

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

На правах рукопису

МАЛІНОВСЬКА ДАР'Я КОСТЯНТИНІВНА

УДК [657.21:657.631]:504.062:665.7

**ОБЛІК І АУДИТ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ
НАФТОПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Дорош Ніна Іванівна
доктор економічних наук, професор

Київ – 2016

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	11
1.1 Природоохоронна діяльність та її місце в діяльності підприємства	11
1.2 Сутність і класифікація природоохоронних витрат як основного об'єкта обліку природоохоронної діяльності	28
1.3 Нормативне регулювання природоохоронної діяльності та її обліку на підприємстві.....	44
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	66
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НАФТОПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	69
2.1 Методика обліку природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості.....	69
2.2 Особливості організації обліку природоохоронної діяльності і відображення її в звітності підприємств нафтопереробної промисловості.....	83
2.3 Удосконалення обліку і звітності природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості.....	101
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.....	116
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ПРИРОДООХОРОНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НАФТОПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	119
3.1 Основні функції, об'єкти екологічного аудиту на підприємстві та поєднання його з фінансовим аудитом.....	119
3.2 Методичне забезпечення та процедури фінансового-екологічного аудиту природоохоронної діяльності	135
3.3 Система внутрішнього аудиту в управлінні нафтопереробним підприємством	152
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	169
ВИСНОВКИ.....	172
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	175
ДОДАТКИ	206

ВСТУП

За умови розвитку соціально відповідального підприємництва в Україні суб'єкти господарювання повинні та беруть активну участь у вирішенні соціальних проблем суспільства загалом та екологічних проблем зокрема. Підприємства нафтопереробної промисловості є одними з основних потенційних забруднювачів, ризику генерування екологічних загроз на яких є високими за визначеннями. Для оцінки ефективності запровадження екологічно орієнтованих програм та рівня екологічної відповідальності потрібна надійна, повна та аналітична інформація, яку може забезпечуватись даними бухгалтерського обліку. Періодичний аудит даних про природоохоронну діяльність підприємства надає впевненості користувачам щодо їх достовірності для оперативного прийняття управлінських рішень. Разом з тим відбулося підписання 22 квітня 2016 року 175 державами Паризької угоди, укладеної в рамках Рамкової конвенції ООН про зміну клімату, в тому числі і Україною, положеннями якої передбачаються технічні інвестиції для країн, що розвиваються. З огляду на нинішні та перспективу отримати нові інвестиції, бухгалтерський облік результатів природоохоронної діяльності підприємств має стати ефективним інструментом для приваблення інвесторів та ефективної співпраці з ними.

Природоохоронну діяльність як один з напрямів розвитку соціально орієнтованої діяльності підприємства розглядають такі вчені, як: В. Д. Базилевич, В. С. Джигирей, О. Ф. Савченко, В. Ф. Семенова, Г. І. Купалова, Л. Г. Мельник, О. П. Москаленко, Н. В. Пахомова та інші.

Проблемам теорії та методології обліку й аудиту присвячені наукові праці таких відомих учених-економістів, як: О. Ф. Балацький, Ф. Ф. Бутинець, О. В. Вороновська, Л. В. Гнилицька, С. Ф. Голов, Н. В. Гончаренко, Н. О. Гура, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, В. М. Жук, І. В. Замула, С. М. Кафка, Г. В. Кірейцева, Т. І. Корнеєва, Р. О. Костирко, Р. Кулик, В. С. Лень, Л. І. Максимів, В. З. Папінко, В. П. Пантелєєв, В. Г. Швець, В. О. Шевчук та інші.

Вагомий внесок у розвиток окремих проблем обліку й аудиту природоохоронної діяльності зробили відомі зарубіжні учені: Т. М. Дьоміна, Д. Ітон, В. М. Кіслий, Р. Міссо, О. Монт, Е. К. Муруєва, Н. В. Пахомова, Г. П. Серов,

Д. Сітарз, Є. О. Супрунова, М. Сутгон, О. В. Тараничева, М. Хале, С. В. Хачумов, Т. М. Чепракова та ін.

Проте ряд питань потребує подальшого комплексного дослідження, таких як удосконалення категорійного апарату обліку природоохоронної діяльності; класифікація витрат природоохоронної діяльності нафтопереробних підприємств; покращення методики обліку природоохоронної діяльності; удосконалення організації обліку та звітності природоохоронної діяльності на підприємстві з урахуванням особливостей галузі; методичне забезпечення фінансово-екологічного аудиту та удосконалення системи внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності в управлінні підприємством.

Таким чином, необхідність концептуального усвідомлення та всебічного дослідження обліку й аудиту природоохоронної діяльності, недостатній ступінь розробки теоретико-методологічних підходів до їх ефективного регулювання, актуальність вирішення окреслених проблем як для економічної науки, так і для господарської практики зумовили обрання теми дисертації, мету, основні завдання та послідовність наукового дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою держбюджетних науково-дослідних тем 11БФ 040-01 кафедри обліку та аудиту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка «Модернізація економіки України на засадах сталого соціально- економічного розвитку: закономірності, протиріччя, ризику» та 16БФ 040-01 кафедри обліку та аудиту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка «Стратегія реалізації МСФЗ як напрями розвитку національної системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні» (номер державної реєстрації . У межах наукової теми автором розроблено пропозицій з удосконалення організації та методики обліку й аудиту природоохоронної діяльності на підприємстві.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку й аудиту природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості, впровадження ефективних механізмів регулювання цих процесів з урахуванням їх якісно нових ознак і характеристик у контексті глобальних змін.

Для досягнення визначеної мети було передбачено постановку та розв'язання таких завдань:

- систематизувати підходи до визначення понять «природокористування», «природоохоронна діяльність», «екологічна діяльність» та «облік природоохоронної діяльності»;
- уточнити класифікацію витрат природоохоронного призначення з урахуванням особливостей ведення діяльності підприємствами нафтопереробної промисловості;
- систематизувати та структурувати законодавчо-нормативне регулювання природоохоронної діяльності підприємств в Україні з метою його поліпшення;
- поглибити методичні засади бухгалтерського обліку природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості;
- виявити напрямки покращення організації обліку та звітності природоохоронної діяльності на підприємствах нафтопереробного комплексу в частині удосконалення облікової політики;
- адаптувати існуючі методичні підходи до формування соціальної звітності щодо природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості;
- визначити основні цілі, засоби й інструменти аудиту природоохоронної діяльності;
- запропонувати методичне забезпечення фінансово-екологічного аудиту природоохоронної діяльності;
- розкрити пріоритетні напрямки та розробити практичні рекомендації щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності нафтопереробних підприємств.

Об'єктом дослідження є господарські процеси, пов'язані з природоохоронною діяльністю підприємств нафтопереробного комплексу.

Предметом дослідження є комплекс теоретико-методичних, організаційних і практичних положень обліку й аудиту природоохоронної діяльності в системі управління підприємств нафтопереробної промисловості.

Методи дослідження. Методичним підґрунтям роботи виступає система загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, серед яких: методи теоретичного узагальнення, структурно-логічного аналізу, індукції та дедукції, аналізу та синтезу,

діалектичний, порівняння, єдності історичного та логічного – для визначення сутності природоохоронної діяльності, узагальнення теоретичних і методичних засад обліку й аудиту природоохоронної діяльності (п. 1.1, 2.1, 2.2, 3.1, 3.2); системного підходу – для дослідження систем обліку й аудиту (п. 2.2, 3.2, 3.3); причинно-наслідкового зв'язку, абстрактно-логічний – для удосконалення класифікаційних ознак витрат природоохоронної діяльності та методів фінансово-екологічного аудиту (п. 1.2, 3.2); економіко-статистичні методи – для оцінки показників природоохоронної діяльності, діяльності підприємств нафтопереробної промисловості (п. 1.1, 2.3); методи аналогій, порівняльного аналізу, узагальнення – для зіставлення показників діяльності підприємств нафтопереробної промисловості, їх технологічних і виробничих процесів, структури витрат, методів обліку (п. 1.2, 1.3, 2.1, 3.3); формалізації, моделювання – при побудові моделі аналітичного обліку витрат природоохоронної діяльності та системи їх аудиту (п. 2.1, 2.3, 3.2, 3.3). Узагальнення результатів дослідження проводилось в аналітичних рих, графіках і діаграмах.

Інформаційну базу дисертаційної роботи становлять законодавчі акти та нормативні документи України, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, звітності, аудиту та міжнародні документи, статистичні дані; Інтернет-ресурси, наукові праці вітчизняних та іноземних учених, первинні документи, фінансова звітність та офіційні статистичні матеріали підприємств нафтопереробної промисловості України, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, що висвітлюють питання обліку й аудиту природоохоронної діяльності підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методичних засад обліку й аудиту природоохоронної діяльності на нафтопереробних підприємствах, що сприяє підвищенню конкурентних позицій підприємства. У процесі дослідження одержано такі наукові результати:

удосконалено:

– класифікацію витрат природоохоронної діяльності нафтопереробної промисловості щодо виокремлення витрат безпосередньо пов'язаних з виготовленням продуктів нафтопереробки, загальновиробничими витратами та

іншими витратами на природоохоронну діяльність для побудови ефективної системи їх обліку, що зумовлено особливостями функціонування галузі;

– теоретичні та практичні підходи до документального забезпечення формування витрат природоохоронного призначення в частині розробки нових форм документів (звіт про взаєморозрахунки з постачальниками при веденні природоохоронної діяльності, звіт відповідальної особи за здійснення господарської операції (шифрування витрат) та відомість екологічних витрат за період (за запитом)), що покращить обмін інформацією між підрозділами їх формування та обробки для створення надійної інформаційної бази;

– модель обліку природоохоронної діяльності з використання запропонованих рахунків (99.1, 99.2, 99.3), що дає змогу вести облік витрат за належністю до природоохоронної діяльності з одночасним групуванням відповідно до їх економічного призначення з метою підвищення оперативності отримання інформації, її аналізу та обґрунтування прийняття управлінських рішень;

– методику розрахунку аудиторського ризику, що полягає в урахуванні екологічного ризику настання негативних екологічних наслідків діяльності підприємства у складі властивого ризику, що забезпечить адекватне планування та складання програми аудиту;

набули подальшого розвитку:

– визначення економічної та обліково-аналітичної сутності поняття «облік природоохоронної діяльності» як надійної інформаційної бази про природоохоронну діяльність підприємств на основі даних системи бухгалтерського обліку, що дає змогу користувачам облікової інформації приймати зважені управлінські рішення;

– науково-практичні підходи щодо організації та складання графіка документообороту на нафтопереробних підприємствах шляхом оптимізації процесу інформаційного обміну між центрами витрат та обліку для підвищення оперативності, рівня надійності та достовірності отриманої інформації, які на відміну від діючих підходів децентралізують відповідальність за здійснення господарських операцій та встановлюють чіткі терміни для їх оформлення, що дає можливість своєчасно відображати господарські операції в обліку, забезпечуючи дотримання принципу повного висвітлення;

– методика нарахування й оцінки забезпечень із урахуванням ризику настання негативних природних явищ, які визначено обліковою політикою підприємства, що дасть змогу створити резерв коштів для покриття можливих збитків від настання екологічних аварій;

– методичні засади фінансово-екологічного аудиту природоохоронної діяльності в частині виокремлення етапів аудиту, їх завдань та характеристик для комплексної оцінки поточного стану природоохоронної діяльності підприємств, відображення у звітності підприємства та надання рекомендацій щодо його покращення.

Практичне значення одержаних результатів. Теоретичні положення та практичні результати дослідження використані в господарській діяльності підприємств, зокрема: на ТОВ «Альянс Холдинг» у частині удосконалення облікової оцінки природоохоронних витрат для забезпечення отримання оперативної та достовірної управлінської інформації (довідка №13-02-15/002 від 13.02.2015); на ТОВ «Інтераудит» – методико-організаційні підходи до проведення аудиту природоохоронної діяльності підприємств при підготовці методичних рекомендацій та програм аудиту для підприємств із суттєвими екологічними ризиками (довідка №115-13-05-16 від 13.05.2016), на ПАТ «Одесагаз» – методичні рекомендації щодо обліку природоохоронної діяльності та організаційні зміни процесу документообороту на підприємстві (довідка б/н від 06.06.2016).

Результати дослідження були використані при підготовці другого проекту Пропозиції щодо формування Національного плану дій з охорони навколишнього природного середовища на 2016-2020 роки (довідка № 5/3-5/5107-16 від 01.06.16).

Основні результати дослідження також були впроваджені в навчальний процес кафедрою обліку та аудиту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка при викладанні дисциплін «Фінансовий облік» (довідка № 013/360 від 07.06.2016).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним дослідженням, у якому викладено авторський підхід до вирішення наукових завдань щодо обліку й аудиту природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості. З наукової праці, опублікованої у співавторстві, в роботі

використано лише ті ідеї та положення, що є результатом особистих досліджень здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційної роботи доповідались та обговорювались на 7 міжнародних наукових та науково-практичних конференціях: Міжнародній науково - практичній конференції «Актуальні проблеми міжнародного економічного співробітництва: оцінки та стратегії (17-18 липня 2015 р., м. Одеса); IX Міжнародній науково-практичній конференції «Військова освіта і наука: сьогодення та майбутнє» (22 листопада 2014 р., м. Київ); VII Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку» (16-17 травня 2014 р., м. Львів); Міжнародній науково-практичній конференції «Регіональні економічні проблеми в умовах сучасних викликів» (7-8 лютого 2014 р., м. Київ); III Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених «Зелений бізнес: життя заради майбутнього» (10-11 квітня 2014 р., м. Київ); Міжнародній науково-практичній конференції (27-28 лютого 2015 р., м. Київ); Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених, ад'юнктів, слухачів, курсантів і студентів «Актуальні завдання гуманітарного, фінансово-економічного, правового, матеріально-технічного та лінгвістичного забезпечення підрозділів та частин Збройних Сил України» (25 квітня 2014 р., м. Київ)

Публікації. За результатами наукового дослідження опубліковано 21 наукові праці загальним обсягом 8,18 д. а. (з них 7,74 д. а. належать особисто автору), в тому числі 9 статей у наукових фахових виданнях 2 з яких включено до міжнародних наукометричних баз; 3 статті – в іноземних наукових виданнях, 2 з яких включено до міжнародних наукометричних баз; 9 наукових праць – в інших наукових виданнях, з яких 7 тез доповідей на наукових конференціях.

Структура й обсяг роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і 10 додатків. Основний зміст дисертації викладено на 172 сторінках комп'ютерного тексту, що містить 16 таблиць на 17 сторінках та 33 рисунки на 33 сторінках. Список використаних джерел налічує

287 найменувань..

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Природоохоронна діяльність та її місце в діяльності підприємства

За умови розвитку соціально відповідального підприємництва суб'єкти господарювання повинні та беруть активну участь у вирішенні соціальних проблем суспільства загалом та екологічних проблем зокрема. Уряди країн мають також подбати про завчасне попередження або хоча б зменшення можливих негативних наслідків для навколишнього середовища. Одним з ефективних інструментів заохочення ведення екологічно безпечної діяльності є впровадження природоохоронних програм на підтримання природного балансу в країні. Постійний координатор системи ООН Олів'є Адам зазначив: «Бізнес, який не має стратегії щодо боротьби з наслідками зміни клімату, ризикує програти в остаточному підсумку. Завчасні інвестиції в «зелені» рішення коштуватимуть дешевше» [285].

Природоохоронна діяльність повинна бути систематичною та спрямованою на забезпечення еколого-економічної ефективності виробництва – постійного покращання екологічних характеристик та здійснення виробничих процесів із мінімальним впливом на довкілля й отриманням максимального економічного ефекту [102].

У науковій літературі містяться визначення як природоохоронної, екологічної діяльності, охорони навколишнього середовища, так і природокористування. Ці поняття тісно переплітаються, а іноді й ототожнюються. Проведене нами дослідження, результати якого наведено в додатку А, показало, що природокористування – це система заходів, спрямованих на використання властивостей навколишнього середовища для задоволення потреб людини шляхом вивчення, освоєння, використання, відновлення та поліпшення природних ресурсів.

Природоохоронна діяльність спрямована на охорону навколишнього середовища, раціональне використання природних ресурсів, попередження та ліквідацію шкідливих наслідків користування природними ресурсами. Природоохоронна, екологічна діяльність, охорона навколишнього середовища спрямовані здебільшого на нівелювання негативного впливу людини на навколишнє середовище і є складовою природокористування (рис. 1.1). Це підтверджується також їх вживанням в нормативно-законодавчій базі в ідентичному змісті. Так, у категоріальному апараті державних органів, зокрема Державної служби статистики, поняття «природоохоронна діяльність», «екологічна діяльність» та «охорона навколишнього середовища» ототожнюються [201].



Рис.1.1. Природоохоронна діяльність підприємства як складова природокористування

Джерело: складено автором на основі [6, 21, 25, 51, 53, 106, 169, 206, 221, 223]

Нехтувати результатами впливу навколишнього середовища на діяльність людей не можна, адже результати його впливу можна спостерігати щодня. Світове суспільство ж, зокрема країни – лідери з економічного розвитку, занепокоєні

сучасним станом навколишнього середовища, адже вони вже встигли оцінити кількість завданих збитків небезпечними природними явищами, яких поки що не можливо уникнути. Кількість екологічних небезпек збільшується у зв'язку зі зростанням рівня втручання людської діяльності в природу. Втручання людини у природні процеси спричинює зміну режиму ґрунтових і підземних вод, поверхневого стоку, структури ґрунтів, зміни мікроклімату, інтенсифікацію ерозійних процесів, активізацію хімічних та геохімічних процесів у гідросфері, атмосфері, та літосфері тощо. Лише за 2015 рік уряди та підприємства усього світу зазнали збитків на 100 млрд. дол. [276]. За цими цифрами ще стоять численні людські жертви, втрачені пам'ятки культури та інше.

На рис. 1.2 наведено графічне зображення розподілу 1060 природних небезпек за їх сферою виникнення:

- геофізичні події (землетрус, цунамі, виверження вулканів);
- метеорологічні події (тропічний шторм, позатропічна буря, конвективний шторм, буря місцева);
- гідрологічні події (повені, зсуви);
- кліматичні події (висока температура, посуха, лісові пожежі).

Найбільша кількість природних негативних явищ належить до метеорологічних та гідрологічних подій, що становлять близько 83% світових небезпек.



Рис.1.2. Розподіл світових природних небезпек за сферою їх виникнення, 2015р.

Джерело:[276].

Проте розмір збитків від природних небезпек має дещо інший розподіл (рис. 1.3). У наслідок великої кількості найбільшої шкоди у 2015 році було завдано штормами та бурями. Повені, незважаючи на їх кількість, завдали лише 28% від загальних світових збитків, що є третім результатом. Висока температура, посуха та лісові пожежі завдали шкоди на 18 млрд. дол. США. Збитки від землетрусів, цунамів та виверження вулканів становлять лише 7% від їх загальної суми, хоч ці екологічні явища завжди транслюються в засобах масової інформації та відповідно привертають багато уваги суспільства.



Рис.1.3. Розподіл збитків, завданих світовими природними небезпеками, за типами негативних екологічних наслідків, 2015р.

Джерело:[276].

У Федеративній Республіці Німеччини Інститутом ООН з питань довкілля і безпеки людини разом зі Спілкою гуманітарних організацій Entwicklung Hilft опубліковано так званий «світовий індекс ризиків настання природних небезпек» для 171 країни світу на базі даних, отриманих за останні 30 років. При розрахунку індексу враховувалися географічне розташування, ситуація з житлом, забезпечення продуктами харчування, рівень бідності в країні.

Україна посідає 145 місце із 171 і відповідно ймовірність того, що вона стане жертвою негативних природних явищ, становить 3,11%. Це більше, ніж у Латвії, Франції та Швейцарії [287, с.65].

«Вразливість» є ще одним з важливих індексів, що враховує не лише схильність країни до ризиків, а й здатність подолати негативні наслідки природних явищ і аварій. У цьому індексі Україна знаходиться на четвертому місці в Європі – 44%. Більший індекс в Молдавії, Албанії, Боснії та Герцеговині.

Постановою Верховної Ради України від 05.03.1998 № 188/98-ВР «Про Основні напрями державної політики України у галузі охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки» [203] визначені основні причини, що призвели до загрожуючого стану довкілля:

- застаріла технологія виробництва та обладнання, висока енергоємність та матеріаломісткість, що перевищують у два-три рази відповідні показники розвинутих країн;
- високий рівень концентрації промислових об'єктів;
- несприятлива структура промислового виробництва з високою концентрацією екологічно небезпечних виробництв;
- відсутність належних природоохоронних систем (очисних споруд, оборотних систем водо забезпечення тощо), низький рівень експлуатації існуючих природоохоронних об'єктів;
- відсутність належного правового та економічного механізмів, які стимулювали б розвиток екологічно безпечних технологій та природоохоронних систем;
- відсутність належного контролю за охороною довкілля.

Вітчизняні підприємства здебільшого знаходяться на збитковому рівні та не мають вільних коштів для розвитку, переоснащення підприємства і фінансування соціально та екологічно спрямованих програм. Природоохоронна діяльність ж вимагає значних фінансових вкладень з тривалим терміном окупності, а підприємства України існують в умовах нестабільності та знецінення національної

грошової одиниці, у зв'язку з чим стратегічне планування подальшої діяльності втрачає актуальність.

Фінансування природоохоронної діяльності в Україні здійснюється в основному, іноземними інвесторами, які разом з розвитком виробничих потужностей підтримують репутацію та імідж підприємства. Це пояснюється тим, що компанії з міжнародним ім'ям оцінюють свою репутацію інколи навіть вище за дохід, отриманий від основної діяльності. А охорона навколишнього середовища є проявом соціальної відповідальності підприємства перед суспільством.

Природоохоронна діяльність передбачає належне фінансування. Близько 90% усіх витрат на природоохоронну діяльність становлять власні кошти підприємств, і лише близько 4% – за рахунок місцевих та державного бюджетів [18]. На рис. 1.4 графічно наведено джерела фінансування природоохоронної діяльності у період 2011 – 2015 роки.

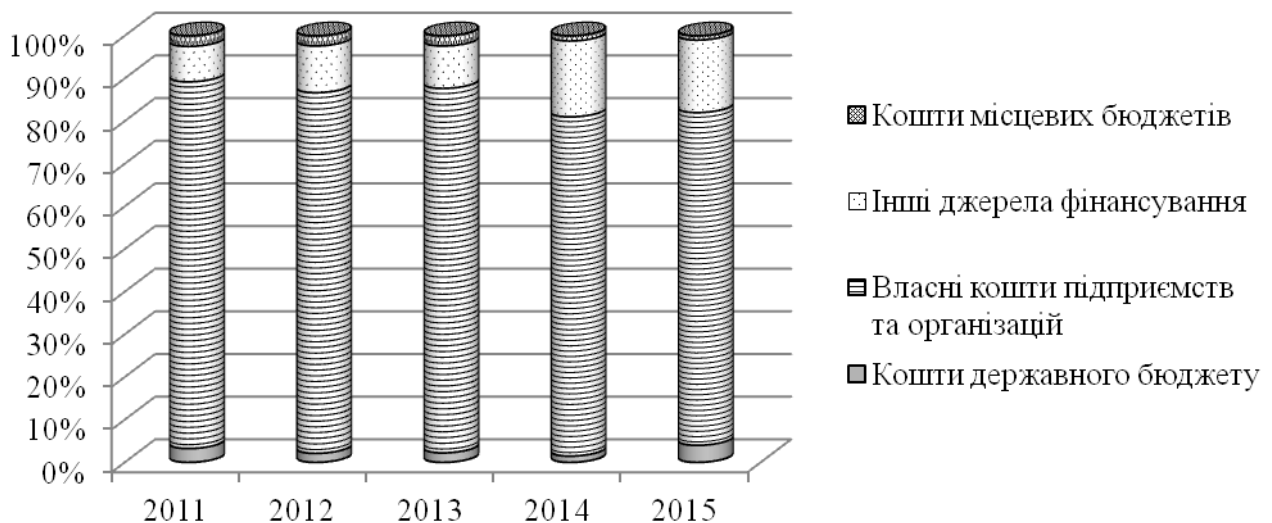


Рис. 1.4. Джерела фінансування природоохоронної діяльності в Україні за 2011–2015 рр. у % до загального обсягу витрат

Джерело: розроблено автором на основі даних Державної служби статистики [18].

Протягом 2015р. на охорону навколишнього природного середовища підприємствами, організаціями та установами в Україні було витрачено 24,6 млрд. грн. (без ПДВ). Із загального обсягу витрат на охорону навколишнього природного середовища 16 915,5 млн. грн. (або 69%) становлять поточні витрати,

7 675,6 млн. грн. (або 31%) – капітальні інвестиції (табл. 1.1). У порівнянні з 2014 роком у 2015 зросли витрати на охорону навколишнього середовища на 12,16%, капітальні інвестиції зменшилися на 3,58%, у т.ч. витрати на капітальний ремонт – на 24,33%, а витрати на поточний ремонт збільшилися на 21%.

Таблиця 1.1

Витрати на охорону навколишнього природного середовища в Україні за напрямками природоохоронних заходів у 2015 році, млн. грн.

Капітальні інвестиції та поточні витрати за напрямками	Усього (порівняно з 2014 р.)	У тому числі		
		капітальні інвестиції		поточні витрати (порівняно з 2014 р.)
		усього (порівняно з 2014 р.)	з них на капітальний ремонт (порівняно з 2014 р.)	
Охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	2942,8 (-6,69%)	1423 (-25,7%)	182,8 (-30,11%)	1519,8 (22,7%)
Очищення зворотних вод	7493,2 (11,28%)	848,9 (-24,36%)	167,5 (-9,32%)	6644,3 (18,41%)
Поводження з відходами	7539,4 (21,59%)	737,5 (-5,93%)	44,1 (-54,91%)	6801,9 (25,57%)
Захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод	1540,9 (16,33%)	388,2 (7,86%)	68,4 (-24,43%)	1152,7 (19,49%)
Зниження шумового і вібраційного впливу	108,4 (723,77%)	40,8 (310,94%)	15,9 (757,7%)	67,6 (1992,56%)
Збереження біорізноманіття і середовища існування	400,7 (8,32%)	22,3 (94,07%)	4,7 (442,67%)	378,4 (5,57%)
Радіаційна безпека	4293,7 (11,05%)	4205 (12,29%)	0,3 (-9,48%)	88,7 (-27,01%)
Науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування	48,8 (-17,45%)	2,1 (-66,18%)	-	46,7 (-11,73%)
Інші напрями природоохоронної діяльності	223,2 (9,56%)	7,8 (29,99%)	1,2 (-62,43%)	215,4 (8,94%)
Усього	24591,1 (12,16%)	7675,6 (-3,58%)	484,9 (-24,33%)	16915,5 (21,13%)

Джерело: [18].

У 2015 році в Україні найбільше коштів було витрачено на поводження з відходами, менше на очищення зворотних вод та охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату. Найменше коштів було витрачено на науково-дослідні роботи та інші напрями природоохоронної діяльності.

Нафтопереробна промисловість належить до переробної, яка здійснює інтенсивний вплив на навколишнє середовище. Частка витрат переробної промисловості в загальній кількості витрат на охорону навколишнього середовища становить у середньому 31,2%, що є цілком виправданим з огляду на обсяги забруднення цим видом економічної діяльності. При цьому витрати нафтопереробної промисловості та виробництва коксу (до 2012 року і виробництво ядерних матеріалів) в середньому становило 13,5% понесених витрат переробною промисловістю, що є четвертим за величиною понесених витрат після виробництва та розподілення електроенергії, газу та води, металургійного виробництва та виробництва готових металевих виробів та хімічного виробництва (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів у 2010-2015рр. в Україні, млрд. грн.

