Від техногенних аварій
				9822	Від екологічних катастроф
99	Надзвичайні витрати	992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	9921	Від техногенних аварій
				9922	Від екологічних катастроф

На рахунку 95 “Фінансові витрати” на лісогосподарських підприємствах пропонуємо обліковувати екологічні витрати на аналітичному рахунку 9531 “Щодо формування служби внутрішнього аудиту”.

На рахунку 99 “Надзвичайні витрати” пропонуємо вести облік втрат і витрат, пов’язаних із подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов’язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім

організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

На нашу думку, для облікового відображення екологічних витрат підприємства лісового господарства можуть використовувати рахунки 8 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку (рис. 2.4).

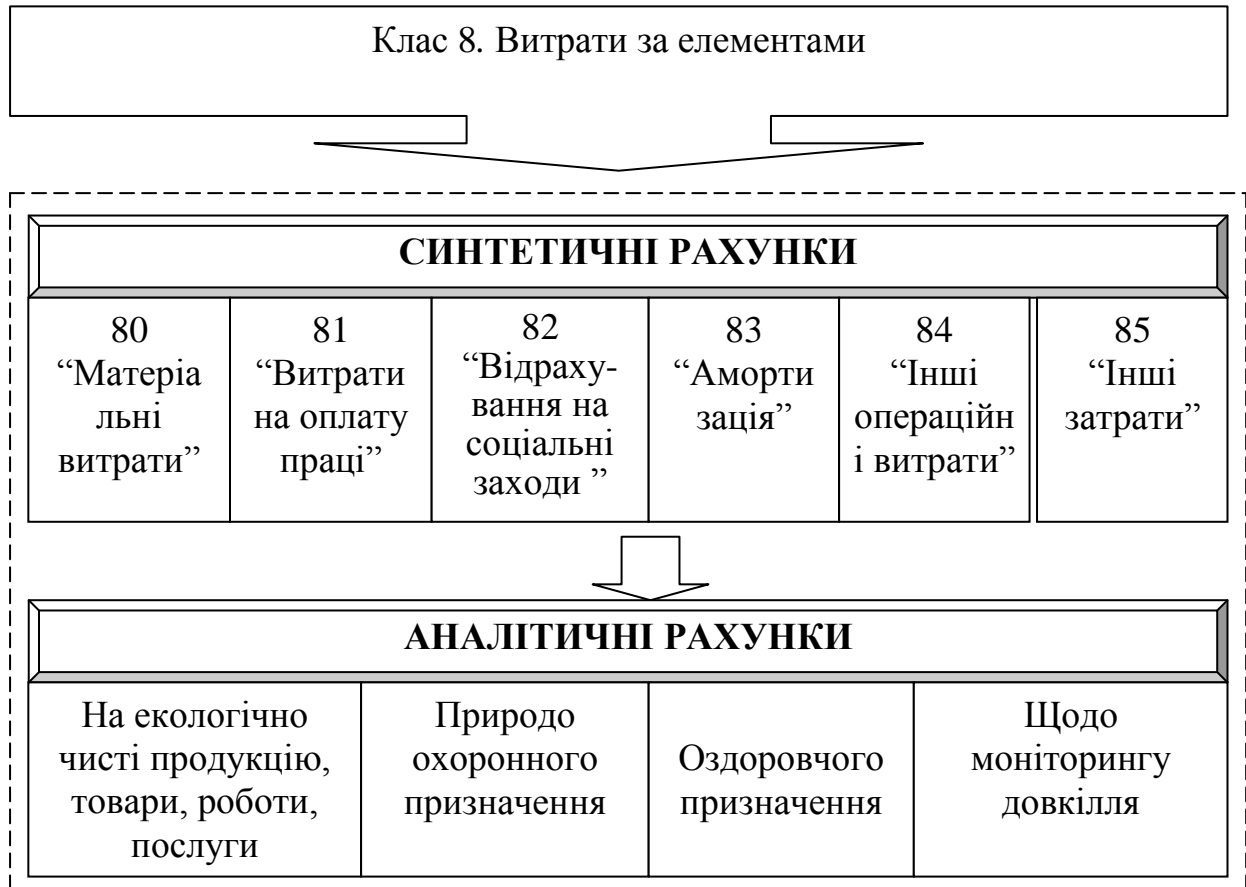


Рис. 2.4. Деталізація рахунків класу 8 щодо управлінського обліку екологічних витрат

Лісогосподарським підприємствам притаманна централізована побудова облікового апарату бухгалтерії. Форма обліку, як правило, ведеться автоматизовано, в окремих випадках - журнально-ордерна. Можуть також використовуватися комбіновані варіанти, у відповідності до обраної підприємством облікової політики та галузевих вимог.

Таким чином, говорячи про облік екологічних витрат, розуміємо його як одну зі складових екологічного обліку. Необхідними умовами впровадження обліку екологічних витрат на лісогосподарських підприємствах є, з одного

боку, потреба інформації щодо об'єктивного ходу розвитку управління лісовим господарством, а з іншого, - вимоги державного регулювання еколого-економічною діяльністю в Україні, зокрема органу Державної служби статистики в Україні.

Достатніми ж умовами для впровадження обліку екологічних витрат є розробки щодо екологізації обліку в Україні, а саме: концепція екологізації бухгалтерського обліку в країні, доповнення до обов'язкових організаційних регламентів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств і організацій. Вважаємо, що екологізацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності на лісгосподарських підприємствах треба здійснювати за рахунок впровадження обліку з екологічною деталізацією на аналітичному рівні. При цьому слід доповнити чинний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Це дозволить легко адаптувати діючу обліково-аналітичну систему лісгосподарських підприємств до потреб еколого-економічного управління.

Отже, облік екологічних витрат треба негайно впроваджувати на підприємствах лісового господарства, оскільки необхідні й достатні умови вже є, та продовжувати дослідницьку діяльність у цьому напрямку з урахуванням принципів сталого розвитку. За результатами дослідження обґрунтовано і розроблено теоретико-методологічні основи облікового забезпечення екологічних витрат лісового господарства у сталому розвитку України.

2.3. Розкриття інформації про екологічні витрати у звітності підприємств лісового господарства

Успішне функціонування підприємств у сучасних умовах потребує підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності на підставі вдосконалення управління виробництвом, створення конкурентоспроможної продукції та залучення інвестицій. Для цього необхідно створити таку інформаційну систему, яка здатна задовольнити запити всіх зацікавлених користувачів для обґрунтування та прийняття управлінських рішень. Інструментом інформування користувачів виступає фінансова звітність. Саме фінансова звітність повинна надавати повну, неупереджену та достовірну інформацію про поточний стан і результати функціонування підприємства [93]. Крім того, звітність повинна бути надійним джерелом аналітичних висновків щодо подальшого розвитку та визначення економічного потенціалу підприємства.

На функціонування і розвиток підприємств лісового господарства у сучасних умовах впливає значна кількість чинників: час і місце, комерційні умови продажу, характер покупця, стан кон'юнктури ринку та економіки країни, регіону, світові тенденції ринків, а також інші мікро- та макроекономічні показники. Результати впливу таких чинників виявляються в основних тенденціях стану та розвитку, які досить важко точно спрогнозувати.

У результаті здійснення екологічної діяльності підприємства несуть 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 ступеня впливу на навколишнє природне середовище, зумовлює неефективне управління ними та зростання негативного впливу на довкілля [40].

З 2013 року в усіх лісогосподарських підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України в багато лісних областях впроваджена і функціонує система електронного обліку деревини. Вона забезпечує точний

облік лісових ресурсів. Маркування деревини здійснюється спеціальними бирками зі штрих-кодом, і за рахунок застосування мобільних електронних пристроїв у режимі online забезпечуються облікові операції в лісових умовах [82].

Як показала практика, ця система стала дієвим засобом протидії незаконним рубкам деревини, фактором підвищення ефективності лісогосподарського виробництва за рахунок застосування сучасних логістичних та управлінських рішень, скорочення часу на формування облікової та звітної документації, зменшення простою транспортних засобів, підвищення виходу цінних сортиментів та виробничої дисципліни [82].

Система дозволяє вести електронний облік по прийманню, переміщенню, інвентаризації та реалізації деревини. Внесені облікові дані про марковану деревину зберігаються в пам'яті мобільного терміналу і за допомогою GSM зв'язку передаються до інформаційно-телекомунікаційної мережі системи із забезпеченням роздруківки первинних облікових документів безпосередньо на лісосіці [82].

У базі даних системи формується галузевий реєстр походження деревини, користуючись яким працівники державної лісової охорони можуть оперативного встановити легальність деревинних ресурсів та контролювати весь рух деревини від місця заготівлі до кінцевого споживача [82].

Зазначимо, проте, що при всіх наявних перевагах система електронного обліку деревини не враховує екологічний фактор.

Звітність є основним джерелом інформації й відображає результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій.

Державне регламентування звітності полягає в тому, що для всіх галузей економіки і підприємств встановлюються єдині показники та єдині форми звітності, принципи складання і терміни подання. Це необхідно для узагальнення показників звітності окремих підприємств у межах галузей економіки за загальним класифікатором галузей народного господарства Державної служби статистики України.

Виходячи з класифікаційних ознак за призначенням та за змістом звітних даних, звітність поділяється на такі групи [112]:

- за призначенням - на загальнодержавну й відомчу;
- за змістом звітних даних та їх застосуванням у галузях народного господарства - типову та спеціалізовану звітність.

Міністерства і відомства за погодженням із Міністерством фінансів і Міністерством статистики України можуть запроваджувати ще й додаткові форми звітності за умови, що вони не призведуть до дублювання або зміни чинної загальнодержавної звітності. Ця звітність затверджується наказом міністра і називається відомчою.

У типовій звітності відображаються показники однакового змісту, тобто ті, що характерні для всіх підприємств незалежно від виду діяльності та форми власності. Бланки такої звітності називаються типовими формами.

До спеціалізованої відносять звітність, що характеризує діяльність підприємств і організацій окремої галузі народного господарства або її підгалузей.

Спеціалізованою відомчою формою звітності підприємств лісового господарства, затвердженою наказом Державного агентства лісових ресурсів України, є Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству.

Склад і структура звітності підприємства залежить, з одного боку, від видів обліку, а з іншого, - від інформаційних потреб користувачів.

Тому вона повинна відповідати завданням управління сучасним підприємством і, відповідно, задовольняти певні вимоги.

Облік фактичних витрат у лісовому господарстві ведеться відповідно до номенклатури статей виробничо-фінансового плану по лісовому господарству і залежить від видів користування лісом.

Складання звіту передбачає заповнення планових та фактичних показників у натуральних показниках за обсягами виконаних робіт та сумою витрат за видами робіт по лісовому господарству.

Це дозволяє здійснити порівнюваність планових і фактичних показників

виконання виробничого плану по лісовому господарству за видами робіт.

Для заповнення даної форми звітності на підприємствах лісового господарства формується обліково-економічна інформація за кожним заходом та видами робіт по лісовому господарству, що передбачені у плані та звітності.

Організований аналітичний облік із деталізацією номенклатури статей витрат по лісовому господарству забезпечує можливість контролю за достовірністю узагальнених даних на синтетичних рахунках.

Послідовність формування обліково-економічної інформації на підприємствах лісового господарства повинна забезпечити достовірні дані для складання і подання звітних форм із дотриманням методики визначення показників, які характеризують витрати на підвищення екологічного і ресурсного потенціалу лісів, їх відтворення, охорону і захист.

Деякі дослідники акцентують увагу на необхідності рекомендації Державному агентству лісових ресурсів запровадити внутрішньогосподарську звітність щодо витрат на ведення лісового господарства. Порядок формування обліково-економічної інформації для досягнення мети складання цієї звітності автори пропонують за такими напрямками: калькуляційними статтями; за відділами підприємства; за процесами виробництва (лісогосподарські, лісозахисні та лісокультурні роботи, реалізація лісопродукції тощо) та складанням внутрішньогосподарської звітності за видами лісопродукції, недеревної та побічної продукції лісу [110]. На наш погляд, така звітність лише буде дублювати вже наявні внутрішні звітні форми, затверджені Державним агентством лісових ресурсів щодо обліку витрат по веденню лісового господарства і формуванню собівартості лісопродукції, що подаються лісництвами та ведуться у бухгалтерії центральних офісів підприємств лісового господарства.

Для забезпечення достовірного відображення екологічних витрат по лісовому господарству у внутрішньовідомчій спеціалізованій звітності, пропонуємо ведення номенклатури статті “Екологічні витрати” по лісовому господарству:

1. Рубки формування та оздоровлення лісів.

Рубки догляду за лісом; з них: освітлення; прочищення; проріджування; прохідні рубки; інші види рубок формування й оздоровлення лісів та інші заходи; санітарні: вибіркові санітарні рубки; суцільні санітарні рубки; лісовідновні рубки; рубки переформування; рубки, пов'язані з реконструкцією деревостанів; ландшафтні рубки; інші заходи, пов'язані з веденням лісового господарства; інші заходи, не пов'язані з веденням лісового господарства; інші витрати.

2. Лісовідновлення і лісорозведення.

Садіння і висівання лісу всього, в тому числі: садіння лісу; висівання; сприяння природному відновленню; реконструкція насаджень; догляд за лісовими культурами в переводі на однократний період; доповнення лісових культур; обробіток ґрунту під лісові культури; заготівля лісового насіння; вирощування садивного матеріалу в розсадниках; створення і вирощування плантацій; ремонт і утримання протиерозійних гідротехнічних споруд; інші витрати.

3. Охорона лісу від пожеж.

Влаштування протипожежних розривів; влаштування мінералізованих смуг; догляд за мінералізованими та протипожежними розривами; благоустрій рекреаційних ділянок; організація та утримання пожежно-хімічних станцій та зв'язку; ремонт об'єктів протипожежного призначення; авіаційне патрулювання лісів; утримання тимчасових пожежних наглядів; утримання інспекторів міліції; гасіння лісових пожеж; інші витрати.

4. Боротьба зі шкідниками та хворобами лісу.

Лісопатологічне обстеження; експедиційні роботи; винищувальні роботи в осередках шкідників і хвороб; виробництво біологічних препаратів; ґрунтові розкопки; інші витрати.

Вважаємо, що доцільним є порівняння значення екологічних витрат із економічними показниками діяльності лісогосподарських підприємств з метою встановлення певної залежності між ними, зокрема з використанням

графічних зображень для узагальнення та наочного подання інформації.

На нашу думку, з метою організації обліку до найбільш суттєвих показників діяльності підприємства, які повинні бути взаємопов'язаними з екологічними витратами, відносяться:

- чистий дохід;
- операційні витрати;
- сукупні витрати.

Екологічні витрати в структурі сукупних витрат займають досить малу частку, що є дивним. Адже по суті діяльність лісогосподарських підприємств є екологічною. Це пояснюється тим, що нам вдалося виокремити частину екологічних витрат, адже немає нормативної бази для лісогосподарських підприємств, відповідно, це унеможлиблює ведення оперативного і бухгалтерського обліку екологічних витрат як одного з найважливіших показників на підприємствах даного виду діяльності.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Згідно зі ст. 1 цього закону користувачами фінансової звітності є фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень [93].

Фінансова звітність є результатом і наслідком ведення фінансового обліку, і вона може бути повною, об'єктивною й достовірною лише за умови раціональної організації та методики ведення обліку.

Об'єктом фінансової звітності є інформація про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Поточний бухгалтерський облік містить розрізнену інформацію про господарську діяльність підприємства. Для одержання інформації про результати такої діяльності дані поточного обліку необхідно узагальнити в певній системі показників. Це досягається складанням звітності, яка є завершальним етапом бухгалтерського обліку. Звітність - система узагальнених

і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності підприємства за звітний період.

Донедавна більшість господарюючих суб'єктів в Україні формували фінансову звітність за Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Однак у зв'язку з переходом низки підприємств на Міжнародні стандарти фінансової звітності виникла потреба в узгодженні форм фінансової звітності за П(с)БО та МСФЗ. Вирішення даного завдання стало можливим із прийняттям НПСБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", в якому затверджені нові оновлені згідно з міжнародними стандартами форми фінансової звітності.

Концептуальна модель фінансової звітності, що відповідає вимогам міжнародних стандартів, базується на взаємодії складових: меті фінансової звітності й формування у зв'язку з метою обліково-аналітичного забезпечення, принципах і якісних характеристиках фінансової звітності, концепції капіталу, яка забезпечує його відображення в частині формування, збереження капіталу та визначення прибутку. Форма і склад статей фінансової звітності вітчизняних підприємств, в тому числі лісогосподарських, визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [74].

Фінансова звітність лісогосподарських підприємств ведеться згідно з НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", який відображення екологічних витрат не передбачає.

Слід зазначити, що при складанні фінансових звітів підприємства можуть включати до фінансових звітів додаткові статті у порядку, визначеному Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Баланс (Звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Інформація про активи підприємства і його зобов'язання розглядається в двох аспектах: бухгалтерському та

управлінському. Бухгалтерський аспект показує баланс активів підприємства та його зобов'язань, а управлінський - їх форму (продуктивна, грошова, товарна) і роль у підприємницькій діяльності.

За результатами наукового дослідження з метою надання користувачам повної й достовірної інформації про екологічні витрати пропонуємо вдосконалити Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємств лісового господарства шляхом доповнення додатковими статтями, зміст яких наведено у табл. 2.2.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої й неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

За результатами наукового дослідження з метою надання користувачам повної й достовірної інформації про екологічні витрати пропонуємо вдосконалити Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)" для лісгосподарських підприємств такими статтями (табл. 2.3).

Стосовно Приміток до фінансової звітності, то уніфікованої форми їх представлення немає. Однак їх ніхто не відміняв. Тому в Примітках обов'язково необхідно представити: загальну інформацію про підприємство, базу підготовки фінансової звітності, інформацію про бухгалтерські оцінки, принципи бухгалтерського обліку, фактичні та потенційні зобов'язання, події після дати балансу і т. ін.

На нашу думку, єдиною формою фінансової звітності лісгосподарського підприємства, в якій розкривається інформація про екологічні витрати, є Примітки до річної фінансової звітності, що містять інформацію про склад надзвичайних екологічних витрат, зокрема від техногенних аварій та екологічних катастроф.

Пропозиції щодо доповнення Балансу (Звіт про фінансовий стан) додатковими статтями щодо екологічних витрат для лісогосподарських підприємств

Статті	Код рядка	Рахунки доповнення до Плану рахунків
1	2	3
Залишкова вартість основних засобів екологічного призначення	1013	Сальдо [(1021 ÷ 1024)+(1031 ÷ 1036)+(1041 ÷ 1045)+(1051 ÷ 1056)+(1061 ÷ 1064)+1091+(1111 ÷ 1112)+(1121 ÷ 1122)+(1131 ÷ 1134)+(1141 ÷ 1144)]-(1311 ÷ 1313)+(1321 ÷ 1323)]
Екологічна інвестиційна нерухомість	1018	Сальдо (1001 ÷ 1004)-(1351 ÷ 1353)
Екологічні виробничі запаси	1101'	Сальдо (2011 ÷ 2012)+2021+(2031 ÷ 2033)+(2051 ÷ 2053)+(2071 ÷ 2074)+(2091 ÷ 2093)+(2211 ÷ 2213)+(2221 ÷ 2222)
Екологічна лісопродукція	1103'	Сальдо (2611 ÷ 2612)+(2711 ÷ 2712)+(2721 ÷ 2722)
Відходи	1112	Сальдо 29
Дебіторська заборгованість за екологічно чисту лісопродукцію, роботи і послуги екологічного призначення	1126	Сальдо (3611 ÷ 3613)+(3621 ÷ 3623)+(3651 ÷ 3653)
Дебіторська заборгованість за виданими авансами екологічного спрямування	1131	Сальдо (3711 ÷ 3713)
Дебіторська заборгованість за розрахунками з екологічних податків і платежів	1137	Дебетове сальдо 0411+ (6421 ÷ 6424)+(6511 ÷ 6516)+(6521 ÷ 6524)+(6551 ÷ 6553)
Інша поточна дебіторська заборгованість екологічного спрямування	1156	Сальдо 3741+3751
Довгострокові зобов'язання з оренди екологічного спрямування	1516	Сальдо (5311 ÷ 5313)+(5321 ÷ 5323)
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) екологічного спрямування	1421	Сальдо (4411 ÷ 4413); (4421 ÷ 4423); (4431 ÷ 4433)
Забезпечення майбутніх витрат і платежів екологічного спрямування	1522	Сальдо (4711 ÷ 4713)+(4771 ÷ 4773)+478+(4791 ÷ 4794)
Короткострокові позики екологічного спрямування	1601	Сальдо (6011 ÷ 6013)+(6021 ÷ 6023)+(6031 ÷ 6033)+(6041 ÷ 6043)
Поточна кредиторська заборгованість за екологічними податками і платежами	1621	Сальдо 6411+(6421 ÷ 6424)
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	1631	Сальдо (6611 ÷ 6613)+(6621 ÷ 6623)+(6631 ÷ 6633)
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами екологічного спрямування	1636	Сальдо (6811 ÷ 6813)
Інші поточні зобов'язання екологічного спрямування	1691	Сальдо (6841 ÷ 6843)+(6851 ÷ 6853)

Таблиця 2.3

Доповнення форми №» 2 “Звіт про фінансові результати” (Звіт про сукупний дохід) додатковими статтями для лісогосподарських підприємств

Статті	Код рядка	Рахунки доповнення до Плану рахунків
1	2	3
Чистий дохід від реалізації екологічно чистої лісопродукції (робіт і послуг екологічного призначення)	2001	Кредитовий оборот 7011+ 7021+(7031 ÷ 7033) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих товарів та податків і зборів
Собівартість реалізованої екологічно чистої лісопродукції (робіт і послуг екологічного призначення)	2051	Дебетовий оборот 9011+ 9021+9031
Інші операційні доходи екологічного спрямування	2123	Кредитовий оборот (7121 ÷ 7123)+(7131 ÷ 7133)+(7181 ÷ 7183)
Адміністративні витрати екологічного спрямування	2131	Дебетовий оборот 9211+ (9221 ÷ 9223)+923
Витрати на збут екологічного спрямування	2151	Дебетовий оборот (9311 ÷ 9313)+(9321 ÷ 9324)+(9331 ÷ 9333)
Інші операційні витрати екологічного спрямування	2183	Дебетовий оборот (9411 ÷ 9413)+9431+(9441 ÷ 9443)+(9451 ÷ 9453)+(9461 ÷ 9464)+(9471 ÷ 9474)+(9481 ÷ 9483)
Фінансові витрати екологічного спрямування	2251	Дебетовий оборот (9511 ÷ 9516)
Інші витрати екологічного спрямування	2271	Дебетовий оборот (9711 ÷ 9713)+(9751 ÷ 9753)+(9761 ÷ 9764)+(9921 ÷ 9922)
Фінансовий результат екологічного спрямування до оподаткування: прибуток	2291	Сальдо (4411 ÷ 4413)+(4421 ÷ 4423)
Збиток	2296	
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2301	Дебетовий оборот (9811 ÷ 9814)+(9821 ÷ 9822)
Екологічні матеріальні витрати	2501	Дебетовий оборот 8011+ 8021+ (8031 ÷ 8032)+0041+(8051 ÷ 8053)+(8061 ÷ 8062)+(8071 ÷ 8074)+ 8081+(8091 ÷ 8093)
Витрати на оплату праці екологічного спрямування	2506	Дебетовий оборот (8111 ÷ 8114)+(8121 ÷ 8124)+(8131 ÷ 8134)+(8141 ÷ 8144)+(8151 ÷ 8154)+(8161 ÷ 8162)
Відрахування на соціальні заходи екологічного спрямування	2511	Дебетовий оборот (8211 ÷ 8214)+(8221 ÷ 8224)+(8231 ÷ 8233)
Амортизація екологічного спрямування	2516	Дебетовий оборот (2311 ÷ 2314)+(2321 ÷ 2324)
Інші операційні витрати екологічного спрямування	2521	Дебетовий оборот (8411 ÷ 8414)+(8421 ÷ 8424) + (8431 ÷ 8434)+ 844+845

Отже, у результаті запропонованого вдосконалення форм фінансової звітності підприємств лісового господарства зовнішні й внутрішні користувачі будуть забезпечені достовірною інформацією для прийняття рішень.