Рік	Витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів	В т.ч. переробна промисловість	Зокрема при виробництві коксу та продуктів нафтопереробки.	Частка в загальній кількості витрат на охорону навколишнього середовища	
				переробної промисловості	при виробництві продуктів нафтопереробки та коксу
2010*	13,13	4,87	0,87	37,09	6,6
2011*	18,49	6,19	0,84	33,46	4,54
2012*	20,51	6,60	0,83	32,16	4,06
2013	20,38	6,40	0,75	31,42	3,68
2014	21,93	6,13	0,72	27,97	3,28
2015	24,60	6,16	0,72	25,02	2,93

*До показника витрат ще додано виробництво ядерних матеріалів.

Джерело: розробка автора на основі [18].

Витрати на охорону навколишнього природного середовища мають позитивну тенденцію до збільшення, що не спостерігається у витратах нафтопереробних

підприємств (рис. 1.5), хоча однією з причин цього є виокремлення виробництва ядерних матеріалів.

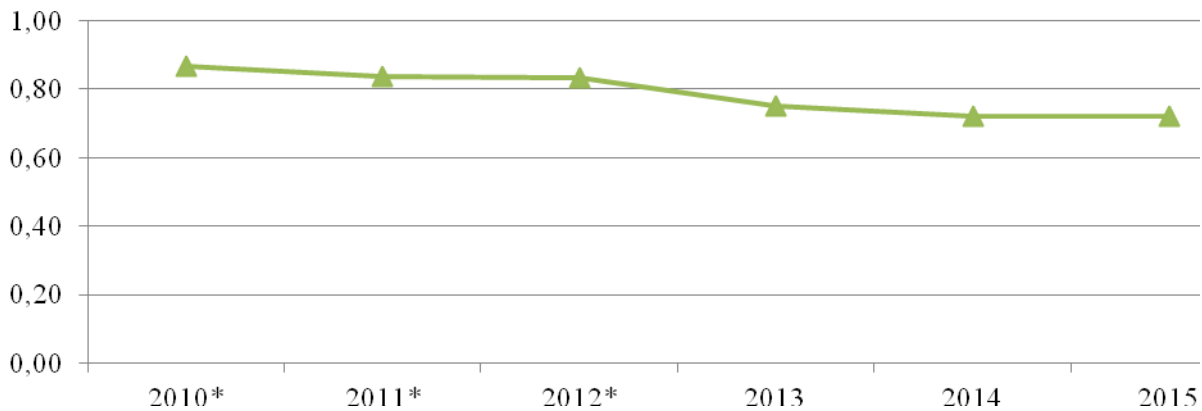


Рис.1.5. Витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, понесені підприємствами, що зайняті у виробництві нафтопродуктів та коксу, в 2010–2015рр. в Україні, млрд. грн.

Джерело: розробка автора на основі [18].

Україною було ратифіковано Кіотський протокол до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату, згідно з яким вітчизняні підприємства можуть залучати іноземних інвесторів для впровадження екологічно чистих програм в обмін на квоти. Країни домовилися скоротити обсяги викидів вуглецю в атмосферне повітря до рівня викидів 1990 року. Ті країни, які перевищили свій «ліміт», зобов'язані купувати квоти на викиди у країн, які не вичерпали своїх обсягів викиду вуглецю. Це дає змогу країнам, що розвиваються, серед яких і Україна, отримати додаткове фінансування екологічно спрямованих програм. Скорочення обсягів викидів у країні відбулося не через впровадження новітніх технологій, а через зменшення обсягу виробництва та скорочення потужностей. Українськими підприємствами станом лише на кінець 2013 року від іноземних інвесторів отримано інвестиції в розмірі 750 млн. євро на впровадження екологічних проектів через проекти спільного впровадження [19, с.47]. На сьогодні основними інвесторами є Нідерланди, Швейцарія та Латвія [238].

Проекти спільного впровадження – проекти, спрямовані на скорочення антропогенних викидів або збільшення поглинання парникових газів згідно зі статтею 6 Кіотського протоколу до Рамкової конвенції ООН про зміну клімату. Проекти готуються та реалізуються суб'єктами господарювання та можуть здійснюватися в розвинених

країнах, що входять до додатка В Кіотського протоколу «Визначені кількісні зобов'язання щодо обмеження та скорочення викидів» [99] та відповідають правилам прийнятності для ведення цієї діяльності.

Розподіл затверджених проектів спільного впровадження серед країн, що беруть участь у Кіотському протоколі, станом на 15 грудня 2013р. подано на рис. 1.6. Україна була лідером із введення механізму спільного впровадження протягом дії першого періоду Кіотського протоколу, зокрема займала першу позицію за:

- кількістю проектів спільного впровадження, затверджених за національною процедурою;
- кількістю проектів спільного впровадження, затверджених за міжнародною процедурою;
- загальною кількістю затверджених проектів спільного впровадження;
- кількістю введених в обіг об'єктів спільного впровадження.

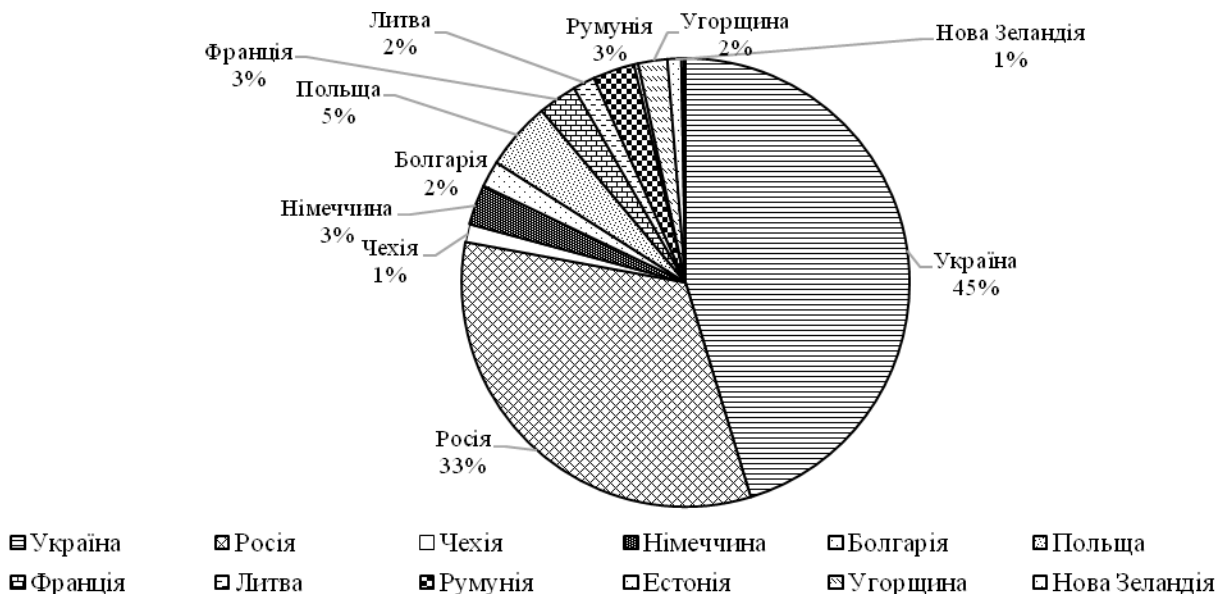


Рис. 1.6. Розподіл затверджених проектів спільного впровадження серед країн, що беруть участь у Кіотському протоколі, станом на 15.12.2013, %

Джерело: складено автором на основі [226].

З отриманням інвестицій підприємства-учасники беруть на себе відповідальність за результати проведеної роботи згідно з домовленостями. Інвестори контролюють витрачання своїх коштів та вимагають час від часу звітів про результати впровадження природоохоронних програм. Недовіра Японії до витрачених коштів була висловлена Міністерству екології України у 2015 році відносно одного з ПСВ. Після проведеної роботи зі збирання необхідних

підтвердженень понесених витрат у лютому 2016 року країна все ж таки повернула частину коштів, зокрема 2,5 млн.дол. США, що становить менше 1% від отриманої суми [237].

В Україні згідно з даними Українського реєстру вуглецевих одиниць зареєстровано лише 4 проекти нафтогазової промисловості UA1000307 «Впровадження заходів з ресурсо- та енергозбереження в Дочірній Компанії «Укртрансгаз» Національної Акціонерної Компанії «Нафтогаз України», UA1000330 «Зменшення витоків метану та впровадження заходів з енергозбереження на технологічному устаткуванні Публічного акціонерного товариства «Державне акціонерне товариство «Чорноморнафтогаз», UA1000466 «Скорочення прямих викидів метану шляхом впровадження інноваційних способів ремонту технологічного устаткування Публічного Акціонерного Товариства «Державне Акціонерне Товариство «Чорноморнафтогаз», UA1000504 «Скорочення викидів парникових газів внаслідок модернізації виробничих потужностей ТОВ «Карпатнафтохім», і 1 нафтопереробної промисловості UA1000505 «Скорочення викидів парникових газів внаслідок модернізації виробничих потужностей Одеського нафтопереробного заводу») з близько 277 проектів спільного впровадження [238].

Разом з тим підприємства нафтопереробного комплексу за рівнем шкідливого впливу на довкілля вважаються об'єктами підвищеного екологічного ризику. Вони є потенційними джерелами забруднення навколишнього природного середовища, що може статися у разі порушення технологічних режимів роботи устаткування чи аварійної ситуації. Деякі об'єкти забруднюють довкілля і за нормальних умов роботи, що зумовлено існуючими технологічними процесами.

Вплив нафтовидобувної промисловості на атмосферу, гідросферу і літосферу характеризується:

- забрудненням атмосфери викидами шкідливих речовини;
- споживанням води для бурових установок і компресорних станцій, заводненням та скиданням забруднюючих речовин у поверхневі і підземні води, на рельєф;

- витяганням з нафтою високо мінералізованих попутних вод;
- зміною ландшафту (земляних робіт, вилучення земель на будівництво об'єктів нафто -, газовидобутку, забудова, переміщення вантажів волоком), вирубкою лісів, забрудненням ґрунту нафтопродуктами, руйнацією пластів надр та інших;
- захороненням відходів буріння;
- аварійними розливами нафти.

Серйозних збитків навколишньому середовищу завдають розливи нафти і мінералізованих стічних вод унаслідок проривів трубопроводів, викликаних різними причинами. Розміщення підприємств нафтопереробної промисловості, що є однією з найбільших водоспоживачів, поблизу водойм створює небезпеку для водних об'єктів і допомагає збільшити негативний вплив на екологічну обстановку міст, що потребує вжиття додаткових природоохоронних заходів. Разом з тим відходи, що потрапляють до водоймищ, впливають на всі їх шари: одна частина хімікатів осідає на рослинах, це унеможлиблює нерест риб на них; інша – розчиняється у самій воді (мешканці водоймища вбирають у себе цей запах протягом 1-3 днів); плівка, якою досить часто покриті водоймища після чергового скиду, просочує пір'я птахів, коли вони пірнають у воду і, як результат, вони не можуть злетіти – від чого і гинуть. Сайт «Екоблог» опублікував перелік найбільших розливів нафти в історії людства (додаток Б).

Багато нафтопереробних заводів містять споруди, що використовуються для очищення як промислових, так і комунальних стічних вод, унаслідок чого на підприємствах накопичується у великих обсягах біологічно активний мул, процес утилізації якого є природоохоронною проблемою галузі.

Іноді велика кількість забруднюючих речовин потрапляє в атмосферне повітря внаслідок аварійних ситуацій. Так, у Васильківському районі Київської області, в селі Крячки (поряд з Глевахою), 8 червня 2015 року сталася пожежа, а пізніше вибух на нафтобазі «БРСМ-Нафта». Вогонь охопив вісім із сімнадцяти резервуарів із паливом. У результаті пожежі загинуло четверо осіб, 12 постраждали. Вітер відносив хмару отруйного диму в бік від Києва. Повідомлялося, що на базі

зберігалось близько 14 тисяч тонн нафтопродуктів; 10-кілометрову зону навколо епіцентру визнали небезпечною [234].

У середньому в Україні щороку видобувається близько 2 971 тис. тонн нафти з газовим конденсатом (рис. 1.7). Нафтопереробна галузь в Україні представлена шістьма нафтопереробними підприємствами, на базі яких створено акціонерні товариства: ПАТ «Укртатнафта», ПрАТ «ЛІНИК», ПАТ «Херсоннафтопереробка», ПАТ «Лукойл-Одеський НПЗ», ПАТ «Нафтохімік Прикарпаття», ПАТ «НПК Галичина». Загальна тенденція за 2011–2015 рр. є негативною, а саме: зменшується кількість переробленої нафтової сировини на НПЗ України. Однією з причин такого падіння є закриття деяких заводів на довготривалий ремонт. Крім того, деякі з нафтопереробних підприємств належать російським підприємцям, що в сучасних умовах ускладнює контроль держави над ними. А їх робота на території України ускладнюється низкою обмежуючих законодавчих актів.

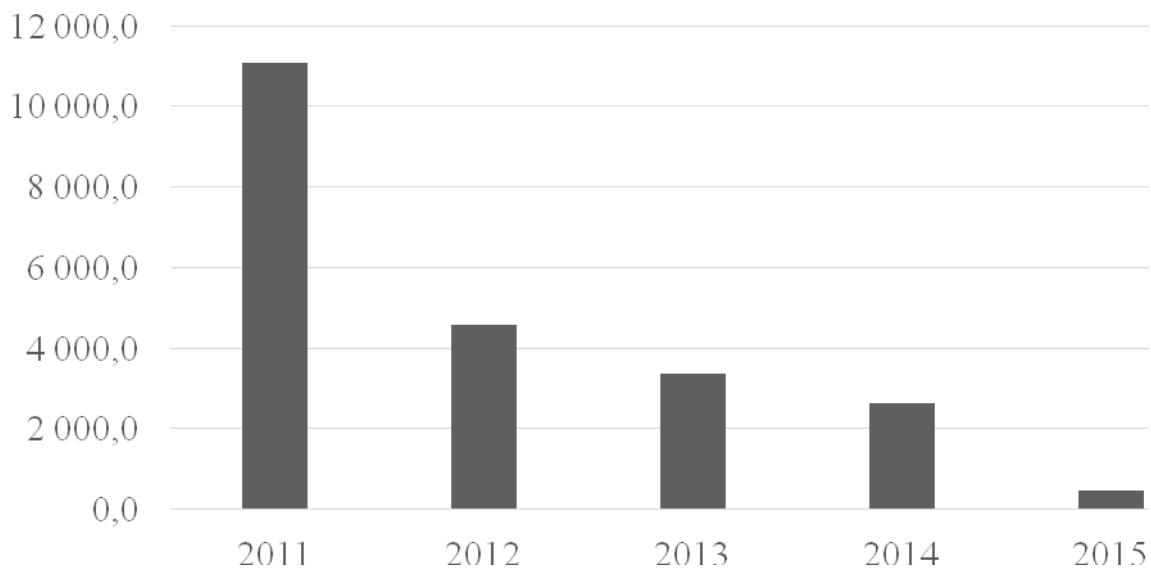


Рис.1.7. Динаміка переробки нафтової сировини на НПЗ України та Шебелинському ГПЗ за період 2011–2015рр. в Україні, тис. тонн

Джерело: побудовано автором на основі матеріалів [228].

Споживання нафтопродукції має аналогічну тенденцію до спаду (рис. 1.8). Це можна пояснити і значним подорожчанням самого пального, появою альтернативних джерел енергії та використання нових технологій скорочення

споживання пального. В Україні за умови, що продукти власного виробництва повністю реалізуються на внутрішньому ринку, близько 75% палива імпортується.

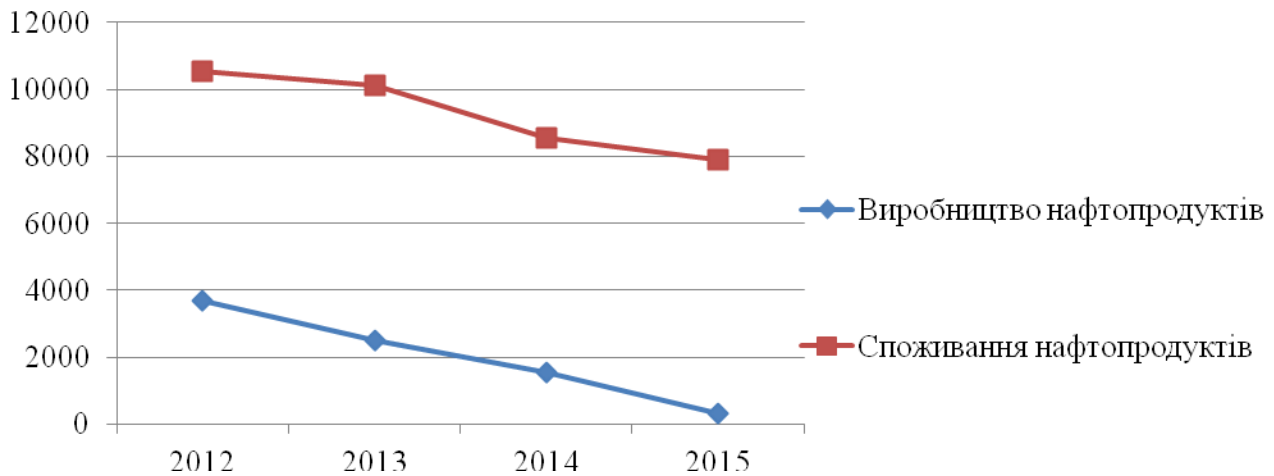


Рис.1.8. Виробництво та споживання нафтопродуктів в Україні протягом 2012–2015рр., Україна, тис.тонн

Джерело: побудовано автором на основі матеріалів [228]

Безпечна діяльність підприємств для природного середовища має бути пріоритетом розвитку держави та самих підприємств. Для досягнення цього необхідно створити відповідну інформаційну базу для задоволення потреб усіх користувачів. Основним джерелом достовірної інформації є бухгалтерський облік, який має забезпечувати необхідною інформацією користувачів. На етапі формування системи бухгалтерського обліку слід визначити, в якому розрізі потрібно мати інформацію для задоволення потреб усіх користувачів. Виходячи з цього, доцільним є аналіз потреб користувачів бухгалтерської інформації та шляхи їх задоволення для визначення необхідності ведення обліку природоохоронної діяльності.

Найважливішими користувачами, незалежно від виду особи, є: власники, працівники, органи державного регулювання, покупці, постачальники, громадські організації, населення та інші (рис. 1.9).

Основним користувачем інформації, пов'язаної з природоохоронною діяльністю підприємства, є державні органи, до функцій яких входить контроль за цим видом діяльності підприємств. Представником такого органу влади в Україні є

Міністерство екології та природних ресурсів України. Свою діяльність Міністерство здійснює у сфері охорони навколишнього природного середовища, екологічної безпеки, поводження з відходами, небезпечними хімічними речовинами, пестицидами та агрохімікатами, а також проведення державної екологічної експертизи [157].

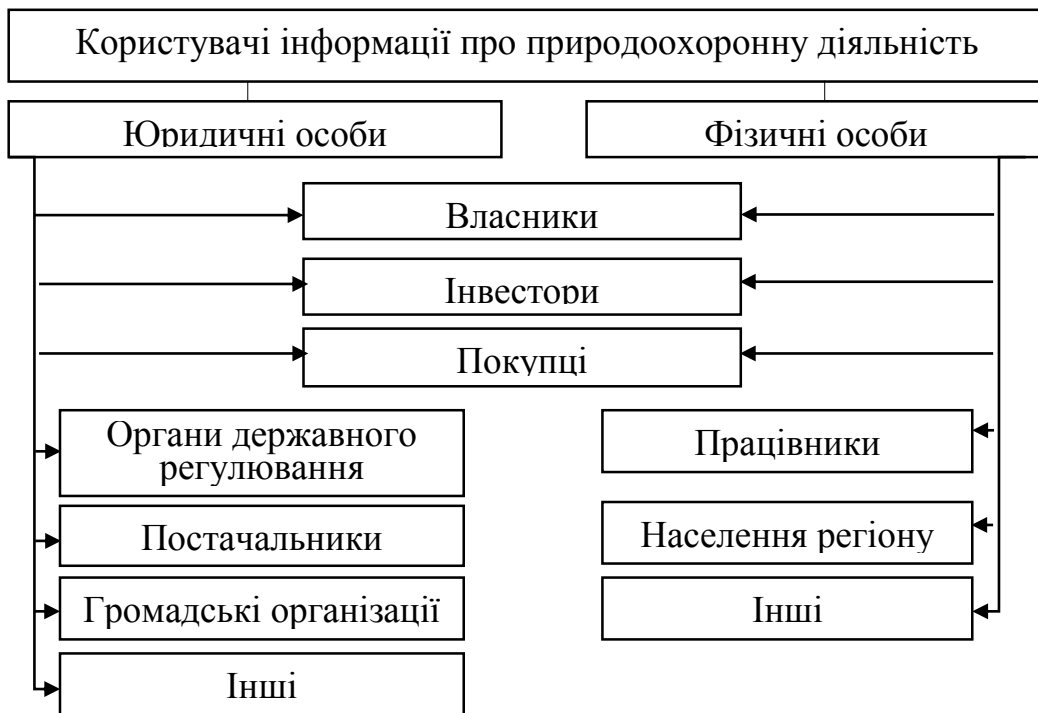


Рис.1.9 Користувачі інформації про природоохоронну діяльність підприємства
Джерело: складено автором.

Ще одним з контролюючих органів природоохоронної діяльності, викидів є Генеральна прокуратура України. У 2007 році було розроблено Методичні рекомендації щодо організації та проведення прокурорських перевірок додержання законів про охорону атмосферного повітря [148]. Прокуратура може отримувати необхідну їй інформацію, зокрема, від місцевих державних адміністрацій (міських, районних, обласних) та органів місцевого самоврядування (сільських, селищних, міських, районних, обласних рад), територіальних органів Міністерства екології та природних ресурсів України, органів санітарно-епідеміологічних служб, органів Державної фіскальної служби, органів Державної аудиторської служби України,

органів державної служби статистики, органів Державної служби України з надзвичайних ситуацій, органів Українського гідрометеорологічного центру.

У випадках, коли є загроза настання небезпечної ситуації через діяльність підприємства, контроль за ними покладено на Державну службу України з надзвичайних ситуацій та Державну комісію з питань техногенно-екологічної безпеки та надзвичайних ситуацій.

Власники підприємства мають свої інформаційні потреби у сфері його природоохоронної діяльності. Підприємства в Україні в основному орієнтуються на отримання прибутку в найкоротшій перспективі. Але, якщо підприємство одним із напрямків свого розвитку має природоохоронну чи так звану «зелену» діяльність, то власникам має надаватися звіт про проведену роботу та отримані результати. Згідно з практикою міжнародних компаній така інформація готується у вигляді спеціального звіту, який оприлюднюється на сайті підприємства. Інформаційною базою для звіту є дані бухгалтерського обліку та статистичних спостережень. Зазвичай, інформація наводиться накопичувальним методом і основним звітним періодом є рік. З цією метою необхідним є ведення певних бухгалтерських рахунків, на яких накопичуватиметься інформація про проведені природоохоронні заходи.

Отримання оперативних даних є потребою керівництва підприємства. Для контролю діяльності підприємства керівництву необхідно своєчасно отримувати інформацію про підприємство у розрізі його природоохоронної діяльності. Забезпечити це можливо лише при веденні відповідного бухгалтерського обліку на щоденній основі, адже це дає можливість менеджерам своєчасно реагувати на зміни.

У сучасному світі формується екологічно свідомою людиною, яка надає перевагу екологічно чистій продукції та виробнику, який дбає про охорону навколишнього середовища. На основі цього можна збудувати ефективну політику відповідального підприємства з отриманням додаткового прибутку в довгостроковій перспективі. Але разом з тим з'являються нові користувачі інформації – покупці, інформаційні потреби яких виникають у розрізі шкідливих наслідків самої продукції, діяльності та загальної природоохоронної політики підприємства. Завдяки поданню звіту або оприлюднення результатів природоохоронної діяльності підприємство зможе

підвищити свій імідж, довіру покупців та населення. Саме заради цього доцільно проводити структурні зміни в обліковому процесі.

Природоохоронна діяльність підприємства є об'єктом інтересів ще й населення регіону, основними представниками якого є громадські активісти та організації, які зацікавлені в тому, щоб підприємство вело екологічно відповідальну діяльність, ліквідувало негативні наслідки своєї діяльності для навколишнього природного середовища тощо.

Основною проблемою задоволення всіх перелічених вище інформаційних потреб є здійснення оцінки екологічних зобов'язань підприємства та їх виконання (достатність проведених робіт). У бухгалтерському обліку мають відображатися операції, які можуть бути достовірно оцінені, тобто може бути визначена їх вартість.

Досить часто природоохоронна діяльність на підприємствах здійснюється за рахунок залучених інвестицій. У зв'язку з цими додатковими грошовими потоками підприємства зобов'язані вести облік екологічних програм. Це надасть достовірну інформацію про результати та процес ведення екологічно безпечної діяльності. Підприємство, що отримало інвестиції, в будь-який момент має бути готове до надання оперативної інформації щодо використання цих інвестицій та отриманих результатів від них.

Виділення витрат на природоохоронну діяльність є не лише вимогою інвесторів, а й об'єктивною передумовою ефективного управління підприємством. За допомогою виділення витрат, що спрямовуються на покращення навколишнього середовища, із загального обсягу понесених витрат у цьому періоді дасть змогу визначити отриману економію і відповідно визначити ефективність проведення тої чи іншої модернізації виробництва.

Необхідність включення екологічних параметрів до бухгалтерського обліку і звітності з метою встановлення співвідношення між екологічними заходами підприємства, його фінансовим станом і ступенем ефективності функціонування фірми зазначається у рекомендаціях Центру ООН по транснаціональних корпораціях наголошується також [285].

Така увага до бухгалтерського обліку обумовлена тим, що саме бухгалтерський облік є інформаційним центром системи управління підприємством. Він дає можливість як управлінському апарату, так і зовнішнім користувачам мати повну картину господарської діяльності підприємства. На сучасному етапі існуюча в Україні система бухгалтерського обліку не повністю задовольняє потреби користувачів, що формуються у процесі розвитку економічних реалій. Крім того, сучасна система бухгалтерського обліку не дає можливості створити надійну інформаційну основу для збільшення інвестицій природоохоронної діяльності й оцінок ефективності її здійснення.

Отже, природоохоронна діяльність є необхідною для подальшого розвитку вітчизняних підприємств за умови євроінтеграції. Розміри завданих збитків від природних негативних явищ вимагають негайних дій від суспільства. Нафтопереробні підприємства є одними з найбільших забруднювачів в Україні, проте зовнішня підтримка їх природоохоронної діяльності має поодинокі випадки, а збитковий рівень самих підприємств не дозволяє вести її самостійно. Створення надійної та прозорої інформаційної бази щодо ведення природоохоронної діяльності дозволить підприємствам залучити інвесторів для подальшого розвитку. Разом з тим змінюються інформаційні потреби інших користувачів, а саме: об'єктом їх інтересу є соціальна складова діяльності підприємства в поєднанні з фінансовими успіхами.

1.2 Сутність і класифікація природоохоронних витрат як основного об'єкта обліку природоохоронної діяльності

Система обліку поєднує в собі операційний, статистичний та бухгалтерський облік. Проте останнім часом у працях як вітчизняних, так і зарубіжних авторів зустрічаються такі поняття, як «екологічний облік» та «облік екологічної діяльності». Створення уніфікованого підходу до використання цих понять є необхідним для подальшого дослідження.