Висновки до розділу 2

Дослідження особливостей організаційної структури лісгосподарських підприємств дало підстави стверджувати, що для раціональної організації обліку екологічних витрат необхідною є чітко сформована система елементів оптимальної побудови облікового процесу для отримання і надання достовірної, оперативної та аналітичної інформації для управління екологічними витратами користувачам бухгалтерської й фінансової звітності. Принципова прийнятність впровадження в облік витрат обліку екологічних витрат актуалізувала розроблення концептуальної моделі організації підсистеми обліку екологічних витрат, в якій застосовується загальна методологія екологічного обліку з врахуванням специфіки обліку витрат лісгосподарських підприємств.

Для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності підприємства лісового господарства формують облікову політику, з визначенням принципів, методів і процедур, які використовують.

Визначено, що підприємство лісового господарства загалом є центром відповідальності, а центрами витрат у лісовому господарстві є лісництва - перший рівень, які, своєю чергою, об'єднують центри витрат другого рівня - обходи майстрів лісу. Неможливість первинного групування екологічних витрат за видами продукції зумовлює потребу в організації обліку екологічних витрат за місцями їх виникнення. З цією метою визначено місця виникнення екологічних витрат, згідно з якими організується їх планування, нормування, первинний облік і внутрішній аудит у лісовому господарстві, що дасть можливість у системі внутрішньогосподарського обліку посилити контроль за їх обсягами та підвищити точність групування екологічних витрат за місцями їх виникнення та відображення у внутрішній звітності.

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ АУДИТЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Організаційні засади внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємства

Вплив сучасних технічних засобів на навколишнє середовище є настільки великими, що набуває глобальних масштабів, а управління природокористуванням та екологічний контроль у більшості країн здійснюється з надзвичайно низькою ефективністю. Це призводить до виникнення аварійних ситуацій, зон екологічного лиха, що тягнуть за собою значний економічний збиток і появу нових негативних екологічних наслідків. Таким чином, стає очевидною необхідність розробки і використання нетрадиційних підходів до вирішення існуючих і потенційних еколого-економічних проблем. Найбільш перспективним напрямком діяльності у цьому контексті є екологічний аудит.

Слабкий контроль за станом природних ресурсів, зокрема лісових, відсутність необхідної уваги до екологічної ситуації з боку державних органів та більшості населення призвели до того, що екологічна ситуація з кожним днем стає все гіршою.

Екологічний аудит виступає важливим інструментом оцінки впливу на навколишнє середовище діяльності різноманітних підприємств та організацій, здійснюючи при цьому контроль за дотриманням екологічного законодавства.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює діяльність екологічного аудиту в Україні, є Закон України “Про екологічний аудит”. Відповідно до статті 1 цього закону “екологічний аудит - це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об’єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об’єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства

України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту” [94].

У 1988 р. Міжнародна торгова палата визначила екологічний аудит наступним чином: “інструмент менеджменту, охоплюючий систематичну, документовану, періодичну й об’єктивну оцінку функціонування організаційної структури, менеджменту й обладнання з метою охорони навколишнього середовища, а) сприяючий аналізу екологічної діяльності керівництвом; б) оцінюючий відповідність політикам компанії, в тому числі відповідність нормативним вимогам” [94].

Таким чином, узагальнюючи вищезазначене, робимо висновок: екологічний аудит - це вид підприємницької діяльності, що являє собою перевірку фінансової звітності та первинної документації на відповідність законодавчим нормам, які регулюють екологічну діяльність підприємств усіх форм власності, а також надання інших супутніх послуг у сфері еко-аудиту.

Закон України “Про екологічний аудит” розрізняє внутрішній та зовнішній; обов’язковий та добровільний екологічний аудит.

Внутрішній екологічний аудит об’єкта проводиться на замовлення його власника чи органу управління для власних потреб. Внутрішній екологічний аудит підприємства включає: аналіз внутрішнього контролю керування виробничим процесом, оцінку слабких сторін і неполадок контрольного устаткування, облік ризику для навколишнього середовища обстежуваного об’єкта, збір доказів практичної ефективності внутрішнього екологічного контролю, оцінку зібраних матеріалів для визначення недоліків системи заходів, що перевіряється, по охороні навколишнього середовища, представлення звіту про результати екологічного аудиту. На основі висновків екологічного аудиту розробляється план дій, що уточнює сукупність коригувальних заходів.

Зовнішній екологічний аудит проводиться на замовлення інших заінтересованих суб’єктів. Такими суб’єктами можуть бути, зокрема, потенційні покупці об’єкта, що приватизується або виставляється на продаж -

для визначення реальної вартості об'єкта з урахуванням його екологічних характеристик.

Добровільний екологічний аудит здійснюється стосовно будь-яких об'єктів на замовлення як власника (органу управління) об'єкта, так і іншого зацікавленого суб'єкта. У другому випадку, тобто якщо екологічний аудит замовляється третьою стороною, закон вимагає згоди керівника чи власника об'єкта на проведення на ньому екологічного аудиту.

Обов'язковий екологічний аудит відповідно до ст. 12 Закону України “Про екологічний аудит ” здійснюється на замовлення заінтересованих органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, відповідно до Переліку видів діяльності та об'єктів, що становлять підвищену екологічну небезпеку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 липня 1995 р. № 554, у таких випадках: банкрутство; приватизація, передача в концесію об'єктів державної та комунальної власності; передача або придбання в державну чи комунальну власність; передача у довгострокову оренду об'єктів державної або комунальної власності; створення на основі об'єктів державної та комунальної власності спільних підприємств; екологічне страхування об'єктів; завершення дії угоди про розподіл продукції відповідно до закону; в інших випадках, передбачених законом [94].

Незалежно від виду аудиту основними цілями при його проведенні є: контроль вірогідності наданої підприємством екологічної інформації; перевірка відповідності об'єкта екологічним вимогам; оцінка існуючої системи керування навколишнього середовища і здоров'я працівників; оцінка ризиків від регульованих і нерегульованих впливів на середовище.

Основними об'єктами екологічного аудиту згідно із законодавством України є наступні: сировина; продукти харчування, харчоблоки; технологічні процеси; продукція; викиди в атмосферу; стічні води; відходи; засоби індивідуального і колективного захисту; техніка безпеки; положення про політику компанії в галузі охорони праці й навколишнього середовища;

екологічний паспорт підприємства й ін.

Екологічний аудит повинен бути орієнтований на внутрішні індивідуальні потреби підприємства відповідно до його політики і встановлених цілей. Крім того, важливо чітко ідентифікувати мету і задачі діяльності підприємства, перш ніж визначити, який тип екологічного аудиту йому необхідний. Наприклад, офіційні природоохоронні органи встановлюють визначений ступінь детальності проведення екологічного аудиту, тоді як рада директорів або керівництво підприємства відповідно до власних задач і проведеної екологічної політики може зробити установку на проведення більш детального аудиту, в якому аналізуються всі аспекти організації керування і роботи підприємства на різних структурних рівнях. Екологічний аудит можна умовно поділити на кілька типів у залежності від цілей, однак вони не є взаємно виключеними. Це означає, що протягом року можна провести кілька різних видів екологічного аудиту: аудит управлінської діяльності підприємства, енергозбереження, мінімізації відходів, нерухомості і т.д.

Загальний план проведення екологічного аудиту включає три стадії: Попередня стадія, яка передбачає: планування сфери аудиту, підбір кадрів для проведення аудиту, аналіз особливостей галузі, залучення персоналу. Стадія аудиту, на якій здійснюється: перевірка звітності підприємства, дослідження політики підприємства, аналіз напрямів менеджменту, вибіркове опитування персоналу, технічне інспектування. Заключна стадія, яка передбачає: оцінку результатів, підготовку звіту, розробку плану дій. У підсумковій частині аудиторського висновку робиться запис про підтвердження відповідності діючому екологічному законодавству екологічним нормативним актам, стандартам, сертифікатам, правилам, вимогам, постановам і розпорядженням державних і природоохоронних органів із забезпечення екологічної безпеки.

У випадку, якщо суб'єктом - замовником у ході проведення перевірки не були усунуті істотні порушення природоохоронного законодавства, в підсумковій частині аудиторського висновку робиться запис про неможливість підтвердження відповідності діючому екологічному законодавству екологічним

нормативним актам, стандартам, сертифікатам, правилам, вимогам, постановам і розпорядженням державних і природоохоронних органів із забезпечення екологічної безпеки.

У практиці проведення екологічного аудиту доречно виділити наступні особливості: підтримка екологічного аудиту та реагування на його результати з боку керівництва підприємства, галузі, спеціально уповноважених органів управління навколишнім середовищем; незалежність функцій екологічного аудиту щодо перевірки діяльності у загальній та екологічній системах управління; незалежність аудитора у формуванні команди; незалежність висновків екологічного аудиту; наявність процедур проведення аудиту, що гарантують його якість і конфіденційність тощо.

В Україні даний вид аудиту лише починає розвиватися. Базою для його впровадження і подальшого розвитку є ратифікація на державному рівні міжнародних стандартів екологічного менеджменту та аудиту серії КО 14000 та прийняття Закону України “Про екологічний аудит”. Проведення екологічного аудиту на міжнародному рівні регулюється Постановою з екологічного менеджменту та аудиту (EMAS) для промислових підприємств, прийнятою у 1993 році Європейською Комісією для країн - членів ЄС. У 2001 році була розроблена нова версія, в якій вимоги до побудови системи екологічного менеджменту гармонізовані з вимогами КО 14001; Міжнародними стандартами з екологічного менеджменту серії КО 14001, зокрема настановами щодо здійснення аудиту (КО 14010, 14011, 14012), прийнятими у 1997 році; Міжнародним стандартом КО 19011 ‘Керівництво з аудиту систем управління якістю і/або систем управління навколишнім середовищем)’, прийнятим у 2002 році.

Отже, як свідчить зарубіжний досвід, екологічний аудит є інструментом системи екологічного менеджменту підприємства, перевагами впровадження якої є: розширення ринків збуту для екологічно чистих товарів; посилення екологізації виробничо-господарської діяльності підприємства та підвищення екологічної свідомості працівників; зменшення витрат на виробництво шляхом

використання кращих технологій та підвищення еколого-економічної ефективності технологічного процесу; зменшення витрат на утилізацію відходів шляхом зменшення їх обсягів; зменшення витрат на сировинні та енергетичні ресурси шляхом ефективнішого їх використання; зниження ймовірності ризику судового позову і виплати компенсації за заподіяну шкоду, а також екологічних платежів і штрафів; покращення іміджу підприємства тощо.

Слід зазначити, що офіційно впровадження стандартів КО 14000 є добровільною процедурою, проте їх дотримання є важливим як для окремого підприємства, так і для держави в цілому. Впровадження зазначених стандартів у практику діяльності підприємства є підтвердженням приведення нормативно-правової бази України у відповідності до міжнародного законодавства. Також їх впровадження є основою екологічної безпеки нашої держави та здоров'я її населення. Введення стандартів КО 14000 допоможе всім підприємствам-виробникам вирішувати екологічні проблеми комплексно, сприяючи поліпшенню екологічних показників. Вони будуть охоплювати всі аспекти діяльності підприємства в галузі охорони навколишнього середовища, у тому числі: питання екологічного аудиту, визначення екологічних показників, задоволення претензій споживачів тощо. Впровадження означених стандартів обумовлено необхідністю введення нових економічних та організаційно-управлінських методів управління якістю навколишнього середовища.

На жаль, впровадження екологічного аудиту в Україні стримується недосконалістю, а подекуди - відсутністю законодавства. Тому першочерговими завданнями у напрямі розвитку екологічного аудиту в Україні є формування відповідної нормативно-правової бази, ведення реєстрів учасників, організація підготовки екологічних аудиторів, організація робіт щодо міжнародного визнання.

Незважаючи на думки деяких науковців, вважаємо, що аудит екологічних витрат не можна ототожнювати з екологічним. Крім того, аудит екологічних витрат не є організаційною і методичною складовою екологічного, а є, на нашу думку, складовою аудиту витрат діяльності підприємства.

У сучасних умовах виникає необхідність розроблення та впровадження такої ефективної системи контролю на лісогосподарських підприємствах, яка би сприяла підвищенню якості та ефективності роботи підприємства, економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала би можливість своєчасно виявляти та усувати помилки. Однією з перспективних форм системи внутрішнього контролю, що застосовуються в практичній діяльності, є внутрішній аудит.

Багато науковців одним із найкращих інструментів здійснення управління підприємством, зокрема суб'єктами господарювання лісового господарства, вважають запровадження системи внутрішнього аудиту витрат.

На даний час існує багато визначень поняття “внутрішній аудит”. Така різноманітність пояснюється тим, що кожна установа, організація чи підприємство трактують термін “внутрішній аудит”, виходячи з власних потреб управління, а це не можна вважати неправильним.

Внутрішній аудит проводиться у різних правових та культурних середовищах, на підприємствах із різними видами діяльності, різною структурою і різними цілями.

Міжнародний Інститут Внутрішніх Аудиторів визначає термін “внутрішній аудит” як незалежну, об'єктивну діяльність із надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління.

На нашу думку, під внутрішнім аудитом на лісогосподарських підприємствах перш за все слід розуміти його консультаційний характер. Це пояснюється специфікою лісового сектору економіки. Функціонування служби внутрішнього аудиту повинно бути спрямованим на розширення екологічної діяльності лісогосподарського підприємства.

Місія внутрішнього аудиту формулює те, чого внутрішній аудит прагне

досягти в межах організації. Аудитори-практики повинні використовувати весь вміст стандартів, щоб полегшити собі здатність досягнення місії. Місія внутрішнього аудиту - покращувати та захищати цінність організації через надання ризик-орієнтованих та об'єктивних гарантій, порад та проникливого розуміння її суті.

Місія внутрішнього аудиту підприємств лісового господарства - покращувати менеджмент лісогосподарських підприємств, зменшувати еколого-економічні ризики, надавати гарантії й консультації з усіх питань корпоративного управління. При цьому місія внутрішнього аудиту екологічних витрат - вдосконалити управлінський облік, зокрема його екологічну складову, запровадити дієвий екологічний менеджмент, надавати гарантії й консультації щодо організації обліку екологічних витрат і відображення їх у внутрішньовідомчій і фінансовій звітності.

Науковці по-різному трактують визначення поняття “внутрішній аудит”. Р.Ф. Бруханський визначає внутрішній аудит як організовану на підприємстві, діючу в інтересах його керівництва чи власників та регламентовану внутрішніми нормативними актами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю [7; с. 188].

З наведених визначень поняття “внутрішній аудит” можна виділити їх спільну ознаку - акцентування уваги на тому, що цей вид аудиту є незалежною, об'єктивною діяльністю, яка здійснюється в інтересах вищого керівництва підприємства чи його власників. З нашої точки зору, незважаючи на значну кількість наукових праць, присвячених внутрішньому аудиту, в більшості з них мало уваги приділено саме організації системи внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах.

Перш за все необхідно з'ясувати, як розкривається поняття “внутрішній аудит” згідно з чинним законодавством. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” діяльність

внутрішнього аудиту - це діяльність з оцінки, що організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють також перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит - це досить широке поняття, в практичній діяльності якого виокремлюють такі види внутрішнього аудиту: аудит фінансової звітності; аудит на відповідність та операційний аудит.

Внутрішній аудит на відповідність - це моніторинг діяльності компанії та оцінка дотримання нею вимог законодавства та адекватність систем і внутрішніх процедур, що застосовуються для забезпечення відповідності цим вимогам [100]. Він поділяється на такі підвиди:

- аудит на відповідність принципам, який включає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання апаратом управління підприємства вимог чинного законодавства;

- аудит на відповідність доцільності, який включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб підприємства щодо раціональності, обґрунтованості та корисності їх діяльності [63, с. 295].

Дослідивши нормативно-правові основи регулювання питань внутрішнього аудиту та розглянувши види внутрішнього аудиту, ми дійшли висновку, що організація системи внутрішнього аудиту на підприємстві повинна здійснюватися з урахуванням специфіки галузі, в якій воно здійснює свою діяльність, особливостей його виробництва, а також організаційної форми підприємства.

Важливим питанням організації внутрішнього аудиту на підприємстві будь-якої форми власності є, з одного боку, побудова раціональної структури апарату його управління, а з іншого, - застосування відповідної організаційної форми. Це може бути як створення служби внутрішнього аудиту всередині підприємства, так і укладання угоди на надання послуг із питань, що стосуються внутрішнього аудиту незалежними аудиторськими фірмами (аутсорсинг).

Аутсорсинг - передача організацією частини своїх завдань чи процесів на договірній основі сторонньому виконавцю (організації або фізичній особі), який є фахівцем у цій галузі та володіє необхідним досвідом, знаннями та технічними засобами.

Можливий і третій варіант - прийняття на роботу вузькоспеціалізованих працівників для виконання певних завдань, які не в змозі виконати власні працівники підприємства. Така форма організації добре відома, як аутстафінг.

Аутстафінг - це виведення працівників зі штату персоналу підприємства та оформлення його у штаті іншої компанії із забезпеченням виконання трудових обов'язків на цьому підприємстві.

За результатами дослідження, з урахуванням галузевої специфіки діяльності та типової організаційної структури підприємств лісового господарства, вважаємо найбільш доцільною організаційною формою внутрішнього аудиту екологічних витрат здійснення його окремим структурним підрозділом внутрішнього аудиту підприємства.

У зв'язку з високим ризиком зовнішнього аудиту, відсутністю спеціалізованих екоаудиторських фірм і сертифікованих аудиторів - фахівців з лісового господарства, великою розгалуженістю лісогосподарських підприємств, вважаємо, що в такій структурі, як Державне агентство лісових ресурсів України, яке є домінуючим у лісовому господарстві України, зовнішній аудит є недоцільним. Логічнішим є проведення внутрішнього аудиту у зв'язку з тим, що Держлісагентству підпорядковані державні лісові господарства по всій території України.

До завдань внутрішнього аудитора екологічних витрат належать наступні:

- перевірка достатності та відповідності чинним правовим актам і статуту підприємства системи еколого-економічних регламентів і регуляторів;
- перевірка правильності складання та умов виконання господарських договорів щодо екологічно чистої продукції;
- експертиза фінансової звітності, правильності організації,

методології та техніки ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат;

- експертиза достовірності обліку витрат на виробництво екологічно чистої продукції, здійснення екологічних робіт;
- розроблення та надання обґрунтованих пропозицій щодо покращення організації підсистеми контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни екологічних витрат;
- підвищення ефективності еколого-економічних програм, зміни структури виробництва екологічно чистої продукції та екологічної діяльності;
- надання консультацій керівникам, службовцям і менеджерам підприємства з питань еколого-економічного управління, господарської діяльності та інших проблем;
- участь в організації підготовки до перевірки зовнішнього аудиту чи інших перевіряючих органів.

Рациональна організація системи внутрішнього аудиту екологічних витрат на підприємствах лісового господарства є досить важливим елементом корпоративного управління підприємством, що дає змогу управлінському персоналу приймати адекватні рішення, спрямовані на вдосконалення організації обліку екологічних витрат, оперативне виявлення й запобігання різних видів ризиків, пов'язаних із рівнем екологічних витрат, забезпечення впевненості у досягненні цілей екологічної діяльності підприємства. На наш погляд, цілком логічною є організація внутрішнього аудиту екологічних витрат на підприємствах лісового господарства за схемою (рис. 3.1).

Організація внутрішнього аудиту передбачає визначення не лише його завдань, але й об'єктів. Зокрема, пропонуємо здійснювати його за визначеними нами у попередніх підрозділах центрами екологічних витрат та місцями їх виникнення.

За ефективність структури внутрішнього аудиту екологічних витрат та його організацію на підприємствах лісового господарства відповідальність покладається на керівництво обласних управлінь лісового і мисливського господарства. Воно має розуміти природу системи внутрішнього аудиту й

визначати основні цілі, досягнення яких забезпечують заходи цієї системи. Тому вищий управлінський персонал підприємства відповідає за стан внутрішнього аудиту та формує загальну тактику його здійснення.

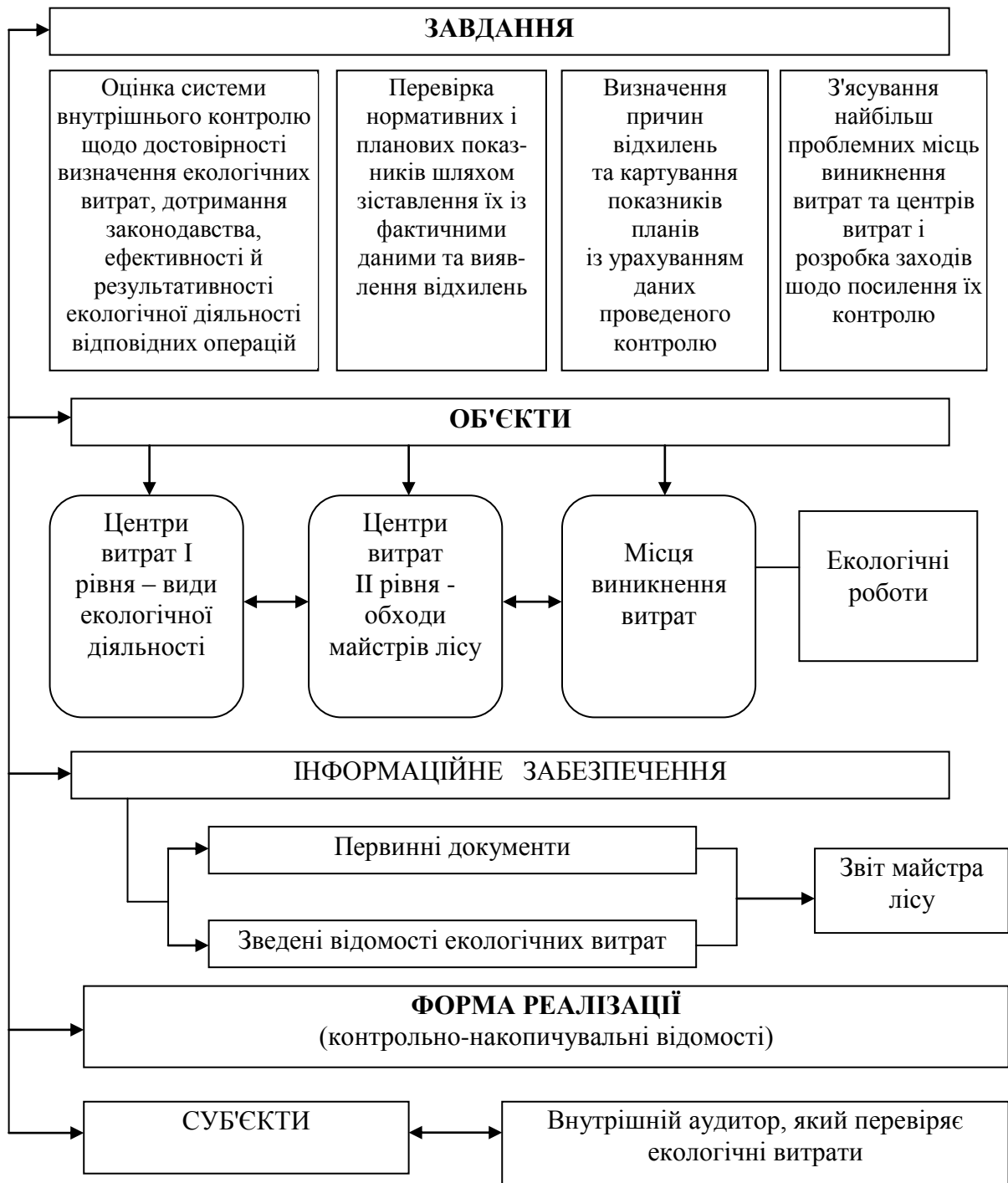


Рис. 3.1. Схема організації внутрішнього аудиту екологічних витрат на підприємствах лісового господарства

Під службою внутрішнього аудиту розуміємо організаційно-штатну одиницю, що включає в себе працівника, групу, бюро, відділ, управління,

департамент або інший елемент організаційної структури управління (структурний підрозділ) і спеціалізується на виконанні комплексу однорідних функцій управління. У залежності від масштабів економічного суб'єкта служба може бути представлена внутрішнім аудитором, ревізором, ревізійною (контрольною) комісією, відділом внутрішнього аудиту або будь-яким іншим структурним підрозділом, на який покладені обов'язки з виконання функцій внутрішнього аудиту.