На перший погляд, «екологічний облік» є сучасним поняттям, запозиченим із зарубіжних джерел. А саме: в англійській мові досить поширеним є термін *environmental accounting*, що при дослівному перекладі і означає екологічний облік. Але, з іншого боку, *environmental* перекладається як і навколишнє середовище. Суперечливість використання поняття «екологічний облік» є предметом дослідження деяких вітчизняних авторів. Зокрема, В. М. Жук вважає, що поняття «екологічний облік» не набуло остаточного осмислення і логічної завершеності як комплексно сформованої системи знань в економіко-екологічній теорії та практиці [125, с.224].

На думку Р. П. Лізогуб, Л. А. Сахно, екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки і підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [131, 216].

Бутинець Ф. Ф. визначає екологічний облік як систему виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, передачі інформації про взаємодію підприємства й навколишнього (природного) середовища [11, с.18].

Більш загальне тлумачення екологічного обліку надає Є. О. Супрунова, а саме: екологічний облік можна визначити як один з інформаційних методів і одночасно функцію екологічного управління, що зазвичай асоціюється з урахуванням природних ресурсів, який у свою чергу визначається як збір та аналітичне підсумовування відомостей про кількість і якість наявних природних ресурсів з метою організації їх раціонального використання, планування господарської та природоохоронної діяльності, прогнозування тенденцій розвитку галузей природокористування та змін навколишнього середовища на сьогодні і в перспективі [232].

Інше визначення, надане Робочою групою експертів ООН з екологічного управлінського обліку, яке чіткіше підкреслює як фізичні, так і вартісні показники

екологічного обліку, було розроблено на основі міжнародного консенсусу членів групи, що представляють більш ніж 30 країн. Екологічний управлінський облік у широкому сенсі – це процес виявлення, збору, аналізу і використання двох типів інформації для прийняття рішень у середині підприємства:

- фізичної інформації про використання, потоки і частки енергії, води та матеріалів (у тому числі відходів) і
- грошової інформації про навколишнє середовище, пов'язаних з цим витрат, доходів і заощаджень [270, с.19].

Також в іноземних наукових працях прослідковується думка щодо того, що екологічний облік – це поєднання трьох основних видів бухгалтерського обліку, а саме: статистичного, управлінського та фінансового. Але екологічний облік зосереджений на проблемах виключно тих, що належать до діяльності з охорони навколишнього середовища [265, 269, 268].

У науковій літературі також використовується такий термін, як бухгалтерський екологічний облік. О. В. Іллічова вважає, що бухгалтерський екологічний облік – система збору, реєстрації та узагальнення інформації, яка забезпечить можливість виявлення, оцінки, планування та прогнозування, контролю і аналізу екологічних витрат та екологічних зобов'язань [88].

Н. Н. Рубанова зазначає, що бухгалтерський екологічний облік – це процес збору, реєстрації узагальнення і відображення в системі природоохоронних витрат, природних активів, екологічних фондів резервів і зобов'язань, а також результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою управління та визначення екологічного потенціалу підприємства [208].

На думку Т.М. Чепракової, бухгалтерський екологічний облік це – процес збору, реєстрації, узагальнення й відображення інформації про природоохоронні витрати, природні активи й результати діяльності господарюючих суб'єктів з метою керування й визначення їхнього сукупного потенціалу [258].

І. Н. Саннікова надає дещо узагальнене визначення бухгалтерського екологічного обліку: систематичний і документально оформлений процес

одержання й обробки даних екологічного характеру з метою керування й дотримання законодавства [215].

Разом з тим деякі вітчизняні вчені, що досліджують питання теорії бухгалтерського обліку, зокрема В.Г. Швець, не виокремлюють екологічний облік як окремий вид господарського обліку взагалі та бухгалтерського обліку зокрема. На його думку, господарський облік поділяється на статистичний, оперативний та бухгалтерський, бухгалтерський облік – на фінансовий та управлінський [261].

Про некоректність використання терміна «екологічний облік» зазначає В. С. Лень: «З погляду бухгалтера ніякого для підприємства окремого екологічного обліку як системи немає. Можна лише говорити про господарські операції, пов'язані з володінням, використанням, збереженням стану зовнішнього природного середовища та попередженням негативних природних явищ», – і відповідно вважає коректним застосування поняття «бухгалтерський облік екологічної діяльності» як підсистеми бухгалтерського обліку, яка формує та передає користувачам інформацію про господарські операції, пов'язані з використанням природного середовища та впливом господарської діяльності на його стан [125, с. 227].

У зв'язку з ототожненням понять «екологічна діяльність», «природоохоронна діяльність» та «охорона навколишнього середовища», про що вказувалося раніше, такі терміни як «екологічний облік», «бухгалтерський екологічний облік» вважаються рівнозначними. Проте вважаємо, що поняття «облік природоохоронної (екологічної) діяльності» є найбільш вдалим для опису саме процесу виявлення, вимірювання, відображення, реєстрації, накопичування, узагальнення, зберігання та передавання інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам про природоохоронну діяльність для прийняття управлінського рішення, а використання поняття «екологічний облік» - некоректним. Адже екологічний облік переважно є обліком, який використовує прийоми фінансового та управлінського обліку, а не додає свої. Тобто, використовуючи інформацію фінансового та управлінського обліку з більшою розгалуженою аналітикою про природоохоронну діяльність, можна побудувати екологічний облік. Охорона навколишнього середовища є окремим

видом діяльності підприємства, яку воно здійснює у межах операційної та інвестиційної.

На думку В. З. Папінко, доцільним було б додати до загальноприйнятих видів діяльності, таких як операційна, інвестиційна, фінансова, ще і природоохоронну діяльність. Це дасть можливість користувачам інформації оперативно отримувати необхідні дані про ведення екологічної діяльності [175]. Проте згідно з чинним законодавством України не виокремлено природоохоронної діяльності підприємства, тому доцільним є її розгляд у вже визначених видах діяльності.

Взаємозв'язок природоохоронної діяльності підприємства з операційною, інвестиційною та фінансовою наведено на рис. 1.10.

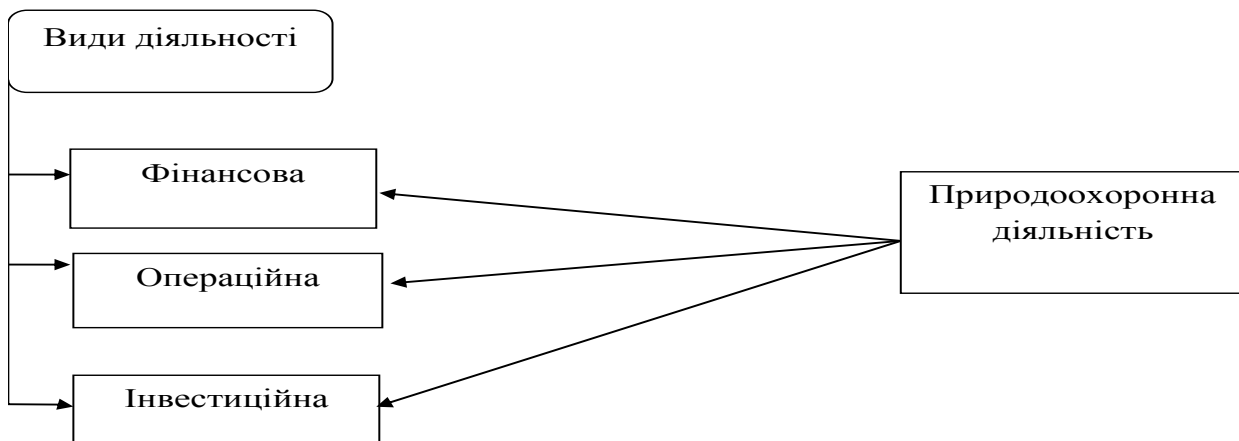


Рис.1.10. Напрями відображення природоохоронної діяльності підприємства у видах діяльності визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором на основі [167].

Природоохоронна діяльність існує в межах інвестиційної у випадках придбання та реалізації необоротних активів природоохоронного призначення. Поточна природоохоронна діяльність ведеться в межах операційної діяльності підприємства, наприклад, проведення заходів з охорони навколишнього середовища, використання екологічно безпечних матеріалів у виробництві тощо.

У науковій літературі науковці виокремлюють різні об'єкти обліку природоохоронної діяльності. Разом з тим. Зокрема, Ф. Ф. Бутинець вважає

об'єктами бухгалтерського обліку природоохоронної діяльності не лише екологічні господарські операції, а ще й екологічні активи та зобов'язання. У своїй роботі він зазначає: «Об'єктами бухгалтерського обліку є явища і процеси, що мають відношення до діяльності підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах» [11].

На основі проведених досліджень економічних праць І. В. Замула, в яких зазначаються об'єкти обліку природоохоронної діяльності, отримала такі результати: найбільшу частку серед об'єктів бухгалтерського обліку займають екологічні витрати (31,4% від загальної сукупності, що становить 10 праць) [83]. Цей результат є досить очікуваним, адже природоохоронна діяльність характеризується кількістю понесених витрат на подолання негативних наслідків своєї діяльності. Екологічні зобов'язання визначаються як об'єкт у 7 працях і становлять 21,8%. Це спричинено тим, що підприємства зобов'язані сплачувати платежі до бюджету за користування природними ресурсами, і відповідно, вести їх облік.

Екологічні активи, природні ресурси та екологічні ефекти становлять, відповідно, 15,6%, 12,5% та 12,5% від загальної сукупності економічних праць, в яких визначаються об'єкти обліку природоохоронної діяльності [82]. Зазначені об'єкти почали виділяти лише у 90-х роках ХХ ст., що було викликане розповсюдженою екологічною діяльністю різних підприємств.

Екологічні активи – це необоротні активи та екологічні витрати, які капіталізуються і амортизуються протягом поточного та майбутніх періодів, тому що вони задовольняють критерії визнання активів. Основну їх частину становлять основні засоби природоохоронного призначення та природні ресурси.

У процесі ведення природоохоронної діяльності в підприємства виникають різні зобов'язання. Основними є податкові зобов'язання, які виникають під час забруднення навколишнього середовища, а саме: розрахунок та сплата екологічного податку. Зобов'язання перед різними постачальниками виникають в процесі

здійснення природоохоронної діяльності, зокрема за поставлені матеріали, необоротні активи та надані послуги необхідні для її ведення.

Разом з тим важливе значення мають і зобов'язання перед суспільством, державою та працівниками щодо ведення екологічно-безпечної діяльності, для виконання яких підприємство може створити забезпечення.

В основному природоохоронна діяльність підприємства характеризується кількістю понесених витрат на зменшення негативного впливу виробництва на навколишнє природне середовище, ліквідацію наслідків від вже завданої шкоди та фінансову підтримку різних соціальних програм. До витрат підприємств нафтопереробного комплексу на природоохоронну діяльність належать витрати на технічне оснащення, забезпечення діяльності матеріалами, оплату праці, поточний та капітальний ремонт існуючого обладнання, витрати на отримання екологічної сертифікації, дозволів на здійснення природо небезпечної діяльності, сплату податків природоохоронного призначення та інші.

Отже, об'єктами бухгалтерського обліку є екологічні активи, зобов'язання та витрати, що пов'язані з природоохоронною діяльністю (рис. 1.11). Природні ресурси входять до числа екологічних активів підприємства, тому не доцільно їх виокремлювати.





Рис.1.11. Об'єкти обліку природоохоронної діяльності

Джерело: складено автором.

Різні вчені ідентифікують ресурси, які направлені на мінімізацію або ліквідацію негативних наслідків для навколишнього середовища, по-різному (основні визначення наведено в додатку В). Зокрема, Л. І. Максимів, Є. В. Мішенін, І. В. Замула, К. С. Саєнко визначають їх як екологічні витрати, природоохоронними витратами – В. М. Кислий, Т. А. Дьоміна, С. В. Макар, а витратами на охорону довкілля – О. Н. Брилев.

Проаналізувавши наведені поняття, доцільно в подальшій роботі оперувати терміном «природоохоронні витрати» як потоки грошових, трудових, матеріальних та інших витрат, які направлені на подолання чи попередження негативних наслідків людської діяльності для навколишнього середовища. Вибір на користь природоохоронних витрат зумовив те, що науковці в поняття «екологічні витрати», наприклад О. В. Рюміна та К. С. Саєнко, вкладають не лише природоохоронну

діяльність, а ще й додаткові складові, такі як збиток від екологічної діяльності та права користуватися надрами.

Витрати на охорону навколишнього природного середовища промислового підприємства є складовою його витрат за умови, що вони призводять до зменшення економічної вигоди. Сьогодні основні форми фінансової звітності не містять окремої статті для цих витрат. Відсутність єдиного стандарту подання інформації про природоохоронну діяльність примушує промислові підприємства самостійно обирати напрями та деталізацію її подання. Частіше як базу для класифікації цих витрат у фінансовому обліку підприємства використовують класифікації, розроблені в системі статистичного обліку. Тому їх обґрунтована класифікація необхідна в плануванні, обліку витрат за центрами відповідальності, в калькулюванні та ціноутворенні. Науково обґрунтоване групування природоохоронних витрат необхідне також для їх фінансування та ефективного управління ними.

Доцільно класифікувати природоохоронні витрати промислового підприємства за такими ознаками (рис. 1.12): за цільовим призначенням; за видом впливу на природу; за типом витрат; за об'єктами природи; за джерелами фінансування; за календарним періодом; за впливом на попит.



Рис.1.12. Класифікація природоохоронних витрат за основними класифікаційними ознаками

Джерело: складено автором на основі [48, 98, 134, 217].

Ведення господарської діяльності підприємства супроводжується понесенням різноманітних витрат різного типу. Витрати на природоохоронну діяльність можуть виникати у всіх видах діяльності нафтопереробних підприємств, що пов'язано з організаційними та технологічними особливостями підприємств.

Майже всі автори наукових робіт визначають цільове призначення природоохоронних витрат суттєвою ознакою для їх групування, а саме: на усунення причин та наслідків забруднення. Об'єктивно зумовленими є заходи щодо нейтралізації, попередження та усунення негативних наслідків впливу господарської діяльності підприємства на довкілля. Для більш ефективної екологізації діяльності підприємства необхідно поєднувати два вказані напрями.

За об'єктами природи виділяють витрати на охорону водного та повітряного басейнів, землі, надр та інших середовищ. Перелік груп витрат може бути доповнений з огляду на новітні наукові розробки. Тому за такими видами впливу на природу витрати природоохоронної діяльності поділяються: на попередження і ліквідацію газоподібних, рідких, твердих відходів, шуму, радіаційного та інших видів забруднення.

За джерелами фінансування природоохоронних витрат виділюють: витрати, що фінансуються за рахунок собівартості, резервів підприємства, бюджетних асигнувань та коштів позабюджетних природоохоронних фондів. Подібне групування витрат нафтопереробного підприємства дозволить співвіднести розміри витрат з джерелами їх відшкодування.

Класифікація ж витрат за календарними періодами є необхідною для встановлення часу виникнення витрат, встановлення джерел відшкодування, потреби в них, необхідного обсягу на певний момент часу. Специфіка природоохоронної діяльності зумовлює появу трьох груп витрат: поточні витрати, минулого та майбутнього періодів. На підприємствах у зв'язку з впливом фактора невизначеності великою є частка витрат, що виникають одночасно та підлягають включенню до собівартості. Тому класифікація за згаданою вищеознакою важлива та необхідна. Ігнорування її може призвести до постійного дефіциту коштів, що підтверджується на практиці [217].

Основною ознакою для ведення обліку витрат природоохоронної діяльності є їх класифікація за типом витрат. Практично всі автори наукових праць поділять витрати на капітальні та поточні. Природоохоронні витрати – це виражена у вартісній формі сукупність усіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності [48, 98, 134].

В. М. Кіслий [98, с.68–75] вважає, що до капітальних витрат екологічного призначення належать одноразові витрати на створення нових і реконструкцію існуючих природоохоронних основних засобів, екологізацію технологій і здійснення іншої природоохоронної діяльності. С. В. Макар вважає, що капітальні витрати – це кошти, упереджені в основних засобах та матеріальних оборотних засобах екологічного призначення (капітальні вкладення на будівництво об'єктів та споруд з охорони водних ресурсів і повітряного басейну, земель, мінеральних ресурсів і ресурсів тваринного світу, інше) [134]. Також до капітальних витрат належать витрати власних коштів підприємств, що мають загальнопромислову спрямованість при одночасному природоохоронному ефекті (витрати на удосконалення технології та техніки, створення санітарно-захисних зон, організацію виробництва з комплексним використанням сировини, тощо). Обмежувати джерела фінансування капітальних витрат природоохоронної діяльності власними коштами підприємства є дискусійним, адже для фінансування екологічних витрат підприємство може залучати позикові кошти, кошти бюджету та позабюджетних природоохоронних фондів.

На думку Н. В. Святохо, капітальні природоохоронні витрати промислового підприємства можна класифікувати за чотирма напрямками:

- 1) фінансування заходів, спрямованих на ліквідацію різних видів забруднення;
- 2) фінансування заходів щодо побудови та придбання споруд та обладнання з охорони водного, повітряного басейнів, з охорони земель, надр та інших середовищ;
- 3) фінансування основних напрямків природоохоронних заходів (щодо безпеки продукції та виробництва, охорони довкілля);
- 4) за джерелами фінансування: бюджетні асигнування, кошти позабюджетних фондів охорони навколишнього середовища, резерв для покриття послідовних

капітальних вкладень, що створюється за рахунок прибутку підприємства тощо [217].

В. М. Кіслий [98, с. 68 – 75] та Т. А. Дьоміна [48, с. 86 – 95] до поточних природоохоронних витрат промислового підприємства відносять:

- витрати на паливо, матеріали й енергію, необхідні для нейтралізації та знешкодження шкідливих речовин;
- витрати на матеріали, паливо й енергію, а також основну і додаткову заробітну плату з відрахуваннями на соціальні потреби, ремонти, амортизаційні відрахування, пов'язані з утриманням і експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення;
- витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного оснащення і станом довкілля;
- витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю;
- додаткові витрати на експлуатацію основних природоохоронних засобів, зумовлені удосконаленням виробничих технологій з метою зниження негативного впливу на довкілля;
- витрати на оплату природоохоронних послуг сторонніх організацій, а також витрати, пов'язані із загальним використанням підприємствами регіону об'єктів природоохоронного призначення (шлаковідвалів, шламонакопичувачів тощо).

До поточних витрат екологічної діяльності С. В. Макар [134] додає витрати на утримання, обслуговування основних засобів природоохоронної діяльності, а саме: заробітну плату обслуговуючого персоналу, капітальний та поточний ремонт, амортизаційні відрахування, енергетичні та інші витрати. Також можна віднести витрати на оплату сторонніх послуг, що пов'язані з природоохоронною діяльністю: залучення експертів, екологічний аудит, рекламно-інформаційне обслуговування та ін. Він вважає, що поточні витрати на природоохоронну діяльність підприємства перевищують капітальні витрати майже в три рази.

Отже, природоохоронні витрати – це виражені у грошовій формі витрати підприємства на попередження та ліквідацію негативних наслідків, завданих навколишньому середовищу в процесі господарської діяльності.

В. З. Папінко у своїй дисертаційній роботі виокремлює класифікацію за впливом на попит [175], а саме: розподіляє витрати на природоохоронну діяльність відповідно на ті, що впливають на попит, і ті, що не впливають на нього. Це викликано тим, що досить часто покупці серед умовно однакових товарів обирають той, що має екологічну сертифікацію. Виходячи з цього, витрати на отримання сертифікації можна віднести до витрат, що впливають на попит.

Доцільно до наведених вище класифікаційних ознак додати розподіл витрат на основі їх впливу на репутацію підприємства, оскільки деякі витрати екологічного спрямування націлені також на те, щоб покращити імідж і репутацію підприємства. Тобто екологічні передумови цього можуть бути незначними, а от отриманий ефект від проведення такої акції публічно має вагомий внесок. Поряд з цими витратами існують ще й витрати, які є законодавчо та виробничо необхідними, їх нехтування може призвести до втрати не тільки джерел отримання прибутку, а й створити екологічні негативні наслідки для населення.

Згідно з п. 1.4 Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень з охорони навколишнього природного середовища, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 24.10.2006 № 494, до витрат на охорону навколишнього природного середовища належать всі види витрат, спрямованих на запобігання, зменшення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище при наданні послуг чи виготовлені продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування. Не враховуються до складу екологічних витрат (п. 1.6):

- заходи, що дають позитивний екологічний ефект, але втілені з технічних міркувань для поліпшення умов праці та техніки безпеки;
- використання природних ресурсів (наприклад, водопостачання);
- фінансові показники, такі як амортизація та вартість основних засобів;
- перерахунки за депозитами, штрафи за порушення природоохоронного законодавства, компенсація шкоди, завданої навколишньому природному середовищу [90].

Такі напрями витрат, як економія ресурсів та енергозбереження, враховуються тільки в тому випадку, коли вони спрямовані, передусім, на охорону навколишнього природного середовища, наприклад утилізацію відходів.

Різноманіття класифікаційних ознак дає можливість підприємству розподілити загальну кількість витрат на природоохоронну діяльність відповідно до управлінських потреб, але разом з тим їх різноманіття утруднює цей вибір. Керівництво підприємства має заздалегідь прорахувати варіанти, в яких може знадобитися та чи інша інформація. Саме тому найбільш вдалим рішенням є використання класифікації, розробленої на основі типових підприємств однієї галузі. Аналітика витрат має бути чіткою, зрозумілою і не надто навантаженою.

На рис. 1.13 наведено запропоновану класифікацію витрат природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості, яка дозволить розподілити витрати для подальшого їх обліку.



Р

рис.1.13. Класифікація витрат природоохоронної діяльності для підприємств нафтопереробної промисловості

Джерело: запропоновано автором

До витрат природоохоронної діяльності, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продуктів нафтопереробки належать екологічно безпечна сировина та інші матеріали, що були використані під час виготовлення продукції; витрати на технічне оснащення; капітальний та поточний ремонт існуючого виробничого обладнання природоохоронного призначення; додаткові витрати на експлуатацію природоохоронних виробничих основних засобів, зумовлені удосконаленням виробничих технологій з метою зниження негативного впливу на довкілля; амортизаційні відрахування виробничих основних засобів природоохоронного призначення, оплата праці виробничого персоналу, який задіяний у природоохоронній діяльності; витрати на паливо, матеріали й енергію, необхідні для нейтралізації, знешкодження шкідливих речовин та інші.

До витрат на природоохоронну діяльність, що включаються до загальновиробничих витрат входять: витрати на технічне оснащення, капітальний та поточний ремонт існуючого загальновиробничого обладнання природоохоронного призначення; додаткові витрати на експлуатацію природоохоронних загальновиробничих основних засобів, зумовлені удосконаленням виробничих технологій з метою зниження негативного впливу на довкілля; амортизація загальновиробничих основних засобів природоохоронного призначення; витрати на удосконалення технології та техніки; оплата праці загальновиробничого персоналу, який задіяний у природоохоронній діяльності; витрати на організацію виробництва з комплексним використанням сировини; витрати, пов'язані із загальним використанням об'єктів природоохоронного призначення (шлаковідвалів, шламонакопичувачів тощо) та інші.

До інших витрат на природоохоронну діяльність відносять витрати на отримання екологічної сертифікації, дозволів на здійснення природо небезпечної діяльності; екологічний податок; створення санітарно-захисних зон; витрати на паливо, матеріали й енергію, необхідні для нейтралізації та знешкодження

шкідливих речовин; витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного оснащення і станом довкілля; витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю; витрати на безпечне транспортування продуктів до споживачів; послуги експертів з природоохоронної діяльності; екологічний аудит; витрати на створення резерву; рекламно-інформаційне обслуговування природоохоронної діяльності; витрати на технічне оснащення; капітальний та поточний ремонт іншого існуючого обладнання природоохоронного призначення; амортизаційні відрахування з використання адміністративних та інших основних засобів природоохоронного призначення та інші.

Отже, визначено доцільність у подальшій роботі використовувати поняття «облік природоохоронної діяльності» замість екологічного обліку, бухгалтерського екологічного обліку тощо. Природоохоронна діяльність на підприємстві здійснюється в межах операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, що формує особливості її обліку та визначення об'єктів. Природоохоронна діяльність підприємства характеризується наявними екологічними активами, понесеними витратами та зобов'язаннями, що і становлять об'єкти обліку природоохоронної діяльності підприємства. Витрати природоохоронної діяльності потребують найбільшої уваги, оскільки більшість операцій відбувається з ними. Вдало розроблена їх класифікація дозволить вчасно отримувати необхідну для аналізу та контролю інформацію.

1.3 Нормативне регулювання природоохоронної діяльності та її обліку на підприємстві

Сучасна політика держав у галузі охорони навколишнього природного середовища від забруднення будується на принципі «забруднювач платить». У цьому принципі відображено політику покладення на забруднювачів відповідальності за всі дії, що завдають шкоду навколишньому середовищу. Економічні, правові та соціальні основи організації охорони навколишнього

середовища в інтересах нинішнього і майбутніх поколінь визначає Закон України «Про охорону навколишнього середовища» від 25.06.1991 № 1264-ХІІ. Відносини у галузі охорони навколишнього природного середовища в Україні регулюються цим Законом, а також земельним, водним, лісовим законодавством, законодавством про надра, про охорону атмосферного повітря, про охорону і використання рослинного і тваринного світу та іншим спеціальним законодавством. [81].

Міністерство екології та природних ресурсів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері охорони навколишнього природного середовища, екологічної та у межах своєї компетенції біологічної, генетичної та радіаційної безпеки, поводження з відходами, пестицидами і агрохімікатами, раціонального використання, відтворення й охорони природних ресурсів (надр, поверхневих та підземних вод, внутрішніх морських вод і територіального моря, атмосферного повітря, лісів, тваринного (у тому числі водних живих ресурсів, мисливських та немисливських видів тварин) і рослинного світу і природних ресурсів територіальних вод, континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони України (природні ресурси), відтворення та охорони земель, збереження, відтворення і невиснажливого використання біо- та ландшафтного різноманіття, формування, збереження і використання екологічної мережі, організації, охорони та використання природно-заповідного фонду, збереження озонового шару, регулювання негативного антропогенного впливу на зміну клімату та адаптації до його змін і виконання в межах компетенції вимог [157].

Вперше на міжнародному рівні принцип «забруднювач платить» був обґрунтований Організацією економічного співтовариства і розвитку в 1972 році. З того часу вказаний принцип став активно використовуватись у законодавчій практиці європейських та інших країн світу.

В Україні принцип «забруднювач платить» було запроваджено в 1991 році Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» (постанова Верховної Ради Української РСР від 26.06.1991 № 1268-ХІІ), ст. 44 якого встановила, що в Україні здійснюється плата за забруднення навколишнього

природного середовища. Безпосередньо механізм визначення плати і стягнення платежів за забруднення довкілля був урегульований постановами Кабінету Міністрів України від 13.01.1992 №18 та від 01.03.1999 № 303, якими затверджено Порядок встановлення нормативів збору і стягнення платежів за забруднення навколишнього середовища.

У 2010 році з прийняттям Податкового кодексу (Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI), в Україні з'являється екологічний податок замість плати за забруднення навколишнього середовища.

У системі регулювання суспільних відносин у галузі охорони навколишнього природного середовища екологічний податок виконує різні функції – стимулюючу, координаційну, контролюючу та компенсаційну.

Стимулююча функція податку виявляється в його впливі на економічні інтереси екологічно небезпечних підприємств шляхом підвищення або зменшення економічного тиску на них залежно від обсягів викидів (скидів) у навколишнє природне середовище (чим більше обсяг викиду – тим вища плата).

До 2010 року використовуються два види плати [196]:

а) за лімітові викиди (скиди) – в межах встановлених лімітів (тимчасового походження) викидів (скидів) забруднюючих речовин та згідно з дозволами на розміщення відходів у навколишньому середовищі. Щодо цих лімітованих викидів (скидів) встановлюються фіксовані нормативи плати;

б) за перевищення лімітів викидів (скидів), розміщення забруднювальних речовин. Плата визначається в кратному розмірі відносно фіксованих платежів.

Згідно Порядку визначення плати і стягнення платежів за забруднення навколишнього природного середовища, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13 січня 1992 р. № 18, розміри платежів за забруднення навколишнього природного середовища встановлювалися на підставі лімітів та фактичних обсягів викидів і скидів забруднювальних речовин, розміщення відходів, а також базових нормативів плати за них і відповідних регулювальних коефіцієнтів.

Плата за забруднення навколишнього середовища в межах установлених лімітів корегувалася за регіонами України із застосуванням коефіцієнтів, що

враховують територіальні екологічні особливості, та коефіцієнтів індексації базових нормативів плати.

За понадлімітні викиди і скиди забруднювальних речовин і розміщення відходів установлювався підвищений розмір плати на підставі базового нормативу плати, коефіцієнта індексації, коефіцієнтів, що враховують територіальні екологічні особливості, і коефіцієнтів кратності плати за понадлімітні викиди і скиди забруднювальних речовин і розміщення відходів. У разі відсутності на підприємстві затверджених у встановленому порядку лімітів викидів і скидів забруднювальних речовин та розміщення відходів нормативи плати за викиди і скиди забруднювальних речовин та розміщення відходів установлюються як понадлімітні.

Згідно з п.11 Порядку платежі підприємств за викиди і скиди забруднювальних речовин і розміщення відходів у межах встановлених лімітів (тимчасово погоджених величин) відносилися на витрати виробництва, а при перевищенні лімітів провадилися за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємств [196].

У Податковому кодексі визначається єдина плата за 1 тонну різних шкідливих скидів (викидів) незалежно від їх обсягу. Відповідно й загальний їх обсяг включається до витрат періоду [188].

Екологічний податок стягується з підприємств незалежно від форм власності і відомчої належності. Сплата податку не звільняє підприємства від дотримання заходів щодо охорони навколишнього природного середовища, а також сплати штрафних санкцій за екологічні правопорушення і повного відшкодування шкоди.

Врахування майбутнього впливу на довкілля на етапі визначення і розробки політик, планів і програм розвитку не є законодавчо обов'язковим в Україні, на відміну від законодавства ЄС. Разом з тим у державі діє Закон України «Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року» від 21.12.2010 № 2818-VI [80], яким визначено основні принципи національної екологічної політики. У табл. 1.3 представлено співставлення основних принципів екологічної політики України, що визначені в Стратегії, та

Європейського союзу, які затверджені в Консолідованій версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу [109].

Таблиця 1.3

Співставлення основних принципів екологічної політики України та Європейського союзу

№ з/п	Україна	ЄС
1.	Посилення ролі екологічного управління в системі державного управління України, яка зумовлює орієнтування на пріоритети сталого розвитку (розд.2)	Сприяти розвитку міжнародних заходів з метою збереження та поліпшення стану довкілля, щоб забезпечити сталий розвиток (ст.21)
2.	Міжсекторальне партнерство та залучення зацікавлених сторін (розд.2)	Принцип субсидіарності (спільна діяльність на тих напрямках, де країни не можуть впоратися самі або таке вирішення буде більш ефективним, ніж на рівні держави) (ст.21);
3.	Запобігання надзвичайним ситуаціям природного і техногенного характеру (розд.2)	Вживання запобіжних заходів, необхідності виправлення екологічної шкоди (ст.191)
4.	Забезпечення екологічної безпеки і підтримання екологічної рівноваги на території України, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи (розд.2)	Принцип перестороги (ст.191)
5.	Участь громадськості та суб'єктів господарювання у формуванні та реалізації екологічної політики (розд.2)	Рішення приймаються якомога відкритіше та ближче до громадян (ст.10)
6.	Невідворотність відповідальності за порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища (розд.2)	Принцип «забруднювач платить» (ст.191)
7.	Пріоритетність вимоги «забруднювач навколишнього природного середовища та користувач природних ресурсів платять повну ціну» (розд.2)	Принцип відшкодування збитку, завданого навколишньому природному середовищу, шляхом усунення шкоди на початковому етапі її виникнення (ст.191);
8.	Відповідальність органів виконавчої влади за доступність, своєчасність і достовірність екологічної інформації (розд.2)	Установи підтримують відкритий, прозорий та регулярний діалог з представницькими об'єднаннями та громадянським суспільством (ст.11).
9.	Доступність, достовірність та своєчасність отримання екологічної інформації (розд.2)	

Джерело: розроблено автором на основі [80, 109]

Стратегія також передбачає державну підтримку та стимулювання вітчизняних суб'єктів господарювання, які здійснюють модернізацію виробництва, спрямовану на зменшення негативного впливу на навколишнє природне середовище. До 2015 року заплановано було забезпечення стабілізації екологічної ситуації, уповільнення темпів зростання антропогенного навантаження на

навколишнє природне середовище, створення умов для підвищення рівня екологічної безпеки населення, започаткування переходу до природоохоронних стандартів Європейського Союзу, розроблення відповідних нормативно-правових актів, підвищення громадської активності у сфері охорони навколишнього природного середовища. Проте Висновки щодо успішності реалізації Стратегії державної екологічної політики України на період до 2020 року та розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.05.2011 № 577-р «Про затвердження Національного плану дій з охорони навколишнього природного середовища на 2011–2015 роки» [199] (є похідною Стратегії та механізмом її реалізації) свідчать про неефективність її впровадження протягом періоду 2011–2015 рр. Однією з основних причин цього є невідповідність цих двох документів, а саме: деякі стратегічні цілі не мають підтримки на рівні плану дій, тому необхідно або перенести виконання завдань на період 2016–2020 роки та передбачити це в Плані дій з охорони навколишнього природного середовища, або ж, у разі неможливості виконання, взагалі прибрати їх зі Стратегії державної екологічної політики.

Найбільшу кількість стратегічних завдань не виконано через незадовільну виконавчу дисципліну в центральних органах виконавчої влади, які або не розробили і не подали взагалі, або ж подали невчасно на розгляд Кабінету Міністрів України проекти правових актів, проекти законів або інші документи нормативно-правової дії.

Особливу занепокоєність викликають стратегічні заходи, що пов'язані так або інакше з оцінкою екологічних ризиків, розробкою цільових показників якості об'єктів навколишнього природного середовища, засобами економічного стимулювання вітчизняного товаровиробника для впровадження ним екологічно орієнтованих дій і засобами економічного впливу на вітчизняного товаровиробника з метою обмеження його впливу на довкілля. Вказані стратегічні завдання або не виконуються взагалі, або ж виконуються незадовільно [199, с.9–10].

Протягом 2016–2020 років передбачається здійснити поступове розмежування функцій з охорони навколишнього природного середовища та господарської діяльності з використання природних ресурсів, імплементацію європейських

екологічних норм і стандартів, екосистемне планування, впровадження переважно економічних механізмів стимулювання екологічно орієнтованих структурних перетворень, досягнення збалансованості між соціально-економічними потребами та завданнями у сфері збереження навколишнього природного середовища, забезпечити розвиток екологічно ефективного партнерства між державою, суб'єктами господарювання та громадськістю, широке поширення екологічних знань [80].

Згідно з «Переліком видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів», затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 1147 17.09.1996, визначено такі розділи [181]:

- охорона і раціональне використання водних ресурсів;
- охорона атмосферного повітря;
- охорона і раціональне використання земель;
- охорона і раціональне використання мінеральних ресурсів;
- охорона і раціональне використання природних рослинних ресурсів;
- охорона і раціональне використання ресурсів тваринного світу;
- збереження природно-заповідного фонду;
- раціональне використання і зберігання відходів виробництва і побутових відходів;
- ядерна і радіаційна безпека;
- наука, інформація й освіта, підготовка кадрів, екологічна експертиза, організація праці, забезпечення участі в діяльності міжнародних організацій природоохоронного спрямування, впровадження економічного механізму забезпечення охорони навколишнього природного середовища.

Природоохоронні аспекти не набули широкого відображення в галузевих економічних політиках. Запровадження новітніх екологічно чистих технологій та поширення найкращого досвіду є дуже повільним. Низькі ціни на енергоресурси, що втримувались протягом тривалого часу, а також високий рівень зношеності обладнання призвели до того, що Україна посідає шосте місце у світі за обсягом споживання газу, перевищуючи в 3-4 рази показники країн Європи. Лише протягом

останніх п'яти років в умовах підвищення ціни на газ вживаються заходи, спрямовані на розвиток джерел відновлюваної та альтернативної енергетики.

Державна підтримка екологічно безпечного виробництва, щоправда лише в напрямку відновлювальних джерел енергії, знаходить своє відображення в законодавстві країни. Відповідно до п. 197.15 ст. 197 Податкового кодексу України звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України [188]:

- устаткування, яке працює на відновлювальних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлювальних джерел енергії;
- матеріалів, устаткування, комплектуючих, що використовуються для виробництва устаткування, яке працює на відновлювальних джерелах енергії;
- матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які використовуватимуться у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлювальних джерел енергії;
- енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;
- засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів.

Операції із ввезення на митну територію України зазначених у цьому пункті товарів звільняються від оподаткування, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні.

Податковий кодекс України визначає, що до 1 січня 2019 року звільняються від сплати податку на додану вартість операції з постачання техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України від 14.01.2000р. № 1391-XIV «Про альтернативні види палива», на території України.

Саме таке ставлення Уряду до екологічних проблем є основним поштовхом для розвитку обліку природоохоронної діяльності. Адже для того, щоб підприємство могло претендувати на податкову пільгу, на сьогоднішній день воно має виокремлювати обладнання, сировину, що використовує відновлювальні джерела енергії, від решти матеріальних цінностей, що знаходяться на підприємстві. Також підприємство на етапі запровадження відокремленого обліку екологічно чистої продукції має передбачливо виокремити доходи від виробництва цієї продукції в окрему статтю у разі, якщо за державної підтримки будуть встановлені субсидії чи інші пільги для ековиробників.

Міністерство енергетики та вугільної промисловості України 19 червня 2013 року видало наказ № 387, в якому передбачалося затвердження плану заходів щодо забезпечення якості та безпечності нафтопродуктів і спільно з Об'єднанням енергетичних підприємств «Галузевий резервно-інвестиційний фонд розвитку енергетики» відпрацювати механізми та забезпечити за рахунок фонду, за наявності коштів, фінансування робіт, передбачених Планом заходів, у частині, що не покриваються фінансуванням з державного бюджету, в тому числі придбання та належного функціонування стаціонарних і пересувних лабораторій для контролю за якістю та безпечністю нафтопродуктів.

Так як нафтопереробні заводи, автозаправні станції та комплекси становлять підвищену екологічну небезпеку згідно з затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28 серпня 2013 р. № 808 «Переліком видів діяльності та об'єктів, що становлять підвищену екологічну небезпеку», то здійснення державної екологічної експертизи для них є обов'язковим [79].

Також перевірки підлягають і екологічні показники нафтопродуктів згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 14 квітня 2004 р. № 488 «Про затвердження Порядку проведення перевірки екологічних показників нафтопродуктів, які реалізуються шляхом оптової та роздрібної торгівлі». Екологічні показники нафтопродуктів (бензину автомобільного та дизельного палива) - це норми якості нафтопродуктів, дотримання яких запобігає виникненню

небезпеки для здоров'я людини та навколишнього природного середовища під час використання нафтопродуктів як палива для двигунів будь-якого призначення [197].

Одним з найпоширеніших шляхів отримання інвестицій для фінансування природоохоронних проектів є все ж таки проекти спільного впровадження. Для їх здійснення власнику проекту потрібна участь іноземного інвестора та своєї держави [49]. Підприємство, де запланована реалізація проекту, повинно підготувати попередньої заявки за проект спільного впровадження та її подати до Міністерства екології та природних ресурсів України, що є базовою інформацією про проект. В обґрунтовуючих матеріалах подається інформація про попередню оцінку скорочення викидів, оцінка вартості проекту та орієнтовна структура фінансування. Крім цього, разом з обґрунтовуючими документами в Міністерство екології подаються також і деякі фінансові документи, такі як: звіт про фінансові результати за останні три роки, аудиторський висновок про фінансовий стан підприємства. В Міністерстві екології та природних ресурсів України протягом одного місяця оцінюється проект та вирішується питання надання листа підтримки.

Після цього готується повна проектно-технічна документація. Заявка на отримання листа-схвалення має містити висновок незалежної експертної організації та разом з необхідними документами подається до Міністерства екології, де протягом одного місяця вирішується питання видачі листа-схвалення.

Для України, яка здійснює механізми спільного впровадження за схемою, відповідно до якої проектна документація повинна про ходити експертизу незалежних експертних організацій, акредитованих ООН, цей висновок є передумовою для схвалення проекту в Міністерстві екології та природних ресурсів України. Міністерство в свою чергу дозволяє подати проект до Комітету нагляду за спільним впровадженням ООН для остаточного його визначення як проекту спільного впровадження.

І остання стадія проекту полягає в його реалізації та здійсненні платежів. Крім цього, досягнуті скорочення викидів парникових газів в Україні згідно з проектами спільного впровадження повинні бути перевірені незалежною експертною організацією за правилами ООН, тобто результати проекту затверджуються Міністерством екології та Комітетом ООН з нагляду за проектами спільного впровадження.

Продаж одиниць скорочення викидів здійснюється власником проекту, яким може бути і країна-інвестор, й іноземне підприємство – інвестор. Відносини між продавцем та покупцем визначаються в угоді про закупівлю одиниць скорочень викидів.

Ще на стадії підготовки проекту ці дві сторони мають обговорити та узгодити умови угоди про закупівлю одиниць скорочень викидів. Тобто відбувається укладення цивільно-правового договору, який можна укласти і задалегідь. Але необхідно врахувати той варіант, що пропонується проект спільного впровадження може бути і не схвалений.

Після реалізації проекту та завершення перевірки скорочення або поглинання викидів є можливість трансформувати їх в одиниці скорочення викидів або одиниці абсорбції парникових газів, таку операцію здійснює

Міністерство екології та природних ресурсів України відповідно до величини скорочення викидів, фактично досягнутої проектом у результаті його реалізації.

З огляду на євроінтеграцію України є необхідність розгляду законодавства Європейського Союзу. Значну роль у вирішенні екологічних проблем у ЄС відіграють загальноєвропейські природоохоронні інституції. Це обумовлено їх відносною свободою від повсякденних проблем, притаманних кожній державі-членові та правом ініціативи щодо гармонізації законодавства в екологічній сфері.

У перших установчих документах (Римський установчий договір 1957 р.) ЄС не надавалося повноважень у галузі охорони довкілля, а природоохоронні заходи слугували засобами для досягнення економічно та соціально значущих цілей. Зі зростанням значимості охорони та збереження навколишнього природного середовища в Європі на засіданнях глав держав ЄС приймалися рішення щодо розвитку діяльності організації у цій сфері. І поступово проблеми збереження навколишнього середовища фактично виявилися впровадженими в діяльність майже всіх інститутів ЄС (Європейський Парламент; Європейська Рада; Рада; Європейська Комісія; Суд Європейського Союзу; Європейський центральний банк; Рахункова палата), без перегляду положень основних договірних документів.

Питаннями захисту та поліпшення стану навколишнього природного середовища відповідно до Договору та Програм дій Європейського Союзу у сфері навколишнього природного середовища з 1994 року опікується Європейська екологічна агенція (інша назва – Європейське агентство з питань довкілля), що здійснює моніторинг, збір та аналіз інформації про навколишнє середовище для оцінки ступеня екологічної небезпеки, створення умов для розробки законодавства і реалізації програм збереження довкілля.

Європейська Комісія отримує інформацію про законодавчі чи адміністративні наміри держав-членів. Вона відстежує якість впровадження державами-членами норм законодавства Європейського Союзу у національне законодавство й ініціює процедури проти держав, які або не імплементують положення щодо довкілля цілком і точно, або не повідомляють про національні заходи в цій сфері. Значний вплив у цьому процесі мають громадяни та неурядові організації держав-членів, чиї звернення можуть призвести до проведення розслідування та, у разі виявлення порушень, до застосування процедури, передбаченої статтею 226 Договору про заснування Європейської Спільноти.

Директива 2003/4/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 28 січня 2003р. стосовно оприлюднення інформації про довкілля та про скасування Директиви Ради 90/313/ЄЕС гарантує свободу доступу та поширення інформації про навколишнє середовище, якою володіють органи влади, та визначає загальні умови, відповідно до яких інформація про стан довкілля має бути доступна громадянському суспільству [54].

Генеральний Директорат з питань довкілля є підрозділом Європейської Комісії, який розробляє законодавство та політику Європейського Союзу щодо вирішення екологічних проблем і забезпечує виконання державами-членами узгоджених дій щодо цього. Генеральний Директорат є одним із 36 генеральних директоратів та спеціалізованих служб, з яких структурно складається Європейська Комісія. Він розташований переважно в Брюсселі й налічує в своєму штаті близько 550 працівників.

Перш ніж видати законопроект, Генеральний Директорат з питань довкілля проводить різнопланові консультації з представниками урядів, екологічних неурядових організацій, промислових галузей, груп, які мають специфічні інтереси, та (якщо це необхідно) з технічними експертами. Комісія подає законодавчі пропозиції на розгляд до Ради Міністрів та Європейського Парламенту, а потім ці три інституції спільно працюють над остаточною версією документа.

Нині Європейський Союз має широку компетенцію в галузі вирішення екологічних питань, а екологічна інтеграція стала обов'язковою для всіх членів та кандидатів на вступ до союзу.

З розвитком екологічної політики розширився перелік наявних засобів охорони довкілля. Паралельно з прийняттям рамкового законодавства для забезпечення високого рівня охорони навколишнього природного середовища, ЄС впровадив цілу низку інструментів [47, с. 20–22]:

- LIFE – фінансовий інструмент екологічного захисту, спрямований на сприяння розвитку, впровадженню і оновленню екологічної політики та законодавства Європейського Союзу.
- Угоди про охорону довкілля: покращення екологічних аспектів діяльності підприємств та впровадження методів сталого виробництва шляхом заохочення добровільних заходів та угод щодо охорони навколишнього природного середовища.
- Екологічні мита та податки: сприяння застосуванню державами-членами фіскальних інструментів підвищення ефективності екологічної політики та забезпечення використання екологічних мит і податків відповідно до законодавства ЄС.
- Програма підтримки неурядових організацій, що діють у галузі охорони навколишнього природного середовища. Ефективність діяльності громадських організацій у різних державах-членах різна – найбільша активність громадськості у Великобританії, Федеративній Республіці Німеччині, Нідерландах та Данії, найменша – в Ірландії та Греції.
- Інтегрована виробнича політика (Integrated product policy): комісія представляє стратегію укріплення та зміни спрямування екологічної політики, пов'язаної з виробництвом, з метою сприяння розвитку ринку екологічно безпечної продукції, і зрештою, стимулювання громадського обговорення відповідних питань.
- Екомаркування продукції: має на меті рекламування продукції зі зменшеним негативним впливом на довкілля (порівняно з іншими продуктами тієї самої групи).
- Постанова екологічного менеджменту та екологічного аудиту Союзу (EMAS): спрямована на забезпечення постійного вдосконалення ефективності екологічної діяльності європейських організацій, а також забезпечення громадськості та зацікавлених сторін відповідною інформацією.
- Оцінка впливу на навколишнє природне середовище певних державних та приватних проєктів.
- Оцінка екологічних наслідків впровадження планів та програм: проводиться з метою сприяння включенню екологічних аспектів на етапах розробки та ухвалення планів і програм.
- Екологічні перевірки – мінімальні критерії: забезпечення більшої відповідності, а також більшої однаковості у застосуванні та впровадженні законодавства ЄС щодо охорони довкілля шляхом надання мінімальних критеріїв організації, проведення, пост контролю та опублікування результатів екологічних перевірок в усіх державах-членах.
- Європейський реєстр викидів та перенесення забруднюючих речовин (PRTR): покращення громадського доступу до інформації про стан довкілля й у такий спосіб сприяння запобіганню та зменшенню забруднення в довгостроковій перспективі.

Наближення до екологічних норм ЄС становить одну з головних проблем для країн, що співпрацюють з Європейським Союзом. При значній різниці у вимогах і нормативах існує потреба залучення значних інвестицій для приведення навколишнього природного середовища у відповідність до стандартів ЄС. Також 7 вересня 2001 року в м. Брюссель було надано Рекомендацію Комісії 2001/680/ЄС «Щодо настанов для імплементації Регламенту (ЄС) № 761/2001 Європейського

Парламенту й Ради, що дозволяє добровільну участь організацій у програмі екоуправління й аудиту Союзу (ПЕУА)». ПЕУА розроблена, щоб допомогти організації в управлінні та удосконаленні її екологічної роботи. Ця настанова допомагає в складанні екологічної заяви, що вимагається програмою згідно з Регламентом (ЄС) № 761/2001 та ідентифікує проблеми, які розглядатимуться при підготовці заяви [207]. Підприємства «Шелл» представлені і на ринку Європейського Союзу, що відповідно спонукає його до дотримання екостандартів та пропагує їх на підприємствах України.

Важливість управління витратами на природоохоронну діяльність потребує належної системи, відповідно до чого і було розроблено групу міжнародних стандартів-специфікацій серії ISO 14000 «Екологічний менеджмент», застосовувати які можуть підприємства будь-якої країни, та система EMAS (Environmental Management and Audit Scheme), що була запроваджена 29 червня 1993 р. Постановою Європейського союзу № 1836/93, дія якої поширюється на країни Європейського Союзу, але яка може використовуватись і підприємствами інших країн, метою яких є підприємницька діяльність на території ЄС. Загальною метою стандарту ISO 14000 «Екологічний менеджмент» є підтримка охорони довкілля і попередження забруднення при збереженні балансу із соціально-економічними потребами, що досягається через озброєння підприємств елементами ефективної системи екологічного менеджменту, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою менеджменту на кожному конкретному промисловому підприємстві [274]. Постанова EMAS має на меті ще й забезпечення рівномірного впровадження міжнародної системи екоменеджменту і аудиту в Європейському Союзі [207].

На практичному рівні відмінності між ISO 14000 «Екологічний менеджмент» і EMAS несуттєві, тому створені на їх основі системи екологічного менеджменту схожі і допомагають підприємству отримати подібні вигоди та переваги, наприклад, економію ресурсів, зниження витрат, позитивний екологічний імідж та ін. До того ж система екологічного менеджменту є добровільним ринковим механізмом екологічного регулювання, який сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства і завоюванню нових ринкових позицій [138]. Сертифікат

відповідності, який отримує підприємство у разі успішного впровадження системи та її схвальної зовнішньої оцінки (сертифікаційного аудиту), стає дедалі поширенішим інструментом конкурентної боротьби. Він дає змогу позиціонувати підприємство як екологічно свідоме та виділити його з ряду інших підприємств, що сприяє здійсненню повноправної економічної діяльності на світовому ринку. Відсутність сертифіката різко звужує експортні можливості підприємства, зумовлює зниження цін на товари, відштовхує потенційних інвесторів.

Загалом запровадження системи екологічного менеджменту на сьогодні є одним із найважливіших шляхів підприємства для ведення природоохоронної діяльності, адже цю систему було створено з урахуванням потреб навколишнього середовища, інтересів підприємства в отриманні прибутку, держави в дотриманні екологічного законодавства та суспільства в гарантії безпечного майбутнього.

Система екологічного менеджменту згідно з EMAS є структурованими правилами, які покликані контролювати значний вплив діяльності підприємств на навколишнє природне середовище. Цей вплив є дещо різним для кожного з підприємств, але, як правило, включає в себе відходи, викиди, споживання енергії, транспорт і споживання матеріалів. Фактори зміни клімату як і забруднених земель стають все більш помітними. Ширші фактори також можуть бути включені до результатів впливу діяльності підприємств на навколишнє природне середовище і біорізноманіття, повені та землетруси. У реалізації системи екологічного менеджменту підприємство визначає істотні ефекти, що стосуються його діяльності. Для максимальної ефективності система не встановлюється як автономна, а є однією з частин структури управління. Ухвалення системи екологічного менеджменту може допомогти підприємству в:

- управлінні та поліпшенні екологічних показників (управління негативними наслідками) і підвищити ефективність використання ресурсів (наприклад, зменшення відходів і використання енергії);
- дотриманні екологічних законів і правил;
- отриманні економії за рахунок добре керованої системи використання ресурсів і ефективних методів;

- покращенні своїх позицій і репутації серед персоналу, клієнтів підприємства, партнерських організацій та широкого кола зацікавлених сторін;
- адаптації до змін навколишнього природного середовища (або його діяльності або його продукції / послуг).

Нині склалася світова система базового екологічного менеджменту. Основними її складовими є: зобов'язання і політика, планування, дії і виконання, контроль (рис. 1.14).

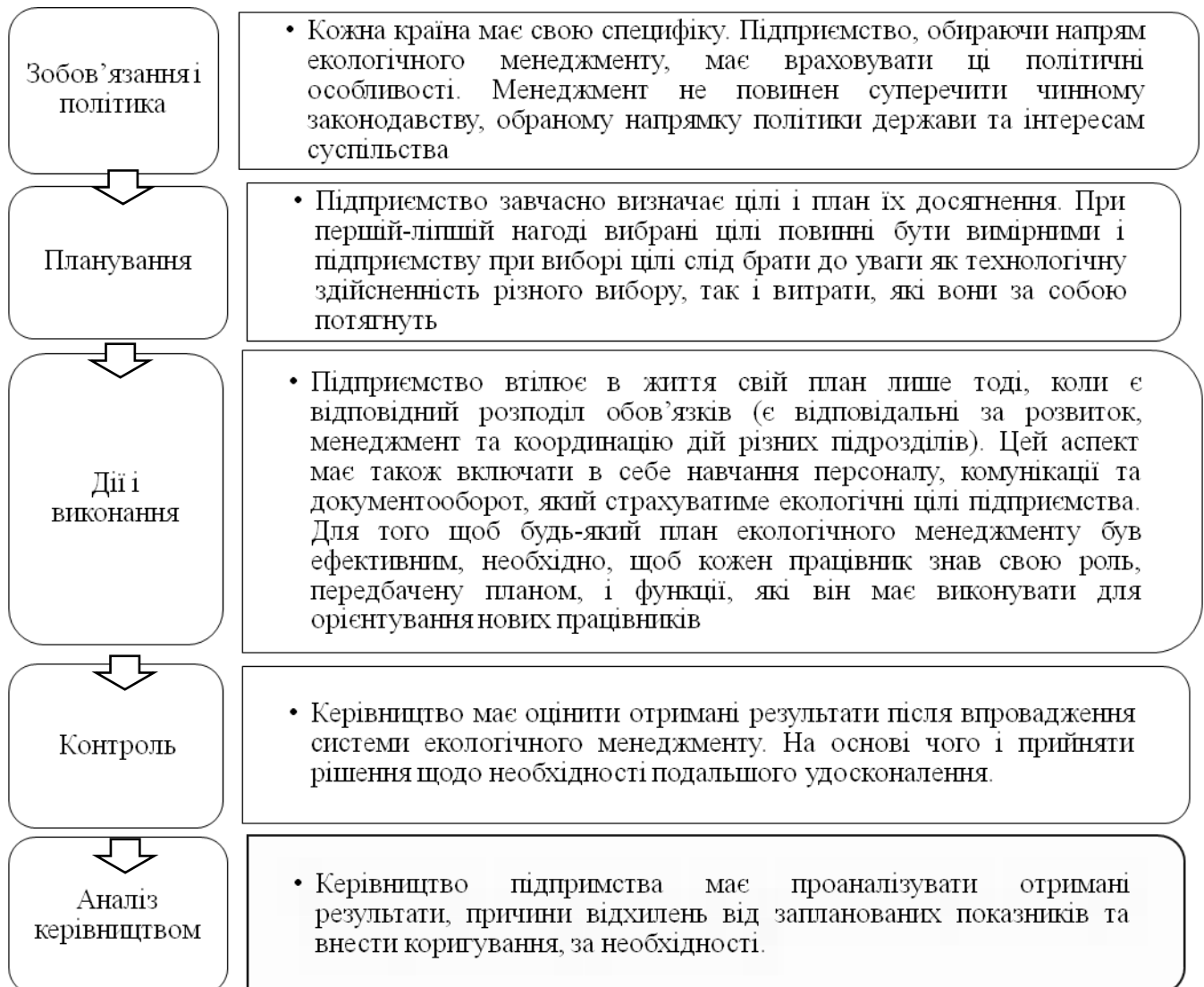


Рис.1.14. Елементи системи екологічного менеджменту на підприємстві

Джерело: складено автором на основі [274].