На думку, наприклад, А. Ткаченко потреба у внутрішньому аудиті виникає на великих підприємствах у зв'язку з тим, що верхня ланка керівництва не займається повсякденним контролем за діяльністю організації та нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит надає інформацію про цю діяльність і підтверджує достовірність звітів менеджерів. Внутрішній аудит необхідний головним чином для запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін усередині підприємства [105, с. 8].

Згідно зі Наказом Мініну про Стандарти внутрішнього аудиту [95] основними внутрішніми документами щодо організації внутрішнього аудиту на підприємстві є Положення про службу внутрішнього аудиту та посадові інструкції внутрішніх аудиторів (працівників відділу внутрішнього аудиту).

Служби внутрішнього аудиту можуть бути представлені такими структурами: ревізійна комісія, відділ внутрішнього аудиту, група контролю, інвентаризаційне бюро тощо. Належна служба внутрішнього аудиту повинна бути організована на підставі спеціального розпорядження на підприємстві, яким визначається чисельність служби та призначається її керівник. Сучасна служба внутрішнього аудиту має укомплектовуватися представниками інших спеціальностей, крім бухгалтерів, наприклад спеціалістами по аудиту з використанням комп'ютерів та з безпеки і захисту інформаційних систем, а також представниками технічних і економічних спеціальностей залежно від галузі підприємства, на якому проводиться внутрішній аудит (наприклад, інженери, спеціалісти матеріально-технічного постачання, фінансисти та ін.).

На посаду керівника служби внутрішнього аудиту доцільно призначати

фахівців високої кваліфікації з вищою економічною, юридичною освітою, досвідом керівної, облікової або юридичної роботи, не винних у вчиненні корисливого злочину з призначенням покарання без позбавлення волі або які не були звільнені з посади та мають сертифікат та кваліфікацію професіонального аудитора чи бухгалтера.

Загалом процес організації служби внутрішнього аудиту складається з певних етапів. Для початку повинні бути чітко визначені питання, для вирішення яких створюється служба внутрішнього аудиту, побудована система цілей створення служби внутрішнього аудиту згідно з політикою підприємства.

Слід також сформулювати основні функції служби внутрішнього аудиту, виконання яких необхідне для досягнення поставлених цілей. Однотипні функції потрібно згрупувати, на основі чого сформувати основні структурні одиниці служби внутрішнього аудиту, які спеціалізуюватимуться на виконанні даних функцій. У нашому випадку це буде підсистема щодо екологічних витрат.

Розробити необхідно й схеми взаємовідносин, визначити обов'язки, права та відповідальність для кожної структурної одиниці служби внутрішнього аудиту, які документально закріплюватимуться у посадових інструкціях.

Звичайно, структурний підрозділ внутрішнього аудиту здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства у цілому та органів управління. Його робота ґрунтується на основах принципів колегіальності, компетентності, самостійності та відповідальності, у межах внутрішньо-фірмового акта, який має назву "Положення про службу внутрішнього аудиту" [6, с. 18-19].

Для внутрішнього аудиту характерними є незалежність, об'єктивність, удосконалення діяльності підприємства, надання гарантій і консультацій.

Під внутрішнім аудитором розуміємо штатного працівника служби внутрішнього аудиту. Діяльність такого спеціаліста ґрунтується на принципі незалежності. Однак стосовно відношення до внутрішнього аудитора дія цього принципу дещо обмежена. Тому рекомендується відокремити службу

внутрішнього аудиту від бухгалтерських та інших служб та чітко визначити її підлеглість тільки власнику або керівному органу підприємства. Американська практика свідчить, що внутрішній аудитор виконує певні функції внутрішньої фірмової служби безпеки, яка дещо відрізняється від вітчизняних аналогів. В обов'язки українського внутрішнього аудитора входить перевірка виконання наказів і розпоряджень керівництва з господарських питань, підготовка різних довідок, проведення поглибленого аналізу господарської діяльності й визначення можливих шляхів покращення її результатів та ін. Керівник служби внутрішнього аудиту повинен визначити першочерговість проведення аудиторських перевірок тих підрозділів і видів діяльності, де ступінь ризику вище, та здійснити у подальшому контроль якості аудиту.

За характером діяльності внутрішній аудит екологічних витрат належить до виконавчої й здійснюватиметься внутрішнім аудитором, який перевірятиме екологічні витрати. Внутрішній аудитор підпорядковується керівнику служби внутрішнього аудиту, а той, у свою чергу, - начальнику обласного управління лісового і мисливського господарства.

Вимоги до особи, яка приймається на посаду для роботи у сфері внутрішнього аудиту, підприємство встановлює самостійно.

Внутрішній аудитор щодо екологічних витрат повинен бути кваліфікованим і компетентним у даному питанні, мати вищу спеціальну освіту. Результати перевірки він зобов'язаний подати керівнику служби внутрішнього аудиту. Внутрішній аудитор щодо екологічних витрат повинен бути організованим, чесним, акуратним в оцінках та судженнях, вміти знаходити спільну мову з різними людьми, не розголошувати конфіденційну інформацію, планувати свою роботу, розуміти суть проблем, чітко висловлювати свої думки та відстоювати свою точку зору тощо.

Робота внутрішнього аудитора щодо екологічних витрат повинна базуватися на двох основних якостях аудитора: незалежності та об'єктивності. При цьому, коли говорять про незалежність, мова йде про рівень підпорядкованості служби внутрішнього аудиту на підприємстві, зокрема лише

власникам (найвищому керівництву) підприємства. На лісогосподарських підприємствах ним є керівник обласного управління лісовим і мисливським господарством. Під об'єктивністю розуміють безпристрасність внутрішнього аудитора під час здійснення перевірки, неупередженість при оцінюванні й складанні висновків.

Внутрішній аудитор безпосередньо підпорядковується керівнику служби внутрішнього аудиту і не має підлеглих.

На нашу думку, внутрішньому аудитору, що перевіряє екологічні витрати, необхідно мати вищу освіту за фаховою спеціальністю (магістр, спеціаліст), досвід роботи в якості аудитора є необов'язковим, але бажаним і суттєво впливатиме при обранні кандидата на дану посаду. Внутрішній аудитор повинен проходити не менш ніж раз на 3 роки підвищення кваліфікації та навчання.

У Розділі 3 має бути зазначено, що має знати внутрішній аудитор, який перевіряє екологічні витрати.

Права внутрішнього аудитора, що перевіряє екологічні витрати, визначено у Розділі 4.

Посадові обов'язки внутрішнього аудитора, який перевіряє екологічні витрати, зазначено у Розділі 5.

У Розділі 6 зазначено те, за що внутрішній аудитор, який перевіряє екологічні витрати, несе відповідальність.

Внутрішній аудитор, що перевіряє екологічні витрати, отримує завдання та вказівки від керівника служби внутрішнього аудиту і з метою виконання завдань та вказівок має право отримувати будь-яку інформацію та дані у всіх працівників підприємства. Враховуючи особливості внутрішнього контролю, внутрішній аудитор зобов'язаний надавати результати перевірок (звіти, висновки, аналітичні записки і т.д.) виключно керівнику служби внутрішнього аудиту і не має обов'язку надавати результати перевірок та будь-яку інформацію, що стосується перевірок, іншим працівникам підприємства.

У системі Державного агентства лісових ресурсів України встановлено

недостатню чисельність внутрішніх аудиторів як на рівні центрального апарату, так і в територіальних органах та постійну неukoмплектованість відділу внутрішнього аудиту, що не сприяє реалізації функції внутрішнього аудиту.

Отже, проведення внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства службою внутрішнього аудиту, за умови додержання наведених вище вимог щодо її організації, є надійною гарантією запобігання необґрунтованим і незаконним діям працівників підприємства, зниження ризику ухвалення неправильних і неефективних управлінських рішень у процесі екологічної діяльності підприємства.

3.2. Методика внутрішнього аудиту екологічних витрат

Підприємства лісового господарства опиняються в епіцентрі взаємодії природи і суспільства. Вважаємо, що екологічна діяльність покладена в основу всіх видів їх діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної й надзвичайної. Більше того, більшість витрат лісогосподарських підприємств є екологічними. Отож слід у процесі внутрішнього аудиту витрат враховувати цю специфіку; піддавати ретельній перевірці правильність віднесення за напрямками витрат, виокремлюючи серед них суто екологічні.

Внутрішній аудит є одним із найбільш дієвих інструментів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання. Тому на великих підприємствах і в обласних управліннях лісогосподарських підприємств потрібно якомога швидше створювати служби внутрішнього аудиту. Особливо актуальним для лісового сектору економіки є внутрішній аудит витрат, зокрема екологічних, що дасть змогу раціональніше управляти лісокористуванням.

В Україні чинними є Стандарти внутрішнього аудиту, які були розроблені з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери

управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади.

Для внутрішнього аудиту екологічних витрат Стандарти внутрішнього аудиту є просто непристосованими, оскільки містять загальні положення для підприємств різних видів діяльності. Пропонуємо трансформувати методика внутрішнього аудиту витрат стосовно екологічних витрат із урахуванням специфіки лісогосподарських підприємств.

Практика роботи більшості лісогосподарських підприємств свідчить про суттєві труднощі реалізації контролю витрат, у тому числі екологічних. За відсутності належної системи контролю керівництво підприємств лісового господарства не може отримати достовірної інформації про фактичний стан екологічних витрат під час здійснення екологічної діяльності підприємством.

Як відомо, на лісогосподарських підприємствах внутрішній аудит екологічних витрат не проводиться, тому було досліджено систему внутрішнього контролю витрат взагалі. В результаті цього на підприємствах лісового господарства виявлено цілий ряд типових недоліків системи внутрішнього контролю витрат, а саме: відсутність єдиної інформаційної бази (первинних документів, внутрішньої звітності), відсутність регламентованого документообігу, низький рівень формальної регламентації внутрішнього контролю (невизначені завдання, об'єкти, суб'єкти та заходи контролю), відсутність єдиного підходу до форм реалізації контролю (відомостей контролю), невисокий рівень використання можливостей сучасних засобів автоматизації для вдосконалення системи внутрішнього контролю. Зазначене вище досить часто призводить до неправильного визначення суми витрат, порушення нормального режиму діяльності, а також прийняття неефективних управлінських рішень.

Сконцентровуючи увагу суто на екологічних витратах, вважаємо, що організаційно-методичні засади внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства у першу чергу потребують визначення завдань, інформаційного забезпечення, об'єктів, суб'єктів і форм реалізації контролю як обов'язкових складових контрольного процесу в управлінні.

Таким чином, до основних компонентів методики внутрішньої аудиторської перевірки витрат належать відображені на рисунку (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Компоненти методики внутрішнього аудиту витрат

Метою внутрішнього аудиту екологічних витрат є вдосконалення природоохоронної діяльності підприємства за рахунок виявлення “вузьких” місць у процесі обліку екологічних витрат і розроблення рекомендацій щодо їх усунення.

Визначення і документування цілей є важливою умовою для встановлення й оцінювання підсистеми внутрішнього аудиту екологічних витрат.

Цілі внутрішнього аудиту екологічних витрат впливають із основних цілей підприємства, оскільки внутрішній аудит екологічних витрат є частиною загального внутрішнього аудиту, який здійснюється з урахуванням специфіки

галузі й особливостей діяльності підприємства (рис. 3.3).

Нами було визначено цілі внутрішнього аудиту екологічних витрат лісогосподарських підприємств.