Вартість впровадження системи екологічного менеджменту має бути не більшою, ніж отримані від неї вигоди згідно з бізнес-практикою. Найбільшими статтями економії після впровадження системи екологічного менеджменту є

зменшення викидів, відходів та економія на електроенергії. Витрати на розробку і реалізацію системи можуть включати:

- витрати внутрішніх ресурсів, у тому числі час працівників, задіяних у процесі впровадження системи;
- навчання персоналу;
- використання консультативної допомоги за необхідності;
- вартість технічних засобів для аналізу екологічних наслідків і варіантів поліпшення, якщо це необхідно.

Згідно з вимогами ISO 14001 «Система екологічного управління. Вимоги та настанови щодо застосування» керівництво підприємства має забезпечити наявність ресурсів, необхідних для створення, впровадження, підтримки і поліпшення системи екологічного менеджменту. «Ресурси включають у себе людські ресурси і спеціалізовані навички, організаційну інфраструктуру, технологію та фінансові ресурси. Має бути назначена відповідальна особа для впровадження системи екологічного менеджменту, яка незалежно від інших обов'язків буде зобов'язана звітувати перед найвищим керівництвом про виконання системи, надавати звіт для розгляду, в тому числі рекомендації щодо поліпшення» [274].

З метою здійснення контролю за впровадження системи екологічного менеджменту на підприємстві відповідальна особа має володіти цілим рядом знань, що відповідатимуть вимогам як чинного законодавства, так і ISO 14001: екологічне законодавство; оцінка екологічних аспектів; запобігання забрудненню; контроль викидів; поводження з відходами; аварійні процедури; системи управління навколишнім середовищем ISO 14001; внутрішній екологічний аудит.

Підприємства можуть підійти до розвитку системи екологічного менеджменту різними способами (рис. 1.15). Наприклад, на великих підприємствах можуть бути окремі фахівці, які будуть задіяні безпосередньо в системі. А в середніх можуть навчити існуючий персонал і розширити його обов'язки для впровадження системи екологічного менеджменту. Прикладом розширення обов'язків, зазвичай, є покладання на інженера з охорони праці додаткових обов'язків з охорони навколишнього природного середовища. У деяких випадках консультанти призначаються для надання допомоги в розвитку системи екологічного

менеджменту, і деякі підприємства скористалися грантовими автоматизованими програмами, що створенні для розповсюдження системи екологічного менеджменту.



Рис.1.15. Варіанти організації системи екологічного менеджменту на підприємствах

Джерело: складено автором.

Одним із недоліків системи є те, що згідно з визначеннями система підходить великим підприємствам. Чим воно більше, тим більша ймовірність, що на ньому вже розроблений аналогічний систематичний підхід до процесів управління. Загальним підходом, що використовується малими і середніми підприємствами з метою сприяння виконанню системи екологічного менеджменту, є спільне здійснення і отримання групової сертифікації. Приклади об'єднання малих та середніх підприємств є у Швеції.

Підприємства нафтопереробного комплексу – це зазвичай великі заводи, що мають кілька структурних підрозділів. Вітчизняні підприємства досить часто працюють в умовах недостатності ресурсів. Якщо ресурсів для впровадження системи екологічного менеджменту не достатньо, щоб задовольнити потреби всього підприємства, то можна використовувати підхід передачі достатніх інструментів і знань, щоб ключові працівники підрозділів володіли необхідною інформацією щодо основних етапів та елементів програми системи для одного структурного підрозділу

комплексу. Такий підхід дасть можливість передати навички і модель екологічного менеджменту, який буде створений у межах одного підрозділу, а отже, в одній структурній одиниці. Згодом підприємство, отримавши досвід роботи на одному комплексі, поширює ці знання всередині всієї групи підприємств. Для впровадження системи екологічного менеджменту на підприємствах нафтопереробного комплексу, з огляду на існуючу світову практику, використовуються 10 етапів, що графічно зображені на рис. 1.16.

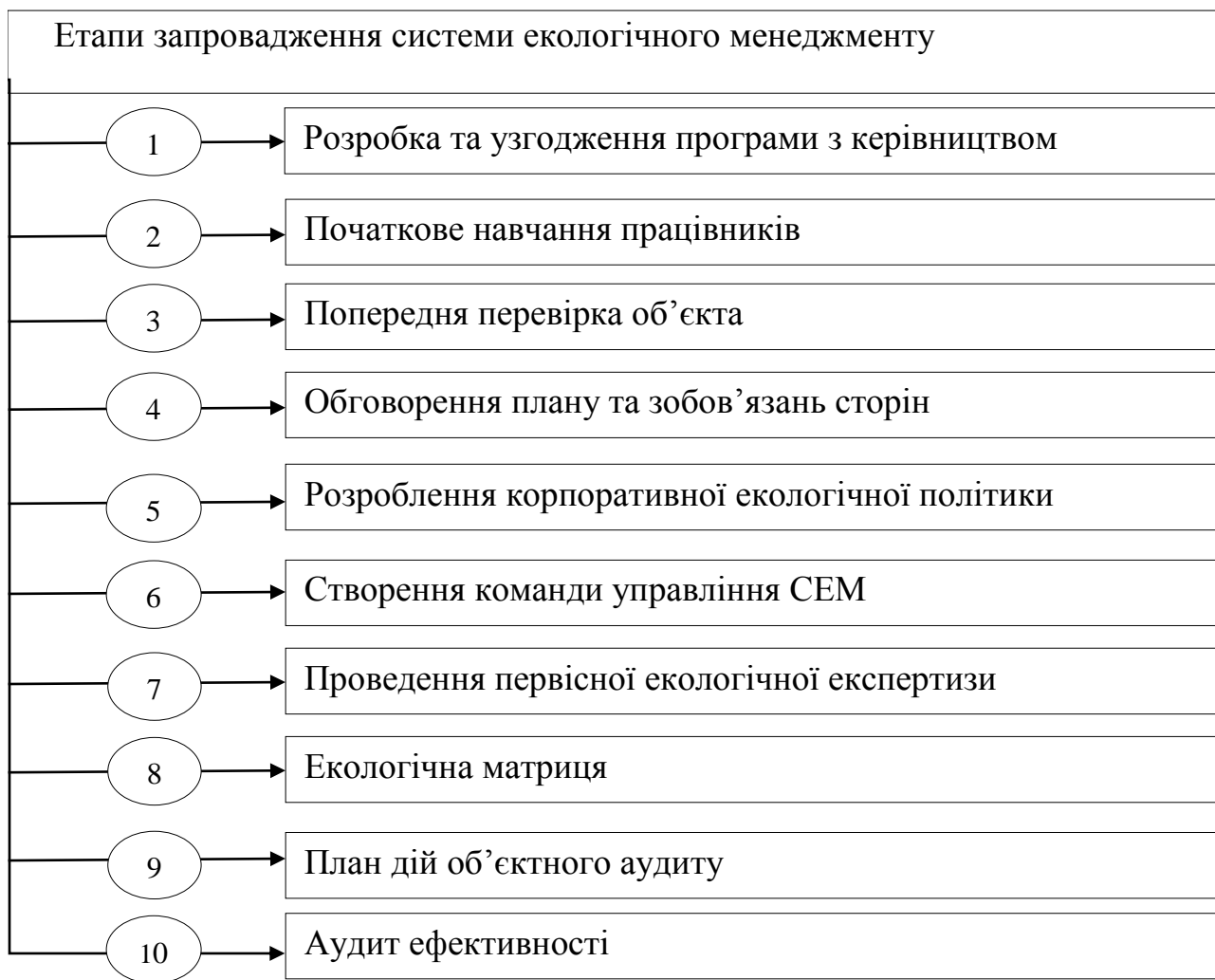


Рис.1.16. Етапи запровадження системи екологічного менеджменту на підприємствах нафтопереробного комплексу

Джерело: складено автором на основі [67]

Першим кроком є проведення засідання відповідальної групи і наступні узгодження програми системи екологічного менеджменту з керівництвом

підприємства. Після чого, відповідно, вони зобов'язуються надати необхідні ресурси та повноваження для впровадження системи екологічного управління.

Потім розпочинається початкове навчання працівників. Воно полягає в тому, щоб ознайомити їх з новими функціями, обов'язками та відповідальністю. Це пункт є одним з найважливіших, адже без кваліфікованого персоналу впровадження системи екологічного менеджменту практично неможливе.

Наступним етапом є проведення попередньої перевірки об'єкта, в якому і обирається підрозділ для впровадження системи екологічного менеджменту (за умови недостатності ресурсів). Ця попередня перевірка також визначає рівень матеріально-технічної підтримки, створюється детальний план дій та термінів реалізації.

Після цього йде обговорення самого плану та відповідних зобов'язань сторін. Проводиться зустріч з керівництвом, в якій затверджується програма і результати, рівень необхідної підтримки і розмір можливих витрат, також обговорюється потенційна окупність і вигода від програми. Погоджується офіційний графік реалізації. За результатами зустрічі, за відсутності неузгоджених моментів, створюється меморандум про взаєморозуміння між підприємством і спеціалістом з впровадження системи екологічного менеджменту.

Лише після проведення попередніх чотирьох кроків відбувається розроблення корпоративної екологічної політики. Для забезпечення уніфікованого підходу для всього підприємства керівництву потрібно створити корпоративну екологічну політику. Зазвичай, запрошені спеціалісти можуть надати приклади таких політик. Після погодження її тексту всім керівництвом вона має бути опублікована на сайті підприємства, включена до ряду інших корпоративних політик підприємства і з нею мають ознайомитися всі працівники.

Одним з важливих моментів є створення команди управління системи екологічного менеджменту. Команда включає в себе ключові кадри підприємства із залученими експертами. Як правило, на підприємствах нафтопереробного комплексу вже є особа, відповідальна за охорону навколишнього природного середовища. З впровадженням системи екологічного менеджменту на підприємстві створюється окремий відділ, який займатиметься питаннями охорони навколишнього середовища. На практиці існували випадки, коли підприємство

разом з організацією відділу охорони навколишнього середовища, реорганізувало відділ охорони праці та включало його до складу відділу екологічного менеджменту.

Потім проводиться первісна екологічна експертиза. Команда управління системи екологічного менеджменту спочатку під керівництвом залучених консультантів проводить експертизу всього комплексу. При цьому розробляється опитувальник для аудиту з урахуванням особливостей місцевості досліджуваного об'єкта, специфіки нафтопереробної промисловості, щоб отримати детальнішу інформацію про роботу процесу і визначити вихідні можливості.

Після збору даних створюється матриця зі списком всіх екологічних аспектів. Будуючи матрицю, відділ системи екологічного менеджменту набуває навичок для ранжирування екологічних аспектів, використовуючи чисельну систему оцінки. Це дає можливість команді встановлювати пріоритети для екологічних аспектів з точки зору ризиків охорони здоров'я, безпеки праці, взаємодії з навколишнім середовищем, фінансовими і матеріальними втратами і продуктивності виробництва. Крім того, ряд безкоштовних/недорогих можливостей, що мають безпосередню окупність, також має бути визначений та врахований. З цієї інформації команда визначає декілька областей для об'єктного аудиту та плану подальших дій.

План дій подається керівництву для зміцнення прихильності до програми, демонструючи прогнозні дані того, що може призвести до економії фінансових коштів і навіть сформуванню певний додатковий резерв коштів. Більшість виявлених можливостей для заощадження є на найнижчому рівні, наприклад, економія води, електроенергії та інше. Вони не потребують значних капіталовкладень.

Аудит проводиться протягом трьох фазної системи: перша фаза складається з первісного збору даних, у тому числі розвиток технологічних схем. Фаза друга – з кількісної оцінки процесу за допомогою застосування матеріальних та енергетичних балансів. Третя – це синтез, що складає розрахунок отриманих вигід від запровадження тих чи інших програм на нафтопереробному підприємстві. Можливості системи екологічного менеджменту організовані в три категорії витрат: низька вартість / без витрат, помірна вартість і висока вартість. Команда управління системи потім готує офіційну доповідь і презентацію рекомендацій для вищого керівництва.

Однією з необхідних умов подальшої євроінтеграції є максимальне наближення якості товарів до європейських стандартів. Екологічні товари набувають все більшої популярності та вимагають відповідної сертифікації для підтвердження їх переваг. В Україні встановлено «Перелік товарів, що підлягають обов'язковій сертифікації в Україні» наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 01.02.2005 № 28:

- системи управління охороною навколишнього середовища, регламентовані міжнародними стандартами, що розроблюються в технічному комітеті ISO/TC 207 «Управління охороною навколишнього середовища», у якому Україна бере участь;

- продукція, шкідлива для навколишнього середовища, включаючи озоноруйнівні речовини і продукція, що їх містить, передбачувані до ввезення в Україну і вивезення з України, а також товари, ввезені на митну територію України;

- екологічно шкідливі технології, включаючи ті, що ввезені на митну територію України і використовуються на промислових і дослідно-експериментальних об'єктах підприємств і організацій оборонних галузей промисловості;

- відходи виробництва і споживання, включаючи небезпечні й інші відходи, які є об'єктом транскордонного перевезення, і діяльність у сфері поводження з відходами;

- види тварин і рослин, їхні частини або деривати, що підпадають під дію Конвенції про міжнародну торгівлю видами дикої фауни і флори, які знаходяться під загрозою зникнення, здобуті у відкритому морі суднами під прапорами України [182].

В Україні акредитовано Орган екологічної сертифікації та маркування, який здійснює сертифікацію продовольчої сировини на відповідність міжнародним та європейським органічним стандартам та екологічну сертифікацію згідно з ISO 14024 «Екологічні маркування та декларації. Екологічне маркування I типу. Принципи та методи» з метою отримання права на застосування екологічного маркування. Знак «Зелений журавлик» визнаний світовою спільнотою як знак відповідності сертифікаційній системі згідно з ISO 14024 (ДСТУ ISO 14024) і входить до міжнародного реєстру Глобальної мережі екологічного маркування (GEN).

Етапи проходження процедури екологічної сертифікації:

1. Заповнення і подання заявки на сертифікацію.
2. Попередній аналіз заявки та визначення вартості сертифікації.
3. Надання підтвердної документації.
4. Оцінювання відповідності продукції вимогам екологічних стандартів.
5. Аналіз даних та прийняття рішення щодо екологічної сертифікації.
6. Застосування екологічного маркування (маркетинг).
7. Нагляд за екологічно сертифікованою продукцією.

При позитивних результатах перевірки органи сертифікації видають заявникам екологічні сертифікати встановленого зразка і дозвіл на право маркування об'єктів сертифікації екологічним знаком відповідності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Дослідження особливостей ведення природоохоронної діяльності на підприємствах нафтопереробного комплексу дає підстави зробити ряд висновків, що мають значення для подальшого удосконалення.

1. Природоохоронна діяльність є частиною природокористування і направлена на охорону навколишнього середовища, раціональне використання природних ресурсів, попередження та ліквідацію шкідливих наслідків користування природними ресурсами. У процесі дослідження визначено доцільність ототожнення понять природоохоронної та екологічної діяльності.

2. Проведений аналіз виявив закономірність: зростання екологічних небезпек спонукає посилення превентивних природоохоронних заходів. Лише у 2015 році було завдано збитків урядам та підприємствам всього світу на близько 100 млрд. дол. США 1060 природними негативними явищами. Природоохоронна діяльність вимагає значних фінансових вкладень і є довготривалою інвестицією, а підприємства України існують в умовах нестабільної економічної ситуації та девальвації національної грошової одиниці, що збільшує екологічні ризики та зменшує впевненість у достатності застережних заходів. Фінансування екологічної діяльності в Україні спостерігається в основному іноземними інвесторами, які

паралельно з розвитком виробничих потужностей підтримують репутацію та імідж підприємства чи торгової марки на світовому ринку.

3. Проаналізувавши відмінності між категоріями екологічного обліку та обліку природоохоронної діяльності, було визначено поняття «облік природоохоронної діяльності» як процес виявлення, вимірювання, відображення, реєстрації, накопичування, узагальнення, зберігання та передачі інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам про природоохоронну діяльність для прийняття управлінського рішення. Об'єктом бухгалтерського обліку є екологічні активи, зобов'язання, природоохоронні витрати, доходи та господарські операції, що пов'язані з природоохоронною діяльністю.

4. Дослідивши класифікацію витрат за цільовим призначенням, видом впливу на природу, типом витрат, об'єктами природи, джерелами фінансування, календарним періодом та впливом на попит, було запропоновано класифікацію витрат природоохоронної діяльності з урахуванням особливостей нафтопереробної діяльності та вимог до їх подальшого обліку: безпосередньо пов'язаних з виготовленням продуктів нафтопереробки; витрати, що включаються до загальноновиробничих витрат та інші витрати.

5. Врахування майбутнього впливу на довкілля на етапі планування, визначення політик, планів і програм розвитку не є законодавчо обов'язковим в Україні, на відміну від законодавства ЄС. Природоохоронні аспекти не набули широкого відображення в галузевих економічних політиках. Податковий кодекс України передбачає певні пільги для підприємств, які використовують альтернативні джерела енергії, що недостатньо для розвитку системи обліку природоохоронної діяльності. Але разом з тим відмічаються позитивні зрушення в законодавчому забезпеченні цієї діяльності.

6. З метою ефективного управління природоохоронною діяльністю на міжнародному рівні затверджено групу стандартів-специфікацій серії ISO 14000 «Екологічний менеджмент» та EMAS (Environmental Management and Audit Scheme), які повинні виступати орієнтиром для євроінтеграції вітчизняних підприємств. Загальною метою стандартів є підтримка охорони довкілля і попередження забруднення при збереженні балансу із соціально-економічними потребами, що

досягається через озброєння підприємств елементами ефективної системи екологічного менеджменту.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора [243, 248, 250, 251].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НАФТОПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1 Методика обліку природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості

Облік природоохоронної діяльності є інструментом управління, який об'єднує фінансові наслідки екологічних проблем в системах фінансового управління організацій. Це сприяє більш ефективному прийняттю рішень з метою сприяння екологічної та економічної стійкості.

Запровадження відокремленого ведення обліку природоохоронної діяльності, що є одним з ключових аспектів контролю за екологічною діяльністю підприємства, в Україні стримується рядом перепон:

- відсутністю обов'язку до його відокремлення;
- великою вартістю екологічно безпечного обладнання і разом з тим відсутністю підтримки держави у фінансуванні переобладнання підприємства;
- складністю виокремлення витрат на природоохоронну діяльність з-поміж інших витрат підприємства.

Фахівцями більшості країн підкреслюється важливість дотримання щодо обліку природоохоронної діяльності таких загальних принципів: зіставність, безперервність, достовірність, значущість, нейтральність і повнота даних. У цьому зв'язку і на сьогодні зберігається актуальність:

- підвищення якості екологічної інформації, переходу від подання описових матеріалів і приватних даних до систематизованої, цифрової, зіставної (за галузями, регіонами, країнами і т.п.) і достовірної інформації;
- забезпечення необхідного практичного зв'язку між власне екологічною звітністю і фінансовою звітністю компаній, що становить першочерговий інтерес при переході до інтегрованого екологічного менеджменту;

– проведення (за наявності такої можливості) межі між природоохоронними та іншими витратами, включаючи витрати на забезпечення загальної безпеки виробництва, відсутність якої утрудняє обґрунтування цих витрат, і визначення їх ефективності [178, с.453].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про природоохоронну діяльність підприємств нафтопереробної промисловості та її розкриття в фінансовій звітності регулюються Міністерством фінансів України.

Основними рахунками, за якими в бухгалтерському обліку ведеться облік природоохоронної діяльності на підприємствах нафтопереробної діяльності, є: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів (амортизація), 15 «Капітальні інвестиції», 19 «Гудвіл», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 39 «Витрати майбутніх періодів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

У Методичних рекомендаціях з обліку природоохоронних витрат і зобов'язань, запропонованих Конференцією з торгівлі і розвитку ООН, зазначено, що екологічні витрати включають у себе витрати на заходи, вже понесені, або ті, що будуть понесені в майбутньому, для управління впливом діяльності підприємства на навколишнє середовище екологічно відповідальним способом, а також інші витрати, обумовлені екологічними цілями та вимогами підприємства [272].

Облік основних засобів на підприємствах нафтопереробного комплексу, призначених для екологічної діяльності, регулюється МСБО 16 «Основні засоби». Відповідно до МСБО 16 доцільним є виділення основних засобів, що утримуються і використовуються з метою зменшення негативних екологічних наслідків, адже

група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів на окремому субрахунку [151].

МСБО 16 «Основні засоби» наголошує, що придбання основних засобів з метою охорони довкілля хоч безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремо існуючого об'єкта основних засобів, може бути необхідним суб'єктові господарювання для отримання майбутніх економічних вигід від його інших активів. Такі об'єкти основних засобів відповідають визнанню як активів тому, що вони уможливають надходження більших майбутніх економічних вигід від пов'язаних з ними активів, ніж у випадку, якби їх не придбали.

Накопичувати первісну вартість основних засобів природоохоронного призначення на підприємствах нафтопереробної промисловості доцільно на окремому субрахунку рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Визначення строку корисного використання основних засобів природоохоронної діяльності вважаємо однією з основних особливостей ведення обліку. Активи, пов'язані з переробкою і збутом в основному амортизуються лінійним методом протягом строку корисного використання таких активів. Альтернативним методом є нарахування амортизації пропорційно обсягу випущеної продукції (виконаних робіт). Податковим кодексом України встановлені мінімальні строки використання основних засобів, за допомогою яких розраховується щомісячна амортизація засобів, що використовуються в господарській діяльності. Технологічне обладнання, що допомагає підприємству нафтопереробної галузі зменшувати шкідливий вплив на навколишнє середовище, використовується підприємством протягом усього виробництва. Тобто, враховуючи високу вартість встановлення, наприклад, очисних споруд, підприємство купує та встановлює одну споруду, замість необхідних трьох, і використовує її на всіх етапах виробництва. Тим самим обладнання швидко зношується за рахунок покладених навантажень на них та швидше морально старіє з урахуванням технічного прогресу. З цього випливає необхідність встановлення меншого строку корисного використання з урахуванням виробничих потужностей і фінансових можливостей підприємства.

Після встановлення строку корисного використання підприємство відповідно швидше амортизуватиме основний засіб та матиме необхідність переоснащення.

Проблема полягає в тому, що підприємство має обмеження щодо встановлення Податковим кодексом України, зокрема ст. 138, мінімального строку корисного використання [188]. Виходячи з цього, встановлений нафтопереробним підприємством менший строк призведе до зниження витрат на амортизацію згідно з кодексом і, як наслідок, виникає невідповідність бухгалтерського та обліку згідно з кодексом, що державні органи та підприємства намагаються подолати. З урахуванням сказаного вище керівництво вітчизняних підприємств нафтопереробного комплексу обере варіант розрахунку амортизації з використанням встановлених мінімумів строків корисного використання основних засобів Податковим кодексом України, що зменшить як часові витрати на аналіз кожного з придбаних засобів спеціаліста бухгалтерського обліку, так і кошти на залучення додаткових фахівців для визначення справедливого терміну, протягом якого підприємство може безпечно використовувати обладнання.

Але в той самий час встановлення справедливого строку та розрахунок амортизаційних відрахувань і, як наслідок, розрахунок залишкової вартості є базовими показниками для розрахунку ефективності використання основних засобів та ведення природоохоронної діяльності загалом. Підприємства з іноземними інвестиціями або ті, що прагнуть отримати інвестиції, мають приділяти значну увагу коефіцієнтам ефективності, за допомогою яких будуються рейтинги підприємств і що є основними критеріями вибору підприємства для інвестування коштів.

Враховуючи описану вище необхідність встановлення меншого строку корисного використання основних засобів, вважаємо за доцільне внести зміни до Податкового кодексу України, а саме: виокремити з-поміж укрупнених груп основні засоби – машини та обладнання природоохоронного призначення, термін використання яких має бути встановлений 3 роки (замість нині встановлених 5), а у випадках, коли він буде ще нижчим – обов'язкове погодження цього строку з Міністерством екології та природних ресурсів України. Погодження визнаватиметься контролюючими органами як підтвердження необхідності

збільшення щомісячних відрахувань. Це дозволить підприємствам не втрачати розміру витрат, справедливо оцінювати собівартість продукції.

Природоохоронна діяльність характеризується не лише встановленням природоохоронного обладнання, а й появою зобов'язань підприємства перед іншими суб'єктами. Це – зобов'язання як перед державними органами зі сплати податків, використання природних ресурсів у дозволених межах, так і перед суспільством попереджувати та ліквідовувати негативні наслідки своєї діяльності. На ліквідацію завданих збитків навколишньому природному середовищу, зазвичай, необхідні значні кошти, які за обсягом можуть перевищувати річний бюджет компанії і, як наслідок, компанія знаходиться на межі банкрутства. Саме тому планування можливих втрат та створення резервних активів для їх подолання є основною запорукою безпечного і довготривалого існування підприємства.

Відповідно до бухгалтерської практики існує два підходи для визначення бухгалтерського зобов'язання. Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) визначено поняття «умовне зобов'язання». У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» умовне зобов'язання подібне за визначенням до непередбаченого зобов'язання [190]. Згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та активи» [154], умовне зобов'язання це:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або

б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки: і) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Міжнародний стандарт розглядає не лише умовне зобов'язання, а й забезпечення, що визнається як зобов'язання (якщо припустити, що їх можна достовірно оцінити), оскільки воно є існуючим зобов'язанням і ймовірно, що погашення цього зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, які втілюють у собі

економічні вигоди. П(С)БО 11 також розглядає поняття забезпечення як зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Лише ті зобов'язання, які виникають унаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто майбутнього ведення бізнесу), визнаються як забезпечення. Прикладами таких зобов'язань є штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля – обидва у момент сплати спричиняють вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання. Подібним чином суб'єкт господарювання визнає забезпечення на виведення з експлуатації нафтової установки або атомної електростанції тією мірою, якою суб'єкт господарювання зобов'язаний виправити вже завдану шкоду. І навпаки, внаслідок комерційного тиску чи юридичних вимог суб'єкт господарювання може мати намір або необхідність понести видатки для здійснення конкретної діяльності в майбутньому (наприклад, установлення протидимових фільтрів на одній з частин комплексу певного типу). Оскільки суб'єкт господарювання може уникнути майбутніх видатків у наслідок своїх майбутніх дій (наприклад, змінюючи спосіб діяльності), він не має існуючого зобов'язання за цими майбутніми витратами і не визнає забезпечення.

Подія, яка негайно не спричиняє виникнення зобов'язання, може спричинити його пізніше, оскільки зміни в законодавстві або певна дія (наприклад, достатньо конкретна публічна заява) суб'єкта господарювання може спричинити конструктивне зобов'язання. Наприклад, якщо довкіллю завдано шкоди, може не бути ніякого зобов'язання виправити наслідки. Проте заподіяння шкоди стане подією, що створює зобов'язання, якщо нове законодавство вимагатиме ліквідацію заподіяної шкоди або ж якщо суб'єкт господарювання публічно візьме на себе відповідальність за виправлення і таким чином створить конструктивне зобов'язання.

Застосування наближених оцінок є суттєвим елементом складання фінансової звітності і не зменшує їх достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є більш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан. За винятком, коли суб'єкт господарювання буде

спроможний визначити діапазон можливих результатів і таким чином зробити наближену оцінку зобов'язання; яка є достатньо достовірною для визнання забезпечення. У надзвичайно рідкісних випадках, коли не можна зробити достовірної наближеної оцінки, існує зобов'язання, яке не може бути визнаним. Таке зобов'язання розкривається як умовне зобов'язання.

Досить часто завдані екологічні збитки несуть негативні наслідки не лише для підприємства, а й для суспільства та держави в цілому. Звичайно, після проведених досліджень, і якщо доведено, що екологічну небезпеку спричинила не лише безвідповідальність підприємства, а й об'єктивні природні явища, тоді держава або інші інвестори можуть компенсувати або профінансувати окремі витрати підприємства. У цьому випадку, відповідно до МСБО, така компенсація вираховуватиметься з видатків у Звіті про прибутки та збитки. Тобто не наводитиметься в рядку «інші доходи», а зменшуватиме «витрати». Інакше відображення суперечило б економічній сутності такої компенсації.

ПСБО 11 «Зобов'язання» передбачає створення забезпечення для відшкодування таких операційних витрат: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; тощо.

Цей перелік не виокремлює забезпечення на виконання екологічних зобов'язань. У П(С)БО взагалі рідко зустрічаються терміни, пов'язані з екологічною, природоохоронною діяльністю. Це пов'язане з тим, що бухгалтерський облік є відображенням стану підприємницької діяльності в країні. А зміни до нормативних актів вносяться за умови виникнення гострої необхідності врегулювання вже існуючої діяльності. Тобто спочатку з'являється діяльність, а потім вже законотворчі органи реагують на це шляхом створення (зміни) нормативної бази. Іноземні підприємства ведуть екологічно спрямовану діяльність і, відповідно, у МСБО часто зустрічаються приклади, що ґрунтуються на екологічних витратах, проблемах природоохоронного характеру, що відсутні в П(С)БО. Зокрема, в МСБО 37 наводиться приклад забезпечення при веденні природоохоронної діяльності: прикладами таких зобов'язань є штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля – обидва у момент сплати спричиняють вибуття ресурсів, які

втілюють у собі економічні вигоди, незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання.

Оцінка забезпечення та його фінансового впливу на поточну діяльність визначається проводиться на основі судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання та доповнюється досвідом подібних операцій, а в деяких випадках і висновками незалежних експертів. Взяті до уваги свідчення включають будь-яке додаткове свідчення, отримане внаслідок подій після звітнього періоду [150].

Оцінка забезпечення проводиться різними способами залежно від обставин. У випадках, коли забезпечення поширюється на велику кількість статей, оцінку необхідно робити методом очікуваної вартості, тобто зобов'язання оцінюються зважуванням усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. У разі коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним як будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.

Наприклад, керівництво ТОВ «Альянс Холдинг» оцінило ймовірність розливу нафти при транспортуванні її на нафтопереробний завод танкером (приблизно 60 тонн сировини) у 2,5%, адже танкери нові, маршрут відпрацьований, капітани танкера мають досвід роботи більше 15 років, проте погодні умови можуть змінитися, і було прийнято консервативне рішення про відповідну ймовірність. Залучені експерти підраховали можливі збитки при розливі усієї сировини в розмірі 63 млн. грн. (2,1 млн. євро). При виявленні витоку командир судна повідомляє Центр реагування на надзвичайні ситуації для отримання допомоги. Згідно з практикою Центру за умови вчасного реагування ліквідувати причину розливу вдається при втраті 10–15 тонн сировини. Збитки від такого розливу були оцінені експертами в розмірі 16 млн. грн., а ймовірність – 15%.

За наведеними вище даними забезпечення витрат природоохоронної діяльності у зв'язку з розливами нафти з танкерів має бути створено в розмірі:

63 млн. грн. \times 0,025+16 млн. грн. \times 0,15+0 грн. \times 0,825=3,98 млн. грн. з розрахунку на кожний танкер підприємства.

Проведений аналіз показав, що на підприємствах нафтопереробного комплексу не відображається умовне зобов'язання, не нараховується екологічне забезпечення з подальшим його переглядом на звітну дату. Зазвичай, перегляд відбувається кожний рік на дату балансу (31 грудня). У випадку коли переглянута вартість потребує змін, то у бухгалтерському обліку роблять відповідні записи. Тому вважаємо за доцільне та необхідне їх створення з відповідними бухгалтерськими проведеннями, які відображені в табл. 2.1.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та активи», залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується) [154]. За відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Забезпечення також може визнаватися для покриття необхідних квот згідно з Кіотським протоколом. Нафтопереробні підприємства можуть отримувати або купувати квоти на викиди у державних органів. Згідно з розробленою системою, підприємство може: а) здійснювати викиди у межах визначених квотами; б) нижче від граничного показнику і продати «зеконормлені» одиниці; або в) купувати квоти для покриття здійснених фактично викидів(у разі недостатності власних). Забезпечення визнається у розмірі необхідних квот або розміру штрафу, які необхідно буде придбати/сплатити нафтопереробному підприємству виходячи з його поточних обсягів викидів в атмосферу. Забезпечення зменшується квотами лише у випадку їх використання. Балансова вартість не зменшує обсяг забезпечення. Самі квоти відносяться до нематеріальних активів і обліковуються за собівартість, якщо вони були придбані. Квоти, отримані безоплатно від держави, визнаються або за справедливою вартістю з урахуванням відповідного відкладеного доходу (зобов'язання), або за собівартістю (відсутність зобов'язання) відповідно до МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Таблиця 2.1

Облік екологічного забезпечення та умовного зобов'язання

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
	Д-т	К-т	
Створення та використання екологічного забезпечення			
Створено забезпечення із періодичних відрахувань	993 «Витрати природоохоронної діяльності»	474 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	3 980
Після настання екологічної аварії, відображення понесених витрат на поліпшення наслідків за рахунок забезпечення	474 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	207 «Запасні частини» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 661 «Розрахунки за виплатами працівникам» 651 «Розрахунки за страхуванням» та інші	1 255
Отримана компенсація за понесені витрати, під які було створено забезпечення	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	155
Відновлено забезпечення на суму компенсації	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	474 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	155
Переоцінка екологічного забезпечення			
Дооцінка екологічного забезпечення	993 «Витрати природоохоронної діяльності»	474 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	98
Зменшення забезпечення на ліквідацію негативних екологічних наслідків діяльності підприємства (метод сторно)	993 «Витрати природоохоронної діяльності»	474 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	12
Відображення умовного зобов'язання			
Визнання умовного екологічного зобов'язання	Позабалансовий рахунок «Витрати на ліквідацію негативних екологічних наслідків»	Позабалансовий рахунок «Умовне екологічне зобов'язання»	15

Джерело: складено автором на основі [150, 186, 190]

М(С)БО 37 [154] не рекомендує визнавати умовне зобов'язання. У випадках коли суб'єкт господарювання солідарно і окремо відповідальний за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.

Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очіувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком обставин, за яких не можна зробити достовірної наближеної оцінки).

Фінансові звіти висвітлюють фінансовий стан суб'єкта господарювання наприкінці звітного періоду, а не його можливий стан у майбутньому. Отже, забезпечення не визнається щодо витрат, які необхідно понести для здійснення діяльності в майбутньому. Визнанні зобов'язання у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, є ті, що існують на кінець звітного періоду.

Згідно з П(С)БО 11 у примітках до фінансової звітності підприємству слід наводити таку інформацію щодо кожного виду забезпечень:

- цільове призначення забезпечення природоохоронної діяльності, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;
- залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду;
- збільшення забезпечення на природоохоронну діяльність протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань;
- сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду на ліквідацію наслідків для навколишнього середовища;
- невикористана сума природоохоронного забезпечення, що сторнована у звітному періоді;
- сума очікуваного відшкодування витрат природоохоронної діяльності державою чи іншими інвесторами, що врахована при оцінці забезпечення.

За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація у Примітках до фінансової звітності:

- стислий опис зобов'язання та його сума;
- невизначеність щодо суми або строку погашення;
- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

Основним проявом природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості є понесені витрати на забезпечення екологічної рівноваги, зменшення шкідливих наслідків від своєї основної діяльності. Облік природоохоронної діяльності на досліджуваних підприємствах нафтопереробного комплексу не виділяється на окремих субрахунках бухгалтерського обліку. Наприклад, виокремлення витрат природоохоронного призначення іноді можна спостерігати лише за допомогою ведення окремого аналітичного рахунку витрат на субрахунку 94 «Інші операційні витрати». Але обсяги витрат, відображені в обліку таким чином, не відповідають дійсності, адже є досить умовними (виключно на розсуд бухгалтера, без додаткової консультації з інженером, менеджером). Однією з причин цього є те, що підтвердженню документально підлягає загальний обсяг витрат, відображений на кожному рахунку, а не в розрізі статей.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу поточних витрат.

Облік витрат на вітчизняних підприємствах регулюється П(С)БО 16 «Витрати», але так як підприємства нафтопереробної промисловості складають звітність за міжнародними стандартами, то в обліку вони керуються ними. Міжнародного стандарту присвяченого витратам немає, проте Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів", МСФЗ 2 "Запаси", МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби" містять окремі положення щодо їх обліку. У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів витрати- це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [111]. Витрати відображаються у періоді виникнення доходів, задля яких їх було понесено.

Також підприємства нафтопереробної галузі досить часто ведуть спільні геологорозвідувальні роботи для економії коштів, підвищення якості та інших переваг від взаємодії, прикладом такої співпраці є Юзівська ділянка. «Шелл» та «Укргазвидобування» оновили договір про спільну діяльність. Метою договору був спільний пошук і видобуток вуглеводнів. «Шелл» стала оператором проекту на етапі пошуково-розвідувальних робіт. Наразі компанії завершили пошуково-розвідувальні роботи в межах договору. Виходячи з отриманих результатів розвідки, сторони погодили рішення про припинення дії договору.

Облік спільної діяльності без створення юридичної особи ведеться відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 30 грудня 2011 року № 1873 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи» [146]. Облік ведеться окремо від власної господарської діяльності оператором, відповідно відокремлюються всі передані засоби в спільну діяльність шляхом обліку їх на рахунку 551 «Довгострокові вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк більше ніж один рік або безстроково) або субрахунку 6851 «Вклади до спільної діяльності» (якщо договір спільної діяльності укладено на строк менше ніж один рік). Припустимо, що учасник 1 вніс 40% від загальної кількості внесків і за умовами спільної діяльності розподілення прибутку відбувається пропорційно внескам учасників. Кореспонденцію рахунків наведено в табл.2.2.

Однією з особливостей такого обліку є нарахування амортизації, коли основні засоби використовуються як у спільній діяльності, так і у власній. У такому випадку необхідно витрати на амортизацію розподілити пропорційно до бази розподілу (або час використання, або кількість виготовленої продукції). Не врахування такого моменту може призвести до завищення власних витрат і заниження витрат спільного проекту, і навпаки.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків для обліку спільної діяльності без створення
юридичної особи

Зміст	Д-т	К-т	Сума, грн.
Облік учасників			
Включення основної техніки до групи вибуття на суму зносу	131	104	20 000
Виведення техніки з основних засобів (залишкова вартість)	286	104	100 000
Передача техніки для проведення спільної діяльності	1831 (3771)	286	100 000
Внесення коштів для спільної діяльності	1831 (3771)	311	75 000
Внесення запасів	1831 (3771)	201	13 000
Нарахування заробітної плати фахівцям, що працюють у спільній діяльності	3772	661	12 000
Нарахування єдиного соціального страхування із заробітної плати (22%)	3772	651	2 640
Утримання із заробітної плати ПДФО та ВЗ	661	64	2 340
Отримання компенсації заробітної плати від спільної діяльності	311	3772	14 640
Визнано дохід від спільної діяльності	1832	722	20 300
Отримання частини доходу	311	1832	4 700
Облік спільної діяльності (веде оператор)			
Отримання техніки, коштів, запасів від учасників	104, 311, 201	551 (6851)	188 000
Оприбуткування техніки на суму її зносу	104	131	20 000
Нараховані витрати на оплату праці	231	6851	14 640
Погашено заборгованість перед учасником за заробітну плату	6851	311	14 640
Нарахована амортизація техніки	231	131	3 200
Визначено фінансовий результат	791	441	50 750
Розподіл прибутку	441	443	50 750
Нараховані частини прибутку кожному з учасників	443	6721	20 300
Виплачена частина прибутку учасникам	6721	311	4 700

Джерело: розроблено автором на основі даних [146].

За результатами ведення спільної діяльності оператор складає окрему фінансову звітність спільної діяльності. Кожен з учасників включає до власної звітності вже результат (відповідно прибуток чи збиток), що розподілений відносно бази [146].

Отже, ведення окремого обліку природоохоронної діяльності не спостерігається на підприємствах нафтопереробної промисловості, на що вплинуло відсутність нормативного регулювання та практичних рекомендацій щодо його ведення. Разом з тим, за допомогою введення аналітичних рахунків, бухгалтери намагаються створити інформаційну базу для оперативного прийняття рішення.

2.2 Особливості організації обліку природоохоронної діяльності і відображення її в звітності підприємств нафтопереробної промисловості

Інвестиції в «чисте», екологічне, інноваційне обладнання є довгостроковою перспективою та термін її окупності є досить великим, особливо, якщо враховувати вартість устаткування. Світова тенденція свідчить, що екологізація виробництва відбувається в основному за рахунок державних стимулювань: податкових пільг, субсидій тощо. Уряд держави поки що взяв не дуже активний, але все ж таки курс на заохочення екологічно чистого виробництва, особливу увагу уряду мають відновлювальні джерела енергії.

Важливим елементом регламентного забезпечення обліку природоохоронної діяльності є документооборот, що дає можливість отримання цієї інформації керівниками різних рівнів управління. Налагоджена і чітка робота з документами, що є основою для правильного, своєчасного, достовірного та обґрунтованого прийняття управлінського рішення, суттєво впливає на ефективне управління підприємством [112].

Існуюча сучасна система інформації про витрати на охорону навколишнього природного середовища і його відновлення ведеться на базі вибірок із носіїв інформації (первинних документів або статистичних розрахунків). Первинні документи для обліку витрат на природоохоронну діяльність (рис. 2.1): акт виконаних робіт, лімітно-забірна картка (типова форма № М-8, М-9), матеріальний

звіт (типова форма № 19), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11), акт приймання матеріалів (типова форма № М-7), товарно-транспортна накладна (форма №1-ТН), товарно-транспортна накладна на відпуск нафтопродуктів (нафти) (форма № 1-ТТН), розрахунок природних втрат нафтопродуктів (нафти) (форма № 28-НП), акт про приймання обладнання (типова форма № М-15), акт приймання-передачі обладнання у монтаж (типова форма № М-15а), акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма № ОЗ-1), розрахунок амортизації основних засобів (типова форма № ОЗ-14), розрахунково-платіжна відомість працівника (форма № 6-П), рахунок-фактура, платіжне доручення (форма 040001), виписка банку, розрахунки поточних витрат на природоохоронну діяльність і на капітальний ремонт основних природоохоронних засобів та інші.

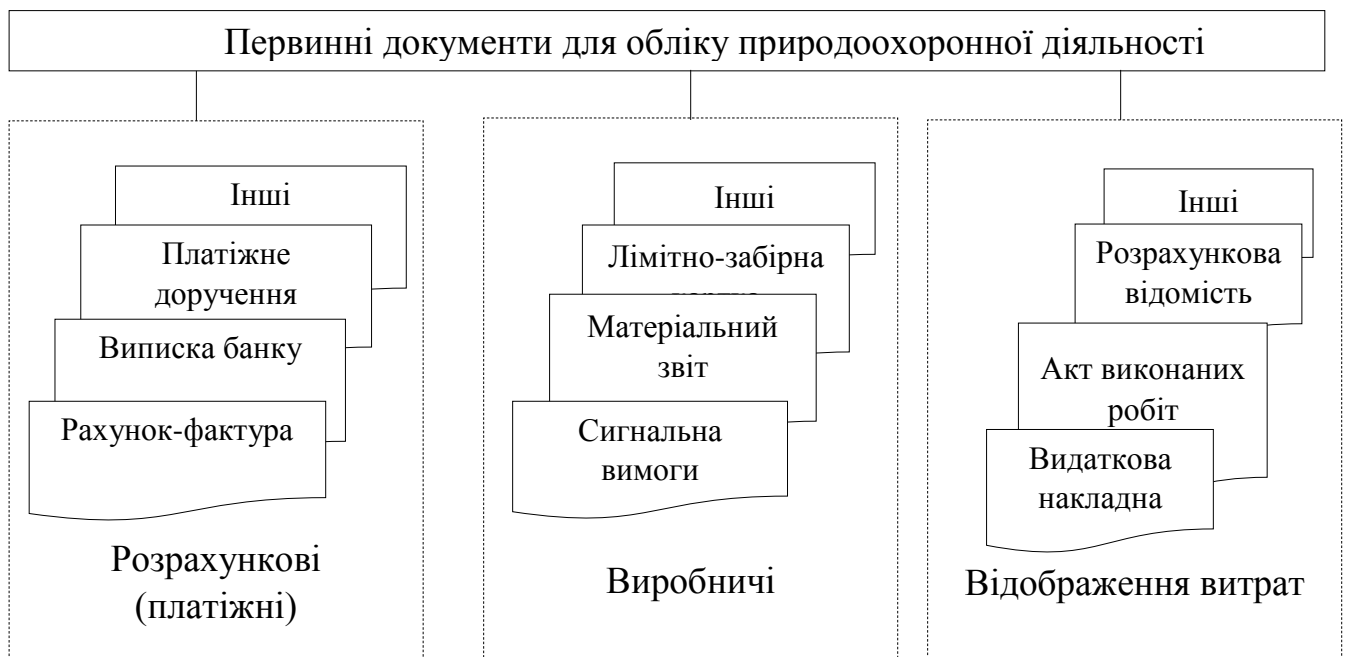


Рис. 2.1. Групування основних первинних документів для обліку природоохоронної діяльності

Джерело: розроблено автором на основі [83, 92, 112, 261].

Доцільно ввести поняття «рівень витрат на природоохоронну діяльність», що означає затверджені (встановлені) гранично допустимі ліміти або норми витрат на охорону і відновлення природного середовища, оскільки для кожного напрямку

природоохоронної діяльності організація, що має ліцензію, установлює ліміти або норми.

Важлива (сигнальна) за змістом інформація надається за допомогою локальної мережі до бухгалтерії підприємства. Керівництво своєчасно отримує цінну за змістом інформацію, на базі якої буде прийнято ефективне управлінське рішення. Правильність прийнятого управлінського рішення прямо вплине на ліквідацію конкретних недоліків.

Найпоширенішою організаційною системою є створення відділу бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Середня кількість бухгалтерів – 5-6 осіб. Відділ бухгалтерії складається з:

- головного бухгалтера,
- бухгалтера, відповідального за облік ПДВ та розрахунки з іншими дебіторами;
- бухгалтера, який веде розрахунки з покупцями та постачальниками;
- бухгалтера, що здійснює облік заробітної плати;
- бухгалтера, відповідального за облік операцій виробничого призначення та калькуляції собівартості;
- бухгалтера, відповідального за роботу з банком.

Як показало дослідження, щодня до відділу надходить велика кількість документів (більше ніж 200) як за допомогою електронних засобів (в основному це податкові накладні), так і через пошту (кур'єрську службу).

Документооборот між бухгалтерією та іншими відділами на підприємстві загалом на практиці організований таким чином: менеджери на місцях замовляють необхідні послуги та товари, укладають договори з постачальниками (довгострокові погоджуються з юридичним відділом та головним бухгалтером), надсилають рахунки на оплату для підтвердження начальникам свого відділу.

Начальник відділу надсилає рахунки на оплату бухгалтеру по роботі з банком засобами електронного зв'язку або безпосередньо заносить до відділу бухгалтерії. Акти виконаних робіт постачальники надсилають до бухгалтерії поштою, а прибуткові накладні працівник відділу закупівель передає до бухгалтерії.

Виробничі цехи подають до бухгалтерії лімітно-забірні картки, сигнальні вимоги за понадлімітний відпуск матеріалів, дефектні відомості, на основі яких відбувається калькуляція собівартості продукції.

Доцільно запропонувати удосконалення документообороту (рис. 2.2) між постачальниками та бухгалтерією. Надходження до бухгалтерії актів отриманих робіт, прибуткових накладних мають забезпечити менеджери, що були ініціаторами оплат та які відповідальні за замовлення/отримання товарів/послуг. Це дасть можливість підвищити контроль за якістю наданих послуг та отриманих товарів/послуг, що відбудеться за рахунок оперативного отримання менеджерами інформації на місцях шляхом звіряння документів з фактичними показниками. Бухгалтерія в кінці кожного місяця (після проведення усіх платежів) може надсилати менеджерам звіт щодо відкритих оплат для координування їх роботи з постачальниками.

Основним відділом на нафтопереробному підприємстві, який відповідає за природоохоронну діяльність є відділ охорони навколишнього середовища. До складу цього відділу входять начальник відділу та інженери, які повністю контролюють природоохоронну діяльність і володіють інформацією про її ведення на підприємстві. Кількість працівників залежить від обсягу самого підприємства.

До обов'язків інженера з охорони навколишнього середовища підприємства нафтопереробної промисловості входить розробка проектів перспективних і річних планів проведення заходів з охорони навколишнього середовища, контроль за їх виконанням, складання встановленої звітності про виконання заходів з охорони навколишнього середовища, контроль за дотриманням технологічних режимів природоохоронних об'єктів, участь у перевірці відповідності технічного стану устаткування вимогам охорони навколишнього середовища, аналіз їх роботи, участь у підготовці технічних завдань на проектування нових, розширення і реконструкції діючих виробництв і об'єктів підприємства з урахуванням вимог охорони навколишнього середовища та інше.

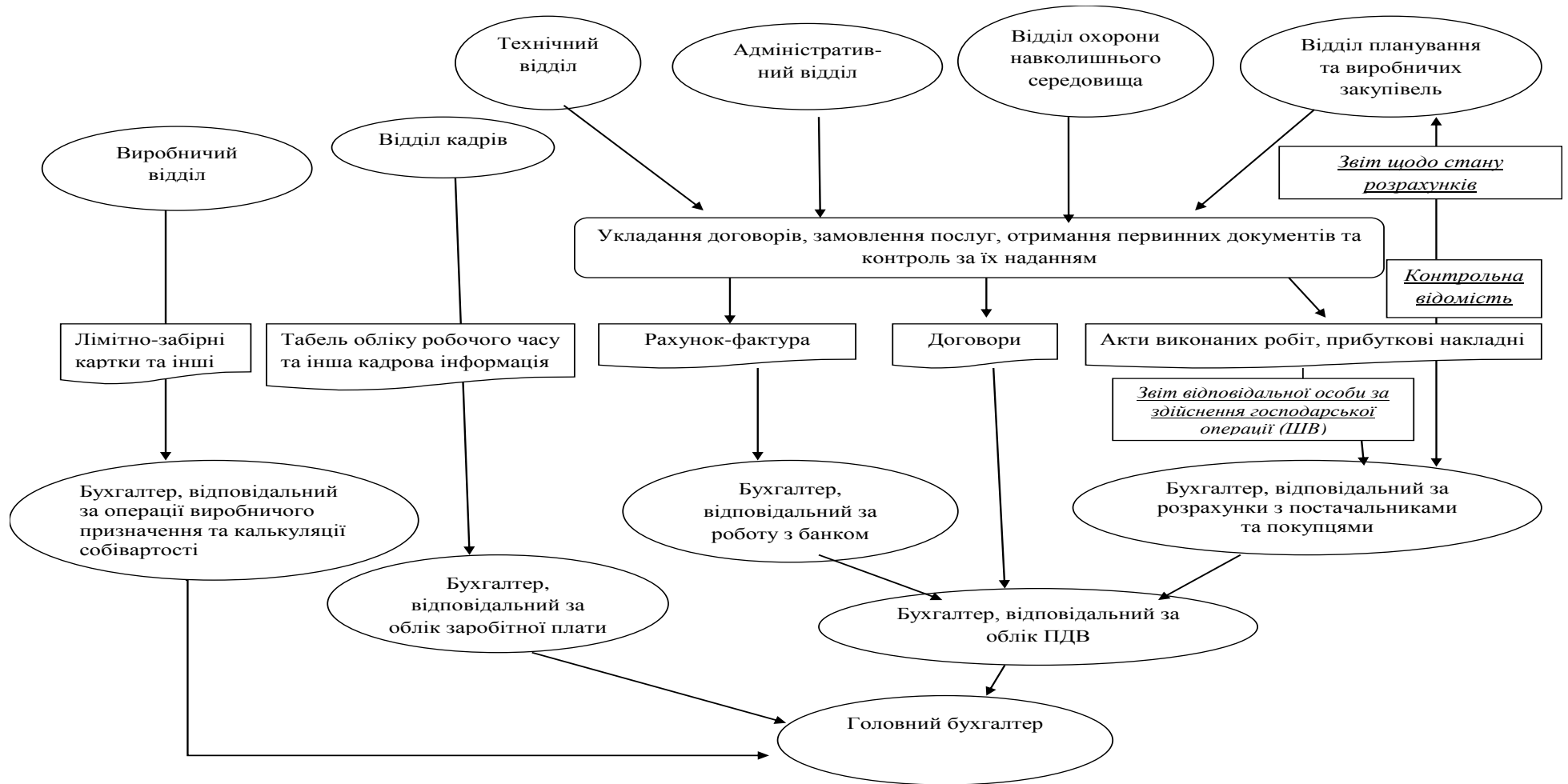


Рис.2.2. Організація обороту основних документів природоохоронної діяльності між відділом бухгалтерії та іншими відділами на підприємстві з урахуванням запропонованих змін

Джерело: складено автором.

Курсивом виділено документи, запропоновані автором.

Для належного обміну інформацією, доцільно використання окремого звіту щодо стану розрахунків з постачальниками із зазначенням назви постачальника, сальдо на початок, дат платежів та отриманих актів виконаних робіт/видаткових накладних (рис. 2.3).

Відділ	Відповідальна особа	Сальдо на початок, грн.	Оплата		Постачання		Сальдо на кінець, грн.
			Дата	Сума, грн.	Документ	Сума, грн.	
<i>ТОВ «Шелл Ойл Продактс Юкрейн»</i>							
Планових закупок	Сидор В.А.	-16 800	16.12.15	32 000	накладна №1, 19.12.15	-45 000	31 000
			25.12.15	60 000			
<i>ТОВ «Екологічні інвестиції»</i>							
Екології	Петров К.О.	120 000	01.12.15	32 000	Акт № 258/01, 16.12.15	162 00 0	0

Рис.2.3. Витяг зі звіту щодо стану розрахунків з постачальниками щодо природоохоронної діяльності на прикладі ТОВ «Альянс Холдинг»

Джерело: складено автором.