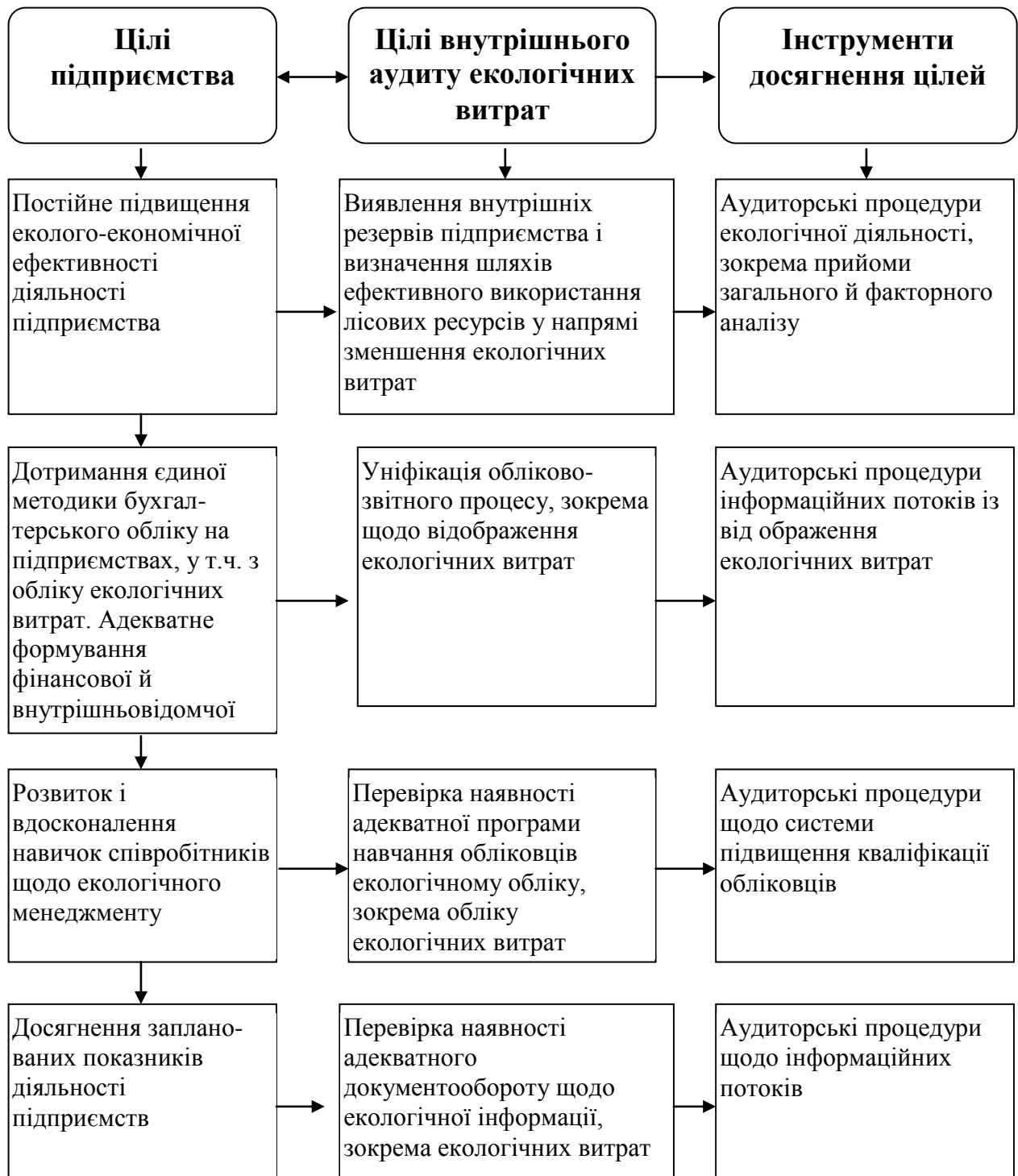


Рис. 3.3. Взаємозв'язок цілей підприємств лісового господарства і цілей внутрішнього аудиту їх екологічних витрат

Складовими компонентами методики внутрішнього аудиту екологічних

витрат є: суб'єкти, об'єкти, інформаційні джерела та аудиторські процедури.

Суб'єктом внутрішнього аудиту повинен бути внутрішній аудитор, який перевіряє екологічні витрати. Однак слід зазначити, що на лісогосподарських підприємствах контроль за екологічними витратами виконує головний лісничий, а по лісництвах - лісничий. Саме він контролює показники щодо ведення лісового господарства: влаштування протипожежних розривів і мінералізованих смуг; виконання санітарно-оздоровчих рубок; проведення лісопатологічних обстежень і винищувальних робіт в осередках шкідників і хворіб; проведення інших екологічних заходів з метою збереження та охорони довкілля, популяризації екологічної освіти та ін.

При проведенні внутрішнього аудиту до уваги беруться наступні джерела аудиторських доказів [64]:

- інформація, що міститься в первинних документах;
- інформація, що міститься в облікових регістрах;
- інформація, що міститься в звітності підприємства (у розрізі фінансової, статистичної, податкової та інших видів звітності, що складається підприємством);
- інформація, що міститься в інвентаризаційних описах;
- інформація, що міститься в розпорядчих документах (наказах, розпорядженнях тощо);
- інформація, що міститься в договірних документах (договорах, контрактах тощо);
- інформація, що міститься в документах, які вимагають розрахунків (кошторисах, калькуляціях тощо);
- інформація, що міститься в документах, складених експертами (експертних перевірках, аналізах, замірах тощо);
- інформація, що міститься в інших документах, які притаманні діяльності підприємства та відображають особливості його функціонування.

Запропоноване за результатами наукового дослідження організаційно-методичне забезпечення обліку екологічних витрат лісогосподарських

підприємств адаптовано не лише для потреб їх обліку та звітності, але й внутрішнього аудиту екологічних витрат. Перелік первинної документації та відомостей екологічних витрат за видами робіт та заходів екологічного характеру, що потрібно використовувати як джерела інформації для внутрішнього аудиту, наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Матриця інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств за їх об'єктами

ОБ'ЄКТИ	ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ	
Екологічні витрати лісового господарства	Наряд на виконання робіт із санітарно-оздоровчої рубки лісу Акт виконаних робіт із санітарно-оздоровчої рубки лісу Наряд на виконання робіт по боротьбі зі шкідниками і хворобами лісу Акт виконаних винищувальних робіт по боротьбі зі шкідниками і хворобами лісу Виробничий звіт майстра лісу	ПЕРВИННІ І ЗВЕДЕНІ ДОКУМЕНТИ
	Відомість екологічних витрат на ведення лісового господарства	ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ
	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству (форма 10-ЛГ) Контрольно-аналітичні відомості (внутрішня звітність)	ЗВІТНІСТЬ
Екологічні витрати допоміжного виробництва	Наряд на виконання робіт по облаштуванню екологічного майданчика Акт виконаних робіт по облаштуванню екологічного майданчика Виробничий звіт майстра лісу	ПЕРВИННІ І ЗВЕДЕНІ ДОКУМЕНТИ
	Відомість екологічних витрат допоміжного виробництва	ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ
	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству (форма 10-ЛГ) Контрольно-аналітичні відомості (внутрішня звітність)	ЗВІТНІСТЬ
Екологічні витрати невиробничого господарства	Довідка про створення екологічної стежки Довідка про проведення екскурсії екологічного гуртка Виробничий звіт майстра лісу	ПЕРВИННІ І ЗВЕДЕНІ ДОКУМЕНТИ
	Відомість екологічних витрат невиробничого господарства	ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ
	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству (форма 10-ЛГ) Контрольно-аналітичні відомості (внутрішня звітність)	ЗВІТНІСТЬ

Таким чином, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень за

результатами здійснення внутрішнього аудиту екологічних витрат потрібно:

- 1) здійснити підсумкову оцінку діяльності підрозділів підприємства лісового господарства в частині екологічних витрат;
- 2) сформулювати рекомендації щодо прийняття управлінських рішень за висновками внутрішнього аудиту екологічних витрат;
- 3) розробити організаційно-технічні заходи щодо усунення знайдених недоліків та підвищення ефективності використання виявлених резервів у частині організації та методики обліку екологічних витрат;
- 4) контролювати впровадження у практичну діяльність підприємств лісового господарства пропозицій, що були визначеними за результатами внутрішнього аудиту екологічних витрат.

Таким чином, розроблена методика внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства, зокрема контрольно-аналітичні процедури щодо їх перевірки у Програмі внутрішнього аудиту екологічних витрат, дасть можливість покращити систему контролю витрат підприємств і вдосконалити систему управління суб'єктів лісового господарства.

Формування підсумкової контрольної інформації - завершальний етап процесу внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства. Носії цієї інформації є офіційними документами, які відображають думку аудитора по відношенню до вірогідності та об'єктивності відображення і розкриття інформації про екологічні витрати у фінансовій звітності. У зв'язку з цим необхідно чітко визначати вимоги до структури, змісту й оформлення робочої документації внутрішнього аудитора.

Робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки може зберігатися на паперових або магнітних носіях (диски, дискети тощо). Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових

носіях, необхідно врахувати можливості її дублювання.

Внутрішні аудитори готують висновки, що стосуються фінансової інформації, і в робочій документації повинно зазначатися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами.

Вся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського висновку і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження. Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання.

Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитись у службі внутрішнього аудиту, і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Внутрішні та зовнішні аудитори (як правило) надають один одному доступ до робочої документації.

Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може надаватися лише з дозволу керівника підприємства або керівника служби внутрішнього аудиту.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена Аудиторським висновком і Аудиторським звітом (Актом аудиторської перевірки) або іншим документом внутрішнього аудиту.

Аудиторський висновок містить висновки за виявленими відхиленнями і ступенем їхньої суттєвості, заключну оцінку відносно достовірності й об'єктивності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству, встановленими стандартами і нормами бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторський висновок повинен бути максимально стислим і точним. У висновку узагальнюються виявлені недоліки, порушення, та зловживання, що були допущені під час, до або після здійснення товарних операцій. Досліджуються також причини, що спричинили дані порушення та подаються пропозиції для їх усунення. На відміну від висновку зовнішнього аудитора, внутрішній аудитор не просто висловлює свою думку, а детально розглядає

виявлені недоліки і пропонує шляхи їх вирішення.

Аудиторський звіт містить організаційні аспекти (вступний розділ) та контрольну інформацію про відхилення (порушення, помилки) з рекомендаціями щодо їхнього усунення і запобігання в перспективі (основний розділ).

Основними вимогами до форми і змісту звіту внутрішнього аудиту є те, що він складається з двох частин.

У першій частині наводяться завдання, обсяг та методи внутрішнього аудиту, а у другій - висновки і рекомендації.

Даний підсумковий документ складається з урахуванням стандартів та методів проведення аудиту і підписується керівником служби внутрішнього аудиту.

Інформація робочих та звітних документів внутрішніх аудиторів є конфіденційною (комерційною таємницею), а її носії - власністю відділу внутрішнього аудиту і зберігаються у спеціально обладнаному архіві. Окрім забезпечення обмеженого доступу до аудиторських документів, керівник відділу внутрішнього аудиту також визначає порядок роботи архіву відділу внутрішнього аудиту і призначення особи, відповідальної за збереження документів. Архів відділу внутрішнього аудиту поділяють на поточний і постійний. Інформацію, яка використовується неодноразово і необхідна для здійснення наступних аудиторських перевірок, доцільно зберігати в постійному архіві. Призначення постійного архіву полягає у виключенні необхідності повторної підготовки нових робочих документів для позицій, що залишилися без змін; забезпеченні збереження інформації, що стосується облікової політики і системи внутрішнього контролю; збереження даних щодо вивчення тенденцій у роботі організації; забезпеченні документування здійсненої роботи; забезпеченні готовою інформацією нових працівників відділу [2, с. 213].

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту ризик контролю - це ризик того, що викривленню залишку на рахунку (або класу операцій), які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленням

залишків на інших рахунках (або класів операцій), не можна буде своєчасно запобігти (або виявити та виправити його) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Створення програм оцінки якості та ефективності внутрішнього аудиту екологічних витрат на підприємстві буде сприяти вдосконаленню якості послуг, які надаються службою внутрішнього аудиту на підприємстві, та підвищенню рівня довіри до результатів аудиторських перевірок з боку користувачів аудиторських висновків. Забезпечення правильності та надійності прийняття рішень в ідеалі повинно спиратися на систему внутрішніх регламентів корпоративної політики, а також на розгалужену систему планів. Зміст означених документів значною мірою залежить від діяльності підприємства, його структури, стратегічних цілей.