Для обліку природоохоронної діяльності необхідно правильно ідентифікувати витрати у бухгалтерському обліку. Враховуючи те, що бухгалтер не завжди може самостійно встановити характер витрат за їх призначенням, пропонується вирішити цю проблему через кодування витрат та вдосконалення системи документообороту.

Це також є актуальним на етапі їх внесення бухгалтерією до програми (1С, «Парус», SAP, Dynamics та інші). На підприємствах нафтопереробного комплексу відбувається велика кількість господарських операцій щодня, які потребують належного документального оформлення, своєчасна обробка яких має бути забезпечена відділом бухгалтерії. Але на більшості підприємств нафтопереробної промисловості витратам на природоохоронну діяльність не присвоюється конкретний шифр (код). Забезпечити розробку такого кодування має інженер з охорони навколишнього середовища і відповідальні особи структурних підрозділів. Останні мають проконтролювати і подальше їх використання. Вони зобов'язані ознайомити із встановленим кодуванням працівників, які оформляють первинні документи. В умовах повної автоматизації обліку присвоєння шифрів витратам на природоохоронну діяльність є обов'язковим. Приклад шифрування витрат на природоохоронну діяльність наведено в додатку І.

Необхідно додати до переліку документів, що підтверджують здійснення господарської операції, звіт відповідальної особи за здійснення господарської операції з відповідною інформацією щодо центрів витрат, на які необхідно віднести понесені витрати (рис. 2.4). Це нововведення покращить облік витрат, зокрема, достовірність облікових даних, адже бухгалтер у головному офісі не має можливості контролювати усі витрати відділів – ці функції покладено на керівників підрозділів. Звіт має бути лаконічним, щоб не вимагав багато часу на оформлення, тому варто використовувати уніфіковані документи, наприклад:

Звіт відповідальної особи про здійснення операції (ШВ)	
Постачальник <u>ТОВ «ААА+»</u>	
Номер документу <u>1ВА5</u>	
Дата <u>04.07.2015</u>	
Шифр витрат	Сума
ВК151Н	10 000
ВП949СВ	1 200
Менеджер Петров О.В. _____	
Керівник відділу Козлов О.К. _____	

Рис.2.4. Запропонована форма звіту відповідальної особи про здійснення операції за центром затрат

Джерело: запропоновано автором.

Також особливу увагу слід приділити графіку документообороту щодо природоохоронної діяльності, а саме: пропонується встановити граничні терміни для отримання бухгалтерією необхідної інформації (табл. 2.3).

Оскільки нафтопереробні підприємства є великими підприємствами з відповідною кількістю щоденних операцій, вони мають досить обмежені строки для закриття місяця в бухгалтерській програмі (2 наступних робочих дні після закінчення місяця) і 1 день на підготовку управлінської звітності. Зазвичай, керівництвом приймається рішення про введення так званих «платіжних днів», наприклад двічі на місяць – 23 та 5 число кожного місяця (у разі припадання цих днів на вихідні або свята – останній банківський день, що передуює встановленому).

Таблиця 2.3

Виписка з графіка документообороту підприємства нафтопереробної промисловості щодо основних документів, які стосуються природоохоронної діяльності

Назва документа	Створення та оформлення документа		Перевірка документа		Обробка документа		Зберігання та передача до архіву	
	Відповідальний	Термін, число місяця	Відповідальний	Термін, число місяця	Відповідальний	Термін, число місяця	Відповідальний	Термін
Рахунок	Постачальник	2 та 20	Керівник підрозділу	3 та 21	Бухгалтерія	5 та 25	Бухгалтерія	Протягом місяця після складання річного звіту
Акт отриманих робіт, прибуткова накладна	Постачальник	У момент завершення операції	Керівник підрозділу	Протягом наступного дня з дня отримання	Бухгалтерія	День надходження документа	Бухгалтерія	
Накладна-вимога	Завідувач складу	Вівторок, четвер	Бухгалтерія	День надходження документа	Бухгалтерія	Протягом двох днів з дня отримання	Бухгалтерія	
Табель обліку робочого часу	Начальник відділу кадрів	2 та 20	Бухгалтерія	3 та 21	Бухгалтерія	5 та 25	Бухгалтерія	
Кошторис здійснення природоохоронного заходу	Інженер з охорони навколишнього середовища	У день виникнення необхідності	Бухгалтерія	Протягом трьох днів з дня отримання	Бухгалтерія	Протягом наступного дня після перевірки	Бухгалтерія	

Джерело: розроблено автором.

Як напрям вирішення проблем контролю за витратами природоохоронної діяльності пропонується розроблена контрольна відомість за запитом (рис. 2.5), що складається на основі даних удосконаленого аналітичного реєстру. У відомості відображено найменування витрат, кореспонденцію рахунків, центри відповідальності, планові та фактичні показники, відхилення. Крім того, за необхідності, до контрольної відомості за запитом додається пояснювальна записка, де відповідальна особа вказує причини відхилення витрат на природоохоронну діяльність від припустимих лімітів або норм. Контрольна відомість дозволяє керівництву провести аналіз витрат, їх ефективність та відповідність плану в розрізі місць виникнення витрат, центрів витрат та їх типу (витрати на проведення природоохоронних заходів, витрати на ліквідацію наслідків забруднення земельних ресурсів, водних ресурсів, атмосферного повітря, витрати на утилізацію відходів, екологічний податок, виробничі витрати, інше). Відомість зручна у використанні та зрозуміла не тільки для облікового персоналу, а й для менеджерів, керівників, які не

Контрольна відомість за запитом стосовно природоохоронної діяльності						
Період: січень 2016 року						
Найменування витрат	Кореспонденція рахунків		Центр відповідальності	План	Факт	Відхилення
	Д-т	К-т				
Поточний ремонт очисної споруди	99.2	631	Відділ охорони навколишнього середовища	15 000	17 538	2 538
Додавання екологічних домішок до палива	99.1	209	Виробничий відділ	30 000	26 850	-3 150
Нарахування заробітної плати начальнику відділу охорони	99.3	661	Бухгалтерія	12 000	12 000	-
	99.3	651		2640	2640	-

мають відповідних знань, умінь і навичок з бухгалтерського обліку.

Рис.2.5. Витяг з пропонованої контрольної відомості за січень 2016р.

Джерело: запропоновано автором.

Для підтвердження облікових даних у розрізі природоохоронної діяльності керівнику відділу охорони навколишнього середовища головний бухгалтер може надсилати зведену контрольну відомість понесених витрат на природоохоронну діяльність за визначений період. За умови ведення обліку природоохоронних витрат на рахунку 99 цей звіт не займатиме багато часу і відповідно не вимагатиме залучення додаткових робочих ресурсів. Начальник відділу охорони навколишнього середовища також отримає додаткове підтвердження та інструмент для контролю витрат на підприємстві.

Екологічна звітність як самостійна форма звітності ще не сформувалася в Україні, але є окремі екологічні статистичні звіти, що подаються до органів статистики. Наказом Державної служби статистики України від 19.08.2014 №243 затверджено такі форми державних статистичних спостережень зі статистики лісового господарства й охорони навколишнього природного середовища [201]:

Таблиця 2.4

Форми державних статистичних спостережень охорони навколишнього природного середовища

№	Форма	Назва	Періодичність	Граничний термін подання
1	№1-відходи	Утворення та поводження з відходами за 20__ р.	Річні	28 лютого
2	№1-екологічні витрати	Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі за 20__ р.		28 лютого
3	№2-ТП (повітря)	Звіт про охорону атмосферного повітря за 20__ р.		20 січня

Джерело: систематизовано автором на основі [201].

Форма державного статистичного спостереження №1-відходи поширюється на юридичних осіб, їхні відокремлені підрозділи, які утворюють, утилізують, оброблюють, зберігають відходи I–IV класів небезпеки, незалежно від основного виду економічної діяльності, підпорядкування й організаційно-правової форми господарювання, за переліком, установленим органами державної статистики.

Форма державного статистичного спостереження №1-екологічні витрати поширюється на юридичних осіб, їхні відокремлені підрозділи, які здійснюють витрати на охорону навколишнього природного середовища, сплачують платежі за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин, скиди забруднених зворотних вод, розміщення відходів у навколишньому середовищі, виконують науково-дослідні роботи, надають екологічні послуги, займаються управлінською діяльністю природоохоронного спрямування, незалежно від основного виду економічної діяльності, підпорядкування й організаційно-правової форми господарювання, за переліком, установленим органами державної статистики.

Форма державних статистичних спостережень №2-ТП (повітря) (річна) поширюється на юридичних осіб, їхні відокремлені підрозділи, які взято на державний облік територіальними органами Міністерства екології та природних ресурсів України за обсягами потенційних викидів забруднювальних речовин і парникових газів в атмосферу, незалежно від основного виду економічної діяльності, підпорядкування й організаційно-правової форми господарювання, за переліком, установленим органами державної статистики.

Разом з тим підприємства нафтопереробного комплексу є платниками екологічного податку. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу. Загалом платниками податку згідно з Податковим кодексом України є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарської (підприємницької) діяльності, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції щодо таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;

- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);

- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк [188].

Не є платниками податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, в якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства – виробника такого джерела. Або ж здійснюють операції у сфері поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.

Не є платниками податку за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину.

Об'єктом та базою оподаткування є:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

- обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

– обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Отже, бухгалтерії в кінці кожного кварталу необхідно визначити розмір екологічного податку відповідно до видів кожного із забруднення. Інформацію про кількість викидів у навколишнє середовище передає в бухгалтерію інженер з охорони праці, навколишнього середовища та безпеки. На базі отриманих даних відбувається розрахунок податку.

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення визначено в Податковому кодексі залежно від самої речовини або класу забруднення.

У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Пвс), обчислюються платниками податку самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку, за формулою, що визначена ст. 249 Податкового кодексу України:

$$\text{Пвс} = \sum_{i=1}^n (\text{Мі} \times \text{Нпі}), \quad (1)$$

де Мі – фактичний обсяг викиду i -тої забруднюючої речовини, т;

Нпі – ставки податку в поточному році за тонну i -тої забруднюючої речовини, гривні з копійками [188].

Підприємство зобов'язане з'ясувати вид і кількісний склад забруднюючих речовин, що викидаються у атмосферне повітря внаслідок провадження його діяльності. Для цього проводиться інвентаризація викидів забруднюючих речовин в атмосферу спеціалізованими організаціями, або відповідними підрозділами

підприємств, які мають певний досвід роботи, технічне обладнання і перебувають на обліку в Міністерстві екології та природних ресурсів України відповідно до пп. 1.10 Інструкції від 10.02.1995 р. № 7 «Про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві». Питання щодо інвентаризації викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення не належить до компетенції податкових органів. Після проведення інвентаризації суб'єкта, необхідно отримати дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами відповідно до ст. 11 Закону України від 16.10.1992 р. № 2707 «Про охорону атмосферного повітря». Як зазначено у п. 250.3 ПК України, органи виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища передають до органів ДФС переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, але невключення підприємства, установи, організації, громадянина – суб'єкта господарювання до вказаного переліку не звільняє їх від сплати екологічного податку.

Суми податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (Пс), обчислюються платниками самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів, за формулою що визначена ст. 249 Податкового кодексу України:

$$P_c = \sum_{i=1}^n (M_{li} \times N_{pi} \times K_{oc}), \quad (2)$$

де M_{li} – обсяг скиду i -тої забруднюючої речовини, т;

N_{pi} – ставки податку в поточному році за тонну i -того виду забруднюючої речовини, гривні з копійками;

K_{oc} – коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1) [188].

Проводячи скиди забруднюючих речовин безпосередньо в водні об'єкти мають отримати дозволи на спеціальне водокористування (відповідно до ст. 49 Водного кодексу України). Порядок погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування затверджено постановою КМ України від 13 березня 2002 р. № 321 «Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459».

Підприємства, які скидають стічні води в системи комунальної чи відомчої каналізації, сплачують за послуги водовідведення за укладеними договорами. Підприємства повинні повністю покрити всі витрати водоканалу, пов'язані з транспортуванням і очищенням стічних вод та справлянням екологічного податку. За додаткові обсяги стічних вод підприємств (не враховані договором), що надходять до міської каналізації, застосовується підвищуючий коефіцієнт до ставки екологічного податку в частині скидів забруднюючих речовин у водойми. Підприємства, які здійснюють скид та не мають договору (або при закінченні терміну його дії), сплачують плату водоканалу в п'ятикратному розмірі встановленого тарифу за весь обсяг скинутих за час відсутності договору стічних вод. Отримуючи скиди стічних вод і плату за скид стічних вод від підприємств, водоканали обчислюють і сплачують екологічний податок відповідно до розділу 8 Податкового кодексу України.

Суми податку, який справляється за розміщення відходів (Прв), обчислюються підприємствами самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів, за формулою, що визначена ст. 249 Податкового кодексу України:

$$\text{Прв} = \sum_{i=1}^n (\text{Млі} \times \text{Нпі} \times \text{Кт} \times \text{Ко}), \quad (3)$$

де Нпі – ставки податку в поточному році за тонну і-того виду відходів, гривні з копійками;

Млі – обсяг відходів і-того виду, т;

Кт – коригуючий коефіцієнт, який враховує місце розміщення відходів і який наведено у статті 246 Податкового кодексу;

Ко – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного уникнення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів [188].

У суб'єкта, внаслідок діяльності якого утворилися відходи, не виникає податкового обов'язку стосовно екологічного податку за розміщення відходів за умови укладання договору з організацією зі збору (прийому) відходів і яка має ліцензією на здійснення цих операцій. Але при порушенні умов договору щодо строків передачі відходів спеціалізованим організаціям (незалежно від того з власної вини чи з вини приймаючої організації) суб'єкт, внаслідок діяльності якого утворюються відходи, набуває ознак платника екологічного податку і несе відповідальність за правильність складання, своєчасність подання податкової декларації та сплати податку за фактичні обсяги відходів, що розміщувалися на його власних об'єктах протягом відповідного часу. Але ця ситуація може розглядатися контролюючими органами як самовільне розміщення чи видалення відходів. Також до вищевикладеного необхідно додати, що спеціалізовані підприємства із видалення відходів сплачують податок за фактично розміщені відходи, що утворювалися у процесі власної діяльності, а також за відходи, передані їм для розміщення іншими підприємствами, організаціями

На рис. 2.6 наведено статистичні дані щодо нарахування та сплати екологічного податку в Україні за період з 2007 року до 2014 року. Лише з 2011 року паралельно з даними нарахування екологічного податку Державна служба статистики почала відслідковувати і тенденцію сплати. Не можна не відзначити, що більше ніж 90% нарахованого податку підприємства сплатили. Лише у 2013 році цей показник становив 89%, у 2014 – 96,6%, а за 2015 рік така статистика не наводилась. Проте останні три роки штрафні санкції за порушення природоохоронного законодавства не перевищують 1% від загальної кількості екологічних платежів, що є позитивною тенденцією.

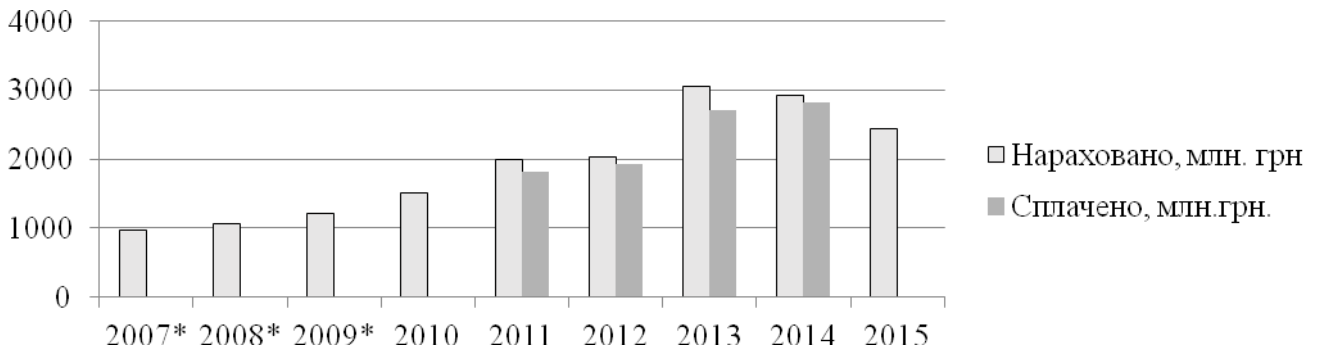


Рис. 2.6. Динаміка нарахованого та сплаченого екологічного податку в Україні, млн. грн.

* плата за забруднення навколишнього природного середовища

Джерело: розроблено автором на основі даних Державної служби статистики [18].

У 2015 році найбільшу частку серед екологічного податку становив податок за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин і найменшу – скиди у водні об'єкти. Графічно це зображено на рис. 2.7.



Рис.2.7. Структура екологічного податку в 2015 році за встановленими нормативами

Джерело: розроблено автором на основі даних Державної служби статистики [18].

Платники податку складають декларації «Податкова декларація екологічного податку» за формою, встановленою в порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації

– за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;

– за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку в контролюючих органах.

Згідно зі ст. 250 Податкового кодексу, якщо місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування на податковому обліку підприємства, установи, організації, громадянина – суб'єкта підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, спеціальне водокористування та розміщення відходів, до контролюючого органу, в якому таке підприємство, установа, організація або громадянин – суб'єкт підприємницької діяльності перебуває на обліку, подаються протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, копії відповідних податкових декларацій [188].

Якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податкові декларації.

У разі якщо:

– платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів у межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або міст) або за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України

(КОАТУУ) різні), то такий платник податку зобов'язаний подати до відповідного контролюючого органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо;

– платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів у межах одного населеного пункту (села, селища або міста) або за його межами (код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) один і той самий), то такий платник податку може подавати до відповідного контролюючого органу одну податкову декларацію податку за такі джерела забруднення;

– платник податку перебуває на податковому обліку в місті з районним поділом, то такий платник може подавати одну податкову декларацію за викиди, скиди усіма своїми джерелами забруднення та/або розміщення відходів, якщо ці джерела та/або спеціально відведені місця для розміщення відходів розташовані на території такого міста (зазначається код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ)), за місцем перебування платника податку на податковому обліку (міської ради).

2.3 Удосконалення обліку і звітності природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості

Для удосконалення обліку і звітності природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості першим кроком має бути розширення Положення про облікову політику підприємства нафтопереробної промисловості положеннями про природоохоронну діяльність як основного внутрішнього документа підприємства, що регулює облік господарських операцій:

- організація аналітичного обліку витрат на охорону природи, а саме: визначити окремі субрахунки для обліку доходів, витрат, основних засобів та сировини, що використовується при екологічному виробництві;
- для основних засобів визначити строк корисної експлуатації та методи амортизації;
- визначити процедуру виокремлення доходів і витрат екологічно спрямованого виробництва із загальної суми доходів і витрат;
- створення системи резервування витрат на природоохоронні заходи;
- розробка форм внутрішньої звітності щодо витрат на природоохоронні заходи.

Відповідно до цього вважаємо доцільним ввести до плану рахунків відповідні субрахунки другого порядку для відображення природоохоронної діяльності підприємства (табл. 2.5). Цей розподіл відразу на етапі первинного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку дозволить уникнути додаткових витрат робочого часу на складання необхідної звітності, надання інформації керівництву та підготовки до екологічного аудиту.

Таблиця 2.5

Пропозиції щодо вдосконалення плану рахунків підприємств
нафтопереробного комплексу

№	Синтетичний рахунок		Додатковий рахунок другого порядку	
	Код	Назва	Код	Назва
1	10	Основні засоби	1091	Основні засоби природоохоронного призначення
2	11	Інші необоротні активи	118	Інші необоротні активи природоохоронного призначення
3	13	Знос (амортизація) необоротних активів	136	Знос основних засобів природоохоронного призначення
			137	Знос інших необоротних активів природоохоронного призначення
			138	Знос нематеріальних активів природоохоронного призначення
4	15	Капітальні інвестиції	156	Придбання необоротних активів природоохоронного призначення
5	48	Цільове фінансування і цільові надходження	481	Цільове фінансування природоохоронної діяльності

Джерело: розроблено автором.

В екологічно спрямованій діяльності підприємства домінують все ж таки витрати, які пов'язані з покращенням умов виробництва та зменшення негативного впливу, яке це виробництво може завдати навколишньому середовищу. Підприємство, як правило, збільшує свій прибуток не за рахунок збільшення доходів, а за рахунок зменшення витрат (поступового зменшення) шляхом використання екологічного устаткування, зменшення негативного впливу на природу і відповідно зниження витрат на ліквідацію наслідків своєї діяльності.

В обліковій політиці необхідно визначити, що підприємство відносить до витрат природоохоронної діяльності, через неоднозначність у трактуванні витрат на природоохоронну діяльність у науковій літературі. Також доцільним є встановити перелік витрат за їх належністю до собівартості, адміністративних та інших витрат підприємства.

Підприємство «Альянс Холдинг», яке входить до групи компаній з торговою маркою «Шелл», досить ретельно ставиться до своєї природоохоронної діяльності і за результатами року наймає спеціальний аудит, так званий Environmental Resources Management (ERM), для якого бухгалтери витрачають значну кількість часу з метою підготовки всіх необхідних документів (відбір первинних документів і зведених бухгалтерських реєстрів за природоохоронною діяльністю).

Виявивши проблеми обліку витрат на природоохоронну діяльність на підприємствах нафтопереробної промисловості, а саме з необхідністю їх виокремлення з-поміж інших витрат підприємства, пропонується до робочого плану рахунків додати окремий рахунок 99 «Витрати природоохоронної діяльності» для обліку витрат природоохоронної діяльності з такими субрахунками:

99.1 «Природоохоронні витрати, що включаються до собівартості»;

99.2 «Природоохоронні витрати, що включаються до загальнопромислових витрат»;

99.3 «Природоохоронні витрати, що належать до інших витрат».

Схематично облік витрат природоохоронної діяльності зображено на рис. 2.8.

За дебетом рахунку 99 відобразатимуться всі витрати, понесені підприємством у розрізі його природоохоронної діяльності, за кредитом рахунку – віднесення витрат до собівартості реалізації нафтових продуктів, загальновиробничих витрат, адміністративних та інших витрат операційної діяльності нафтопереробних підприємств відповідно.

Такий облік дасть можливість розподілити витрати на етапі їх понесення відповідно до загальних елементів витрат підприємства. Як результат, у процесі калькулювання собівартість продукції буде повноцінно визначена, а отже, і можна буде визначити справедливую ціну, яка покриє не лише виробничі складові, а й природоохоронний компонент.

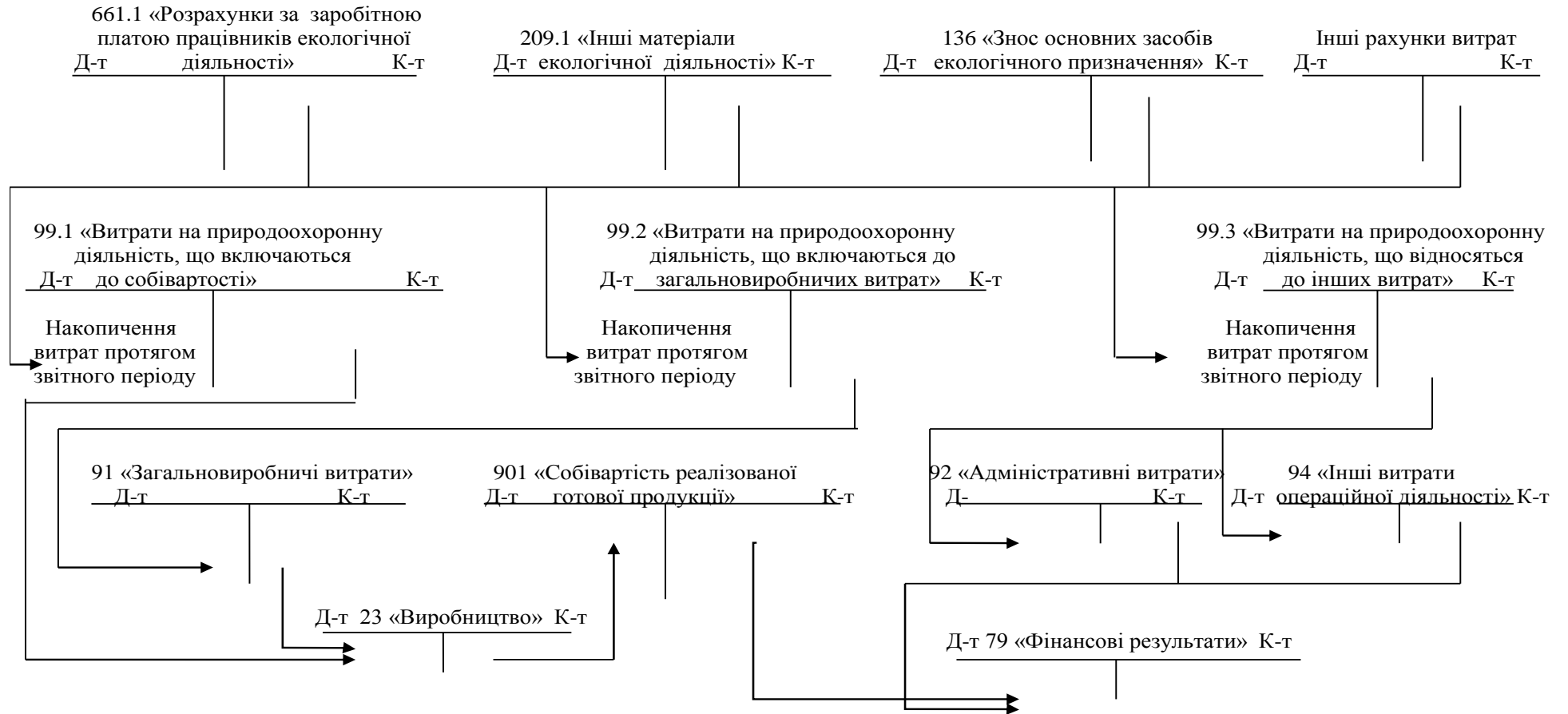


Рис. 2.8. Модель обліку витрат природоохоронної діяльності на підприємствах нафтопереробної промисловості

Джерело: розроблено автором.

Керівники підприємства зможуть оперативно отримувати всю необхідну інформацію для проведення аналізу ефективності ведення природоохоронної діяльності загалом, визначити, чи призводить введення екологічного компоненту в продукт до збільшення попиту на нього. Бухгалтери досліджуваних підприємств нафтопереробного комплексу зазначали, що їм дуже складно виокремити витрати на природоохоронну діяльність для складання як статистичної, так і управлінської звітності.

Для досягнення природоохоронних цілей економічну систему слід оцінювати у двох аспектах. З одного боку, відповідність технологічних процесів та організації виробництва екологічним вимогам. Виробничу діяльність окремого підприємства треба порівнювати з діяльністю тих підприємств, які забезпечують оптимальне використання природних ресурсів і підтримують на належному рівні стан довкілля. Така оцінка дає змогу за допомогою економічних і правових інструментів підвищувати екологічність виробничо-господарської діяльності. Іншим аспектом такої оцінки є аналіз спеціальних заходів, безпосередньо не пов'язаних з технологією, спрямованих на охорону та раціональне використання природних ресурсів. Це дасть змогу повніше враховувати (поруч з іншими потребами) також і потреби людини в належних умовах природного середовища.