Таким чином, згідно із Стандартами внутрішнього аудиту підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту повинна бути оформлена Аудиторським висновком, Аудиторським звітом (Актом аудиторської перевірки) або іншим документом внутрішнього аудиту. За результатами наукового дослідження запропонована до впровадження Довідка результатів внутрішнього аудиту екологічних витрат за обсягом та структурою містить інформацію про результати внутрішнього аудиту екологічних витрат, яка має бути конструктивною, доступною, зрозумілою, об'єктивною. Внутрішній аудит екологічних витрат повинен спрямовуватися на оцінювання економічності, ефективності, результативності здійснення екологічної діяльності лісогосподарських підприємств.

Висновки до розділу 3

У сучасних умовах необхідним є розроблення та впровадження такої ефективної системи контролю за екологічними витратами на лісогосподарських підприємствах, яка би сприяла підвищенню якості та ефективності екологічної діяльності підприємства, економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала би можливість своєчасно виявляти та усувати помилки. Однією з перспективних форм системи внутрішнього контролю є внутрішній аудит екологічних витрат.

Актуальним для обласних управлінь лісогосподарських підприємств є внутрішній аудит витрат, зокрема екологічних, що дасть змогу ефективно управляти лісокористуванням. Вважаємо: внутрішній аудит екологічних витрат лісогосподарських підприємств - це організаційно-консультаційна діяльність, направлена на вдосконалення природоохоронної діяльності підприємства за рахунок виявлення “вузьких” місць у процесі обліку екологічних витрат і надання гарантій та консультацій, експертної оцінки господарських операцій і процесів, що стосуються екологічних витрат, замовникам внутрішнього аудиту.

Створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту є одним із способів реалізації інформаційно-контрольної функції управлінського обліку. Кваліфікована служба внутрішнього аудиту здатна за допомогою інструментів, властивих ексклюзивно йому, не тільки перевіряти та діагностувати проблемні ситуації, але й прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також формувати управлінські рекомендації відповідно до змін середовища.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці практичних рекомендацій із удосконалення обліку та внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства. Висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у такому.

1. Масштабність екологічних проблем, зростання забруднення оточуючого середовища вимагають спрямування екологічної політики і діяльності підприємств на їх усунення та спонукають до пошуку інструментів еколого-економічного управління, що базується на принципах сталого розвитку. Основою управління є інформація про екологічні витрати, отримана шляхом дослідження екологічних аспектів діяльності підприємств, побудови механізму раціональної організації та методики обліку і внутрішнього аудиту екологічних витрат. У сучасних умовах відсутній єдиний підхід до визначення сутності поняття “екологічні витрати підприємств”. На нашу думку, доцільним є вважати екологічними витратами підприємств капітальні й поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища, на ліквідацію наслідків негативної антропогенної діяльності щодо довкілля, здоров'я людей та екологічні платежі.

2. Для функціонування системи обліку і внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства проаналізовано підходи щодо класифікаційних ознак, переліку екологічних робіт і заходів. Автором запропоновано оптимальні класифікаційні ознаки екологічних витрат для підприємств лісового господарства, серед яких важливими класифікаційними ознаками є ознака “за видами виробництва” (витрати основного виробництва: лісорозведення, охорона лісів від пошкоджень і самовільних порубок, заходи по боротьбі з шкідниками і хворобами лісу, заходи по охороні лісу від пожеж, збереження природних і ландшафтних об'єктів, створення, оголошення та

збереження територій і об'єктів природно-заповідного фонду, охорона диких тварин (збереження середовища їх існування); витрати допоміжного виробництва: утримання лісових автодоріг (лісогосподарського, протипожежного призначення), облаштування й утримання екологічних майданчиків; витрати невикробничого господарства (науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування, інші природоохоронні заходи), “за центрами витрат” (лісництва, обходи).

3. З метою достовірної систематизації й поточного узагальнення даних первинного спостереження та надання своєчасної інформації менеджменту щодо екологічних витрат удосконалено систему їх первинного документування. Єдність облікових номенклатур і формалізація документопотоків у господарстві допоможе формувати облікові показники внутрішньогосподарського обліку, організувати внутрішній аудит екологічних витрат та приймати оперативні рішення керівництвом лісогосподарських підприємств. Запропоновані з урахуванням сучасних вимог здійснення господарської діяльності підприємств лісового господарства до використання первинні й зведені документи (Наряд на облаштування екологічного майданчика, Наряд на виконання санітарно-оздоровчої рубки лісу, Акт виконаних робіт, Звіт майстра лісу, Зведена відомість екологічних витрат обходу) фіксують операції зі здійснення екологічних робіт і заходів з урахуванням аналітичних потреб обліку та внутрішнього аудиту для підвищення якості інформаційного забезпечення системи управління.

4. Дослідження сутності та існуючих підходів щодо облікової політики підприємств дало змогу вдосконалити облікову політику суб'єктів лісового господарства щодо екологічних витрат у таких аспектах: склад і визнання, розширення аналітики обліку витрат та порядку їх узагальнення; впровадження додаткових рахунків і субрахунків обліку.

5. Визначено з урахуванням організаційно-технологічних особливостей лісового господарства об'єкти обліку екологічних витрат, що відповідають центрам витрат першого й другого рівнів і місцям їх виникнення

(за видами робіт екологічного характеру).

6. Актуальним для лісогосподарських підприємств є запровадження внутрішнього аудиту витрат, зокрема екологічних, що сприятиме ефективному управлінню лісокористуванням. Нами запропоновано визначення поняття “внутрішній аудит екологічних витрат” як організаційно-консультаційну діяльність, направлену на вдосконалення природоохоронної діяльності підприємства за рахунок виявлення “вузьких” місць у процесі обліку екологічних витрат і надання гарантій та консультацій, експертної оцінки господарських операцій і процесів, що стосуються екологічних витрат, замовникам внутрішнього аудиту.

7. Запропоновано методичні підходи до організації внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства, що включають низку етапів (планування перевірки екологічних витрат, дослідження, результати перевірки) і контрольно-аналітичних процедур, які ґрунтуються на розроблених плані, програмі та реєстрах контролю (розроблених зведених та контрольно-накопичувальних відомостей екологічних витрат окремих лісництв як центрів витрат). Таке інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту екологічних витрат покращить систему контролю витрат підприємств лісового господарства та забезпечить ефективність їх функціонування та управління ними.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит діяльності лісового господарства : підручник / О. В. Родіонов, П. І. Мірошніченко, І. М. Манько, М. Ю. Заплатніков. - Луганськ : Ноулідж, 2014. - 180 с.
2. Барановська Т. В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові / Барановська Т. В. // Вісник ЖДТУ, 2003. - № 3 (25). - (Економічні науки). - С. 18-26.
3. Бруханський, Руслан. Спектр генерування дефініції стратегічного управлінського обліку [Текст] / Руслан Бруханський // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 182-185.
4. Бруханський, Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8. – С. 267-270.
5. Бачинський В. І. Особливості обліку та розподілу загальнопромислових витрат підприємств сфери послуг / І. М. Бабин, В. І. Бачинський // Вісник ЖДТУ. - Житомир : ЖДТУ, 2010. - №2 3 (53) - (Економічні науки). - С. 28-31.
6. Богомолів А. М. Внутренній аудит. Організація и методика проведення / Богомолів А. М., Голощупов Н. А. - М. : Экзамен, 2000. - 192 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Аудит : [підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець. - [2-е вид., перероб. та доп.]. - Житомир : 1111 "Рута", 2002. - 672 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - Житомир : ЖДТУ, 2012. - Вип. 1 (22). - С. 11-18.

9. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця]. - [3-є вид., доп. і перероб.]. - Житомир : ПП „Рута”, 2002. - 592 с.
10. Бухгалтерський облік в галузях економіки / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась. - К. : МАУП, 2005. - 229 с.
11. Белова, Ірина. Суть біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 35-41.
12. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства / [О. В. Зінкевич, С. О. Левицька, М. М. Мосійчук та ін.]. - Рівне : НУВГП, 2006. - 268с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://eprints.oa.edu.Ua/78/1/buxoblik.pdf>.
13. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / [за заг. ред. Ю. А. Вериги]. - К. : Центр учбової літератури, 2008. - 396 с.
14. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : навч.-практ. посіб. / [за ред. С. Ф. Голова]. - Дніпропетровськ : ТОВ ‘Баланс-Клуб’, 2000. - 768 с.
15. Васюта О. А. Проблеми екологічної стратегії України в контексті глобального розвитку : монографія / О. А. Васюта. - Тернопіль : ‘Гал- Друк’,- 600 с.
16. Веклич О. О. Механізм впливу екологічних стандартів на конкурентоспроможність / О. О. Веклич // Науковий вісник : зб. наук.-техн. праць / О. О. Веклич. - Львів : НЛТУ України, 2005. - Вип. 15.6. - С. 71-78.
17. Вовчук Т. І. Біологічні активи лісового господарства / Т. І. Вовчук // Науковий вісник НЛТУ України : збірник науково-технічних праць. - 2006. - Вип. 16.2. - С. 24-27.

18. Врублевська О. В. Небезпеки ринкової трансформації сфери природокористування / О. В. Врублевська // Науковий вісник : зб. наук.-техн. праць. - Львів : НЛТУ України, 2005. - Вип. 15.4. - С. 203-208.

19. Ганін В. І. Теоретичні основи бухгалтерського обліку : навчальний посібник / В. І. Ганін, Т. В. Синиця. - К.: Центр учбової літератури, 2008. – 336 с.

20. Говда Г. А. Інформаційне забезпечення обліку витрат на охорону диких тварин та збереження їх популяцій / Г. А. Говда, Л. Г. Медвідь // Облік, аналіз і аудит в системі управління підприємницькою діяльністю : матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. / [відп. за вип.: Пожарицька І. М.] (м. Сімферополь, 16 листопада 2012 р.). - Сімферополь : ВД „Аріал”, 2012. - С. 68-72.

21. Говда Г. А. Облік матеріальних витрат на проведення екологічних заходів / Г. А. Говда // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України : зб. наук.-техн. праць. - Львів : РВВ НЛТУ України, 2012. - Вип. 22.14. - С. 95-99.

22. Гоцуляк В. Д. Теоретичні основи обліково-аудиторського забезпечення раціонального лісокористування / В. Д. Гоцуляк // Агросвіт. - 2011. - № 4. - С. 49-52.

23. Гофман В. Р. Экологический аудит и правовые вопросы природопользования : учеб. пособие / Гофман В. Р. - Челябинск : Изд-во ЛОУрГУ, 2000. - 183 с.

24. Гуцаленко Л. В. Екологічний аудит та інспектування : [навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Фостолович. - К. : Центр учбової літератури, 2012. - 278 с.

25. Гуцайлюк З. В. Учет и контроль производственных отходов / З. В. Гуцайлюк. - М. : Финансы и статистика, 1990. - 79 с.: ил. - (Бухгалтеру промышленного предприятия).

26. Давидович І. Є. Управління витратами : навчальний посібник / І. Є. Давидович. - К. : Центр учбової літератури, 2008. - 320 с.

27. Данилишин Б. М. Економіка природокористування : підручник / Б. М. Данилишин, М. А. Хвесик, В. А. Голян. - К. : Кондор, 2010. - 465 с.
28. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.
29. Дёмина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность / Т. А. Дёмина. - М. : Финансы и статистика, 1990. - 112 с.: ил.
30. Державна програма „Ліси України ” на 2002-2015 роки / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2002 р. № 581. - К., 2002. - 32с.
31. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. - Тернопіль : ТНЕУ, Економічна думка,- 272 с.
32. Джигирей В. С. Основи екології та охорона навколишнього природного середовища (Екологія та охорона природи) : навч. посіб. / В. С. Джигирей, В. М. Сторожук, Р. А. Яцюк. - [2-ге вид., доп.]. - Львів : Афіша, 2004. - 272 с.
33. Довідник з питань економіки та фінансування природокористування і природоохоронної діяльності / [В. Шевчук, М. Пилипчук, Н. Карпенко та ін.]. - К. : Геопринт, 2000. - 413 с.
34. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація : монографія / Дорош Н. І. - К. : Т-во „Знання”, 2001. - 402 с.
35. Дорош Н. І. Внутрішній аудит : поняття та призначення / Н. І. Дорош // Удосконалення обліку та аудиту господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 16-18 жовтня 2000 р.). - К. : КНЕУ, 2000. - С. 190-191.

36. Екологічне підприємництво : навч. посіб. / [В. Я. Шевчук, Ю. М. Саталкин, В. М. Навроцький та ін.]. - К. : Мета, 2001. - 191 с.

37. Екологічний менеджмент : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / [М. Ф. Дмитриченко, М. М. Дмитрієв, В. П. Матейчик та ін.] - К. : НТУ, 2010. - 224 с.

38. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 1. / [редкол: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. - К. : Видавничий центр „Академія”, 2000. - 864 с.

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

40. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктор екон. наук : спец. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / І. В. Замула. - Житомир, 2010. - 40 с.

41. Завитій, Ольга. Обґрунтування необхідності формування та функціонування системи екологічного контролінгу на підприємстві [Текст] / Ольга Завитій, Ілона Завитій // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 112-115.

42. Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: Затверджено наказом Міністерства лісового господарства України від 17 липня 1996 року № 72 (у редакції від 17.07.1996) [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0459-96>.

43. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30

листопада 1999 р. № 291 із змінами станом на 19 грудня 2006 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.rada.gov.ua.

44. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1 - екологічні витрати “Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі”: Затверджено наказом Державного комітету статистики України 11.11.2010 № 452.

45. Каллас К. Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета / К. Э. Каллас с. - М. : Финансы и статистика,- 176 с.

46. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / Т. О. Каменська. - К. : ДП ‘Інформ.-аналіт. агентство’, 2010. - 499 с.

47. Кирилов И. Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии [Текст] / И. Н. Кирилов // Вестник Адыгейского государственного университета. - № 2. - Майкоп : Изд-во АГУ, 2012. - С. 124-135.

48. Кисіль Н. М. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах лісової галузі / Н. М. Кисіль, Н. І. Колінько // Науковий вісник УкрДЛТУ : збірник науково-технічних праць. - Львів : УкрДЛТУ, 2004. - Вип.- 304 с.

49. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві : наук. доповідь на міжнар. наук.-практ. конф. Подільського держ. аграрно-технічного ун-ту (Кам’янець-Подільський. - 24-25 вересня 2009 р.) / Г. Г. Кірейцев. - Кам’янець-Подільський, 2009. - 28 с.

50. Клым Н. М. Учетные аспекты лесной сертификации в Украине / Н. М. Клым, Н. Г. Лукьянчук // Лесная сертификация и борьба с незаконными лесозаготовками - международные и российские аспекты : материалы международной научно-практической конференции, ноябрь 2013 г. Новости Международного центра лесного хозяйства и лесной промышленности Санкт-Петербургского государственного лесотехнического университета / [под ред. М. А. Чубинского]. - 2013. Т. 1, № 16. - С. 56-58.

51. Клим Н. М. Електронний облік деревини на підприємствах лісового господарства України / Н. М. Клим, М. О. Чемерис // Матеріали 64-ї науково-технічної конференції студентів, аспірантів НЛТУ України, студентів коледжів та слухачів Малої лісової академії (23-25 квітня 2012 року). - Львів : Видавництво РВВ НЛТУ України, 2012. - С. 173-175.

52. Кожушко Л. Ф. Екологічний менеджмент : підручник / Кожушко Л. Ф., Скрипчук П. М. - К. : ВЦ “Академія”, 2007. - 432 с.

53. Кондратюк О. М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О. М. Кондратюк. - Київ, 2008. - 20 с.

54. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : монографія / М. Д. Корінько. - К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство ”, 2007. – 429 с.

55. Кошкарів С. А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств / С. А. Кошкарів, В. І. Бачинський, П. О. Куцик. - Чернівці : Золоті литаври, 2012. - 264 с.

56. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. - Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. - 239 с.

57. Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. - Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2016. - 276 с.

58. Кулій-Дем’янюк Ю. В. Бухгалтерський облік витрат на охорону навколишнього середовища підприємств АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Ю. В. Кулій- Дем’янюк. - Київ, 2013. - 21с.

59. Куцик В. І. Роль бюджетування в управлінні підприємством / В. І. Куцик, Ю. О. Коляса // Інноваційна економіка : всеукр. наук.-виробн. журнал; [за ред. д.е.н., проф. Стельмашука А. Н.]. - Тернопіль : СМП "Тайп", 2012. - № 4 (30). - С. 137-139.

60. Левицька С. Критерії ефективності документаційних процесів / С. Левицька, О. Осадча // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 1. - С. 10-17.

61. Лісовий кодекс України № 3852-ХІІ від 21.01. 1994 року у редакції від 18.11.2012 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

62. Макиан М. Финансы и бухгалтерский учет: шаг за шагом / М. Макиан; [пер. с англ. П. А. Виксне]. - М. : АСТ: Астрель, 2004. - 347 с.

63. Максименко І. Я. Внутрішній аудит: підвищення ефективності роботи та забезпечення прибутковості підприємства / І. Я. Максименко // Сталий розвиток економіки. - 2013. - № 1. - С. 294-296.

64. Маліков В. В. Внутрішній аудит: аналіз проблематики та організація на підприємстві / Маліков В. В. // Проблеми економіки. - 2015. - № 2 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.problecon.com/pd#2015/2_0/147_152.pdf

65. Маляревский Ю. Д. Учетно-аналитическое обеспечение концепции управления расходами предприятия [Текст] / Ю. Д. Маляревский, А. С. Лучанинова // Бизнесинформ. - 2011. - № 2(2). - С. 132-134.

66. Медвідь Л. Г. Організація і методика обліку матеріальних витрат в мисливських господарствах / Л. Г. Медвідь, Г. А. Говда // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць / [ред. кол. : Апопій В. В., Дайновський Ю. А., Скибінський С. В. та ін.]. - Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2012. - Вип. 14. - С. 125-138.

67. Медвідь Л. Г. Особливості діяльності мисливських господарств та їх вплив на облік витрат / Л. Г. Медвідь, Г. А. Говда // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць ОНЕУ / [під заг. ред. кол. : Зверькова М. І., Ковальова А. І., Буркинського Б. В. та ін.]. - Одеса : Друкарня "Атлант"

ВОІ СОІУ, 2012. - Вип. 2 (45). - С. 58-63.

68. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України / Затверджено наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14 травня 2013 р. № 124.

69. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища / Затверджено наказом Державного комітету статистики України № 392.

70. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 © видана Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.

71. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти). Редакція 2013 року [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>

72. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>.

73. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [підручник для вузів] / Л. В. Нападовська. - [2-ге вид., доопрац. та доп.]. - К. : КНТЕУ, 2010. - 648 с.

74. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

75. Наринский А. С. Организация бухгалтерского учёта на промышленных предприятиях : учебное пособие / А. С. Наринский. - Л. : ЛФЭИ, 1984. - 50 с.

76. Невров А. В. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве / А. В. Невров, Д. Г. Малашевич // Экономика природопользования: труды БГТУ. - 2012. - № 7. - С. 85-89.

77. Немченко В. В. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, О. Ю. Редько. - К. : Центр учбової літератури, 2012. - 540 с.

78. Озеран В. О. До питання організації контролю лісових ресурсів в Україні / Озеран В. О., Чік М. Ю. // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доповідей науково-практичної конференції. - Львів, 2012. - С. 216-217.

79. Озеран В. Методика та організація обліку витрат / В. Озеран, М. Чік // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журнал. - 2012. - Вип. 4. - С. 3

80. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності / Н. Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. - 2011. - № 4 (118). - С. 143-150.

81. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням : підручник / [за ред. д.е.н., проф. Л. Г. Мельника та к.е.н., проф. М. К. Шапочки]. - Суми : ВГД "Університетська книга", 2005. - 759 с.

82. Офіційний сайт "Державне агентство лісових ресурсів" [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dklg.kmugov.ua/forest/control/ик/і^ех>.

83. Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.

84. Пелиньо Л. М. Формування базових елементів системи екологічного аудиту підприємств лісового господарства : автореф. дис. на здобуття наук.

ступеня канд. екон. наук: спец. 080006 “Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища” / Л. М. Пелиньо. - Львів, 2013. - 20 с.

85. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

86. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 01.10.2013) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.

87. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88 у редакції від 06.12.12 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.

90. Польовська В. Т. Формування системи екологічного маркетингу в лісовому секторі економіки на засадах сталого розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / В. Т. Польовська. - Львів, 2013. - 20 с.

91. Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. № 1001 “Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

92. Потапенко В. Г. Трансформація використання природно-ресурсної сфери України на засадах “зеленої” економіки : монографія / В. Г. Потапенко. -

Суми : ТОВ “Друкарський дім “Папірус”, 2013. - 384 с.

93. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

94. Про екологічний аудит : Закон України від 24 червня 2004 р. № 1862 - IV // Урядовий кур’єр. - 2004. - № 150. - С. 5-9.

95. Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 у редакції від 23.01.2015 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.

96. Садовська І. Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку / І. Б. Садовська // Економічний форум. - Луцьк : ЛНТУ, 2011. - №2 2. - С. 435-442.

97. Саенко К. С. Учет экологических затрат / К. С. Саенко. - М. : Финансы и статистика, 2005. - 376 с.

98. Синякевич І. М. Лісова політика : підручник / І. М. Синякевич, А. М. Дейнека, І. П. Соловій; [за ред. д-ра екон. наук, проф. І. М. Синякевича]. - К.: Знання, 2013. - 323 с.

99. Системы экологического менеджмента для практиков / С. Ю. Дайман, Т. В. Островкова, Е. А. Заика, Т. В. Сокоорнова; [под ред. С. Ю. Даймана]. - М. : Изд-во РХТУ им. Д. И. Менделеева, 2004. - 248 с.

100. Сметанко О. В. Класифікація внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України / О. В. Сметанко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer29/249.pdf>

101. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні : проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу:http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/KVOA/slobodianik_018.pdf

102. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. - К. : КНЕУ,

2004. - 412 с.

103. Статистичні дані діяльності Державного агентства лісових ресурсів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dklg.kmu.gov.ua>.

104. Статистичні дані діяльності Львівського обласного управління лісового та мисливського господарства [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.lvivlis.com.ua>.

Ткаченко А. М. Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством : автореф. дис. доктора екон. наук: 08.06.01 / А. М. Ткаченко; Інститут економіки промисловості НАН України. - Донецьк, 2005. - 30 с.

105. Туниця Ю. Ю. Екологічна Конституція Землі. Ідея. Концепція. Проблеми. / Туниця Ю. Ю. - Львів : Видавничий центр ЛНУ ім. І. Франка, - 298 с.

106. Фостолович В. А. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколога-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств / В. А. Фостолович, М. В. Агапова // Інноваційна економіка. - №° 1. - С. 141-144.

107. Хомик Х. Р. Апарат внутрішнього аудиту екологічних витрат / Х. Р. Хомик // Науковий вісник НЛТУ України, 2016. - Вип. 26.2. - С. 32-36.

108. Хомик Х. Р. Аудит екологічних витрат: міжнародна практика / Х. Р. Хомик, С. І. Лебедевич // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доповідей II Всеукраїнської науково-практичної конференції. - Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2014. - С. 130

109. Хомик Х. Р. Дослідження динаміки екологічних витрат лісгосподарських підприємств щодо можливості відображення їх в обліку / Х. Р. Хомик // Вісник Львівської комерційної академії. - Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. - Вип. 46. - С. 213-216.

110. Хомик Х. Р. Методика обліку екологічних витрат / Х. Р. Хомик // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки : Міжнародний збірник

наукових праць. - Вип. 1 (5). Ч. 1 / [відп. ред. І. Б. Садовська]. - Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. - С. 173-178.

111. Хомик Х. Р. Обліково-аудиторське забезпечення лісгосподарських підприємств для сталого розвитку України : монографія / Х. Р. Хомик, С. І. Лебедевич, Н. М. Клим. - Львів : Ліга-Прес, 2014. - 268 с.

112. Чік М. Ю. Облік транспортних витрат у лісовому господарстві / М. Ю. Чік // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 7. - С. 28-32.