Разом з тим запорукою ведення екологічно безпечної діяльності підприємства є створення сучасної матеріальної бази, зокрема придбання нового устаткування, або модернізація старого. Нове нафтопереробне обладнання використовує менше води та/або відразу її очищує, зменшує викиди вуглецю в атмосферу, використовує менше електроенергії і т. п. паралельно з виконанням свого виробничого призначення. Іншими словами один основний засіб використовується як для виробництва продукції, так і з природоохоронними цілями. Проведені опитування бухгалтерів нафтопереробних підприємств показали, що амортизаційні відрахування цих основних засобів ідуть на виробничі витрати. За таких умов витрати на природоохоронну діяльність є заниженими. Про завищення витрат на виробництво можна говорити лише у випадку, коли керівництвом підприємства в обліковій політиці зазначено віднесення витрат на природоохоронну діяльність до адміністративних. Вважаємо за необхідне включити витрати природоохоронного призначення до загальновиробничих і в кінці визначеного періоду розподілити їх між видами продукції і, в кінцевому результаті, до собівартості продукції.

Враховуючи вартість екологічно безпечного устаткування на нафтопереробних підприємствах, яка безпосередньо впливає на розмір амортизаційних відрахувань, при визначенні обсягу витрат на природоохоронну діяльність важливе значення має амортизація. Для їх розрахунку необхідно визначити експертним шляхом коефіцієнт розподілу цих витрат на природоохоронні та виробничі. Наприклад, обладнання вартістю 1 млн. грн. має строк корисного використання 10 років. Залучений експерт визначив, що обладнання на 5% свої потужності використовує для очищення води, що необхідна для випуску продукції. Розрахунок наведений у табл.2.6.

Таблиця 2.6

Розрахунок амортизаційних відрахувань з урахуванням коефіцієнта розподілу та без його врахування

Показник	Без урахування коефіцієнта розподілу	З урахуванням коефіцієнта розподілу
Річні амортизаційні відрахування загалом (прямолінійний метод), грн.	100 000	100 000
зокрема включені до:		
виробничих витрат	100 000	95 000
природоохоронних витрат	0	5 000

Джерело: складено автором.

При веденні обліку природоохоронної діяльності необхідно враховувати положеннями Кіотського протоколу, зокрема в розрізі обліку квот на викиди парникових газів. Як зазначала Г. В. Кірейцева у своїй дисертаційній роботі, квоти необхідно обліковувати як нематеріальний актив, адже їх використання є більше за рік, і вони не мають матеріальної форми. Вести їх облік пропонують на окремому рахунку 1279 з аналогічною назвою [100]. Це призведе для більш реального відображення стану господарської діяльності, адже в більшості випадків ці квоти враховуються лише в окремих управлінських звітах або на позабалансових рахунках. Це не коректно, адже квоти відповідають всім вимогам для визнання їх активами.

Крім цього, отриманий дохід від продажу цих квот має бути облікований на окремому рахунку доходів, оскільки отримані кошти від їх продажу дозволяється витратити лише на поліпшення обладнання, що призведе до зменшення екологічного навантаження.

Це є ще одним з аргументів за облік витрат на природоохоронну діяльність на окремому рахунку. Відповідно накопичені за кредитом витрати мають бути порівнянні з доходом, отриманим від продажу квот. Тобто понесені витрати не можуть бути менші від отриманого доходу. Перевищення витрат свідчить про те, що частина з них фінансувалася за власні кошти підприємства або за рахунок іншого фінансування. Завдяки виокремленню природоохоронної діяльності на окремих синтетичних та аналітичних рахунках, керівництво зможе оперативніше отримати всю необхідну інформацію, зокрема, для звітування про результати виконання положень Кіотського протоколу.

Удосконалення внутрішньої звітності здатне розвинути межі отримання інформації щодо витрат на природоохоронну діяльність для своєчасного, обґрунтованого і раціонального прийняття управлінського рішення.

Узагальнена інформація про витрати на охорону і відновлення навколишнього середовища з оборотно-сальдової відомості з обліку витрат надається: щомісячно – заступнику головного бухгалтера для побудови журналу №5 для обліку витрат. За допомогою вдосконалення синтетичного реєстру деталізовану інформацію щодо витрат на природоохоронну діяльність щомісячно заступник головного бухгалтера

фіксує в Головній книзі, на базі якої головний бухгалтер складає річну фінансову звітність.

В основі поділу обліку на бухгалтерський і управлінський міститься загально прийнята класифікація користувачів інформацією на внутрішніх і зовнішніх.

Зовнішніми користувачами, які потребують точних даних про витрати на охорону природного середовища та його відновлення, є не тільки Державна фіскальна служба, органи статистичного спостереження, але й інвестори. Саме вони приділяють значну увагу фінансовій звітності, в якій має міститися інформація про витрати на природоохоронну діяльність. Адже від цього залежить довіра інвестора до підприємства, його капіталовкладення, а значить і майбутнє підприємства.

Основним джерелом інформації для визначення рівня природоохоронної діяльності є звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати з першого розділу «Фінансові результати» містять у своєму складі витрати на природоохоронну діяльність. Отже, сучасна форма фінансової звітності не дає можливості проведення аналізу витрат на природоохоронну діяльність відповідними користувачами. За нинішньої системи обліку основна частина витрат на природоохоронну діяльність відображена у складі інших операційних витрат (рядок 2180), приблизно оцінюється, що їх розмір становить від 5% до 7%. Загальний аналіз фінансової звітності підприємств нафтопереробної промисловості (додаток Д) показав, що підприємства в основному знаходяться на збитковому рівні протягом останніх трьох років.

Елементи операційних витрат також у своєму складі містять витрати на природоохоронну діяльність, а саме: до складу матеріальних витрат входять витрати використаних запчастин, мастил та інших запасів для ведення природоохоронної діяльності. До складу витрат на управління входить заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, страхування й інші витрати пов'язані з персоналом, задіяним у природоохоронній діяльності. У статті «амортизація» відображена й амортизація

обладнання, що допомагає підтримувати навколишнє середовище в належному стані. Виокремлення природоохоронної діяльності із загального обсягу понесених витрат дасть можливість оцінити ефективність їх впровадження та забезпечити оперативною інформацією користувачів.

Для ефективного інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів про витрати на природоохоронну діяльність необхідно удосконалити форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (рис. 2.9). У примітках до фінансової звітності має розкриватися уся необхідна інформація.

Витяг зі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Адміністративні витрати	2130	()	()
<i>у т.ч. витрати на природоохоронну діяльність</i>	2140		
Витрати на збут	2150	0	0
Інші операційні витрати	2180	0	()
<i>у т.ч. витрати на природоохоронну діяльність</i>	2185		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
<i>у т.ч. витрати на природоохоронну діяльність</i>	2501		
Витрати на оплату праці	2505		
<i>у т.ч. витрати на природоохоронну діяльність</i>	2506		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
<i>у т.ч. витрати на природоохоронну діяльність</i>	2511		
Амортизація	2515		
<i>у т.ч. витрати на природоохоронну діяльність</i>	2516		
Інші операційні витрати	2520		
<i>у т.ч. витрати на природоохоронну діяльність</i>	2521		
Разом	2550		

Рис. 2.9. Удосконалення форми Звіту про сукупний дохід (зображено лише фрагмент, у якому відбулися зміни)

Джерело: розроблено автором на основі [167].

Потребує зміни або сама форма Звіту про фінансові результати (визначеною НП(С)БО №1), або ж необхідним є внесення запропонованих рядків до Переліку додаткових статей фінансової звітності (додатку 3 НП(С)БО №1). Але враховуючи, те, що підприємства нафтопереробної промисловості складають звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, якими не визначена конкретна форма звіту, то для них буде достатньо зазначити зміни у Положенні про облікову політику. Також в Положенні встановлюється і необхідний поріг суттєвості для відображення інформації у фінансовій звітності.

Останнім часом великої популярності набрала так звана інтегрована звітність. У науковій літературі досить часто зустрічається ототожнення понять «інтегрована звітність», «нефінансова звітність» та «звітність зі сталого розвитку», що зумовило необхідність у додатковому вивченні (додаток Е). У літературі відсутній єдиний підхід до визначення їх суті та розмежування цих понять. Г. О. Москалюк розглядає інтегральний звіт як поєднання фінансової та нефінансової звітності, при чому до нефінансової звітності автор включає звіти зі сталого розвитку та соціальної відповідальності [161].

Натомість І. А. Дерун [52, с.11] ототожнює поняття «інтегральний звіт», «звіт зі сталого розвитку» та «соціальний звіт» і визначає їх як поєднання фінансової та нефінансової інформації. А ось Т. Довга [59, с.51] вважає ідентичними поняття «нефінансова звітність» та «звіт зі сталого розвитку».

А Директива ЄС 34/2013 [56] вводить окреме поняття «звіт про управління», в якому має наводитися аналіз фінансових та основних нефінансових показників діяльності підприємства, що мають відношення до визначеного виду діяльності, зокрема інформацію з охорони навколишнього середовища та персоналу.

З огляду на практичні аспекти створення звіту, який розкривав би соціальну відповідальність, то інтегрований звіт не має явних відмінностей від звіту про сталий розвиток. Крім того, деякі підприємства при складанні інтегрованого звіту використовують Керівництво GRI, що розроблене саме для звіту про сталий розвиток (sustainability reporting).

Тому надалі доцільно використовувати поняття звіту про сталий розвиток як одного з типів соціальної звітності, бо він містить у собі дані, які характеризують

підприємство щодо аналізу результатів діяльності за суттєвими економічними, екологічними та соціальними аспектами та його майбутніх перспектив. Обмежувати соціально орієнтовану звітність лише звітом про сталий розвиток не є коректним через наявність інших звітів, що мають дещо іншу структуру складання та відповідають іншим вимогам, проте націлені на задоволення подібних потреб користувачів. Також відсутність законодавчого регламентування звітності, яка не входить до складу фінансової, обумовлює ще одну класифікаційну ознаку для її виокремлення. Однак використання поняття «нефінансова звітність» може дезінформувати, адже до неї належать і статистична, і податкова звітність, які не входять до складу фінансової (рис. 2.10). Поняття «інтегрований звіт» слід вживати у значенні єдиного звіту, що поєднує інформацію фінансового та нефінансового обліку, погоджуючись з думкою Г. О. Москалюк [161, с.11] та Р. О. Костирко [116, с.28].

Зміст соціального звіту підприємства залежить від конкретних обставин кожного підприємства. Саме тому компоненти змісту вказуються у формі загальних питань, а не у формі переліку конкретних питань для розкриття. Таким чином, керівництво і особи, наділені керівними функціями, мають ухвалити спільне рішення, щоб визначити, які принципи застосовувати та яку інформацію розкривати (наприклад, чи слід розміщувати на веб-сайті підприємства докладну і дещо статичну інформацію, таку як сталий список дочірніх підприємств, у межах соціального звіту, що включає лише узагальнену інформацію або важливі зміни та посилання на ресурс, де можна знайти додаткову інформацію).

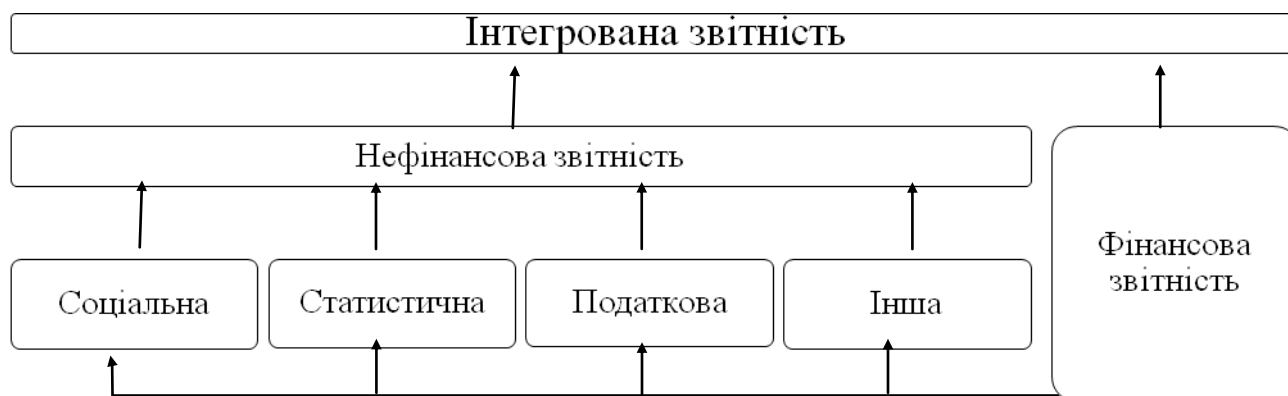


Рис. 2.10. Інформаційне забезпечення складання інтегрованої звітності на підприємстві

Джерело: складено автором на основі [59, 52, 94, 105, 116, 161, 34].

Було проведено дослідження «відкритості» інформації щодо охорони навколишнього середовища підприємствами нафтопереробного комплексу України, а саме: чи публікують підприємства соціальну звітність (звіт про стійкий розвиток, звіт про екологічні викиди в атмосферу, корпоративний соціальний звіт чи будь-який інший звіт з інформацією про охорону навколишнього середовища). У результаті проведеного дослідження були отримані такі результати: нафтопереробні підприємства України не публікують соціальної звітності на сайтах підприємств, що викликає сумніви стосовно її складання взагалі. Одеський НПЗ взагалі не має власного сайту в мережі Інтернет (табл. 2.7), що значно ускладнює пошук інформації та можливість оцінити роботу комплексу. Застарілі підходи керівництв у процесі управління ускладнюють інвесторам пошук надійної інформації про діяльність підприємства. Створення сайту є однією з основних вимог сучасної господарської діяльності. Цей інструмент підприємство повністю контролює і за його допомогою може координувати суспільну думку про підприємство, підвищувати рівень довіри працівників до діяльності самого підприємства та надавати потенційним інвесторам необхідну інформацію без витрачання додаткових ресурсів.

Таблиця 2.7

«Відкритість» підприємств нафтопереробного комплексу України

Назва	Офіційний веб-сайт	Публікація інтегрованої звітності	Оприлюднення екологічної політики на офіційному сайті
Кременчуцький НПЗ (ПАТ «ТФПНК «Укртатнафта»)	http://www.ukrtatnafta.com/	-	+
Лисичанський НПЗ (ПАТ «ЛІНІК»)	http://tnk.ua/	-	+
Херсонський НПЗ	http://kor.ks.ua/	-	-
НПК «Галичина»	http://npk.lv.ukrtel.net/	-	-
Одеський НПЗ	відсутній	-	-

Джерело: складено автором на основі [117, 129, 254, 172].

Міжнародні компанії нафтопереробного комплексу, до складу яких входить «Шелл», щорічно публікують звіт зі сталого розвитку, в якому одна з його частин присвячена охороні навколишнього середовища. Звіт публікується лише англійською мовою. Мова звіту залежить від того, де розміщуються основні потужності підприємства та де знаходяться основна частина користувачів, наприклад компанія «Роснефть», яка володіє ТОВ «ВОСТОК» (ТНК, ПАТ «ЛННК»), публікує щорічний Звіт про стійкий розвиток, частиною якого є охорона навколишнього середовища, російською мовою.

Отже, публікацію соціальної звітності нафтопереробним комплексом України можна спостерігати лише міжнародними компаніями, які ведуть діяльність на світовому ринку. У 2013 році фахівцями Ernst&Young та Центру корпоративного громадянства Бостонського коледжу було проведено дослідження основних причин складання звітності про стійкий розвиток (рис. 2.11).

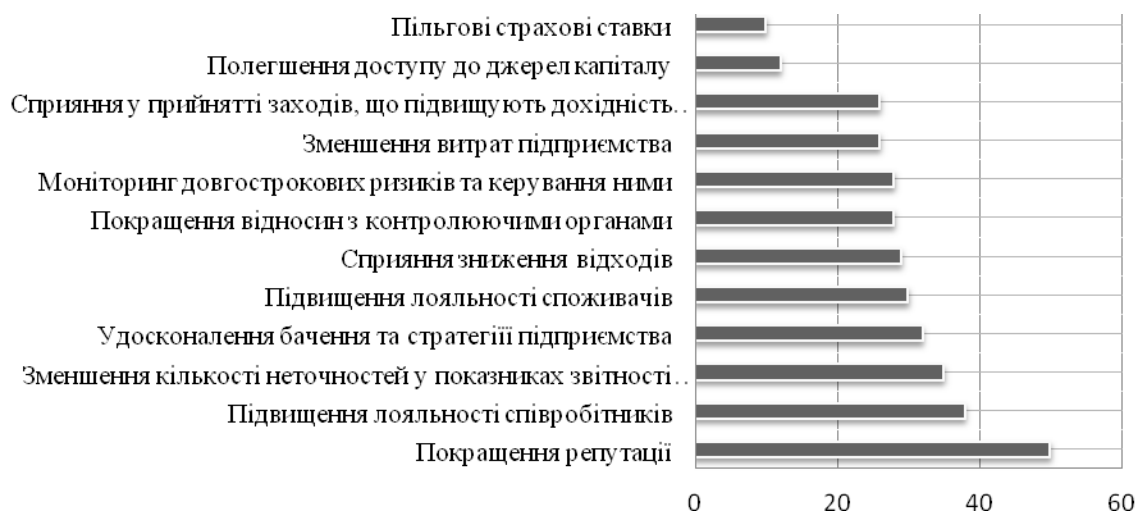


Рис. 2.11. Результати дослідження переваг впровадження звітності сталого розвитку на підприємстві, %

Джерело: [198].

Результати проведеного дослідження показали, що основними перевагами є підвищення репутації, іміджу підприємства, підвищення рівня довіри працівників підприємства, розкриття неточностей у звітності щодо корпоративної соціальної діяльності підприємства та інше.

На сьогодні існують такі основні документи, що регламентують соціальні звіти підприємств: Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), стандарти серії AA1000 розроблені Інститутом соціальної та етичної звітності (Account Ability), керівництво зі звітності та рекомендації Carbon Disclosure Project (CDP) (проект з розкриття інформації про викиди парникових газів), рекомендації Міжнародної ради з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council (IIRC), стандарт ISO 26000 розроблений Міжнародною організацією зі стандартизації, Рада зі стандартів звітності сталого розвитку (SASB), Глобальний Договір ООН, Протокол щодо скорочення викидів парникових газів Всесвітньої бізнес-ради зі сталого розвитку (WBCSD) і Всесвітнього інституту ресурсів (WRI).

Більше ніж 4000 підприємств складають звіт зі сталого розвитку згідно з Керівництвом зі звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), G4-остання версія. Звіт має три основні блоки показників: економічні, екологічні та соціальні. Керівництво G4 гармонізоване з Глобальним договором ООН та ISO 26000 «Соціальна відповідальність» [52, с.14]. Основні аспекти, які покликаний розкрити звіт: корпоративне управління; права людини; трудові практики; вплив на навколишнє середовище; сумлінні ділові практики; взаємодія зі споживачами; робота з місцевими громадами.

В Україні відсутні законодавчі вимоги до підприємств щодо складання та публікації соціальної звітності. Директива про розкриття нефінансової та своєрідної інформації деякими великими підприємствами (Directive on disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies), що була прийнята в грудні 2014 року, в межах внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС (the 2013 Accounting Directive) набрала чинності. У держав – членів Європейського Союзу є два роки для її впровадження в національне законодавство, і очікується, що перші звіти компаній будуть опубліковані в 2018 році, охоплюючи 2017-2018 фінансові роки. Ця Директива є частиною більш широкої ініціативи Європейського Союзу з корпоративної соціальної відповідальності, яка включає в себе плани послідовного підходу до звітності для підтримки розумного, стійкого і всеосяжного зростання в досягненні цілей Стратегії Європи 2020.

Директива вводить заходи, які дають можливість посилити прозорість і підзвітність близько 6000 компаній в ЄС, які мають більш ніж 500 працівників:

– потрібно готувати звіт про дотримання екологічних, соціальних вимог та вимог щодо захисту праці, а саме пов'язаних з правами людини, питаннями боротьби з корупцією та хабарництвом;

– потрібно описувати їх бізнес-моделі, результати і ризики політики щодо зазначених тем, а політика різноманітності застосовується для управління і наглядових органів;

– звіти мають складатися відповідно до встановлених вимог, таких як Керівні принципи сталого розвитку звітності GRI, Глобальний договір Організації Об'єднаних Націй (ГД ООН), стандарти серії AA1000 Міжнародного інституту соціальної та етичної звітності, Міжнародної організації зі стандартизації (ISO) 26000 та інші [56].

Підприємства нафтопереробного комплексу переважно складають звіт зі сталого розвитку або інтегрований звіт, але з використанням рекомендацій GRI, що, власне кажучи, прирівнює його до звіту зі сталого розвитку. Відповідно до цього розглянемо порівняльні характеристики Керівництв GRI G4 (як основні рекомендації, що нині використовуються підприємствами) та IIRC (як керівництво зі створення інтегрованого звіту – наступного етапу розвитку звітності) за основними аспектами їх використання у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Порівняння Керівництв GRI G4 та IIRC

Характеристика	GRI G4	IIRC
Структура звіту	<ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегія та аналіз 2. Профіль організації 3. Виявлені суттєві межі 4. Взаємодія із зацікавленими сторонами 5. Загальні відомості про звіт 6. Корпоративне управління 7. Етика та добросовісність 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Огляд організації і зовнішнє середовище 2. Управління 3. Бізнес-модель 4. Ризики і можливості 5. Стратегія і розподіл ресурсів 6. Результати діяльності 7. Перспективи на майбутнє 8. Основні принципи підготовки та презентації
Принципи	<ul style="list-style-type: none"> – Взаємодія із зацікавленими сторонами – Контекст сталого розвитку – Суттєвість 	<ul style="list-style-type: none"> – Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє – Можливості підключення інформації

	<ul style="list-style-type: none"> – Повнота – Збалансованість – Порівнянність – Точність – Своєчасність 	<ul style="list-style-type: none"> – Взаємодія з зацікавленими сторонами – Істотність – Стислість – Достовірність і повнота – Сталість і порівнянність
Суб'єкти застосування	Будь-які публічні та приватні організації	Всі організації

Джерело: складено автором на основі [52].

Порівняльна характеристика показує, що інтегрований звіт є ширший за звіт зі сталого розвитку згідно з Керівництвом GRI G4. Принципи є подібними: взаємодія із зацікавленими сторонами, суттєвість, повнота, точність. Розширеними є структура звіту та обсяг необхідної інформації. Рекомендації Міжнародної ради з інтегрованої звітності можуть використовувати всі організації, на відміну від Керівництва GRI G4.

Виходячи з наведеної вище інформації, підприємствам нафтопереробного комплексу доцільно розширити інформаційну систему не лише для задоволення потреб користувачів у розрізі фінансової інформації, а й соціального характеру з огляду на перспективу входу України в ЄС. Для початку буде достатньо переорієнтувати менеджерів на звіт зі сталого розвитку як одного з базових для інтегрованого за допомогою міжнародного досвіду їх впровадження.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

У результаті дослідження методологічних та організаційних засад обліку та звітності природоохоронної діяльності на нафтопереробних підприємствах можна зробити такі висновки:

1. Облік витрат на природоохоронну діяльність досліджувані підприємства ведуть на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Для планового накопичення необхідних коштів з метою реалізації природоохоронної діяльності, які підприємство не може швидко виділити з поточного бюджету, створюються забезпечення, внески до яких визнаються витратами. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

2. Запропоноване застосування коефіцієнта розподілу амортизаційних відрахувань на обладнання, яке використовується у виробничій та природоохоронній діяльності, дасть змогу перерозподіляти їх відповідно до суті їх використання.

3. Визначено порядок розробки та запровадження облікової політики щодо природоохоронної діяльності. Запропонований алгоритм формування резервних коштів на природоохоронну діяльність та розроблена система внутрішніх звітів дають змогу оперативного управління обмеженими ресурсами. Для підприємств нафтопереробного комплексу було запропоновано змінити структуру аналітичних рахунків шляхом додавання нових 1091, 118, 136, 137, 138, 156 та 481.

4. Пропонується до плану рахунків додати окремий рахунок 99 «Витрати природоохоронної діяльності» для обліку витрат природоохоронної діяльності. Розроблена облікова модель з використання запропонованого рахунку дає змогу ще на етапі ідентифікації витрат за економічною суттю (виробничі, загальновиробничі, адміністративні та інші) групувати їх за належністю до природоохоронної діяльності.

5. З урахуванням великої кількості первинної документації на підприємствах нафтопереробної промисловості запропоновано схему організації документообороту. Зокрема, раціонально використовувати оперативну систему внутрішньої звітності зі стану розрахунків з постачальниками, звіт відповідальної особи за здійснення операції та контрольну відомість, які дозволять контролювати витрати підприємства, отримувати додаткові підтвердження від керівників підрозділів і проводити моніторинг розрахунків з постачальниками.

6. Існуючі звіти з природоохоронної діяльності не задовольняють інформаційні потреби користувачів, тому було визначено доцільність складання соціальної звітності в довільній формі з урахуванням рекомендацій Керівництв. На основі проведеного порівняльного аналізу Керівництв GRI G4 та IIRC, як найпопулярніших вимог до соціальної звітності, підприємство може обрати найбільш прийнятний формат звіту.

7. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) є основним джерелом інформації про понесені витрати підприємства протягом звітного періоду, на основі якого приймаються більшість управлінських та інвестиційних рішень.

Запропоновано удосконалення його структури в частині виокремлення у складі загальних витрат пов'язаних з природоохоронною діяльністю, що дасть змогу користувачам отримати інформацію для аналізу ризиків діяльності з відповідними витратами на компенсацію завданого негативного впливу на навколишнє природне середовище та витратами на створення відповідного забезпечення.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора [245, 246, 247, 249, 277].

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ПРИРОДООХОРОНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НАФТОПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

3.1 Основні функції, об'єкти екологічного аудиту на підприємстві та поєднання його з фінансовим аудитом

Залучення інвестицій є одним з важливих етапів розвитку підприємства. Умовою цього є володіння достовірною інформацією. Так, відсутність достовірної інформації на державному рівні призвела до того, що у 2011 році Україні на три місяці було заборонено здійснювати торгівлю квотами згідно з Кіотським протоколом через недостатню прозорість їх обліку. А в лютому 2016 р. було повернуто 2,5 млн. євро, хоча Японія вимагала повернути всі отримані кошти за ПСВ (близько 300 млн. євро), проте Міністерство екології та природних ресурсів України підтвердило ефективність використання наданих коштів. Після чого сума повернення була зменшена [237].

На сьогодні не визначено, до яких саме аудиторів необхідно звертатися для підтвердження даних підприємства про природоохоронну діяльність, адже, з одного боку, необхідно отримати підтвердження понесених витрат, що по суті стосується аудиту бухгалтерських записів, та оцінити доцільність, ефективність і, можливо, отримати рекомендації щодо покращення природоохоронної діяльності.

Для свідомого вибору між проведенням фінансового аудиту з урахуванням екологічних аспектів та екологічним аудитом слід розглянути їх окремо. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит– перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів [76].

Аудиторська діяльність загалом та аудиторська діяльність з урахуванням екологічного аспекту, зокрема, у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України від 16.01.2003 № 436-IV, Законом

України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. Також у Законі № 3125-ХІІ зазначено, що особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством. Тобто під час проведення аудиту з урахуванням екологічного аспекту аудитор має враховувати також і нормативне регулювання екологічної діяльності, зокрема питання з охорони навколишнього природного середовища в Україні регулюються Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 № 1264-ХІІ, а також земельним, водним, лісовим законодавством, законодавством про надра, про охорону атмосферного повітря, про охорону і використання рослинного і тваринного світу та іншим спеціальним законодавством [81].

Для проведення аудиту природоохоронної діяльності необхідно мати спеціальні знання, а не лише врахування відповідного законодавства під час перевірки, адже основною невирішеною проблемою такого виду аудиту є достовірна оцінка екологічних зобов'язань підприємства, а не лише правильність відображення понесених витрат на мінімізацію чи ліквідацію негативних наслідків діяльності для навколишнього середовища. Накопичення понесених витрат є недостатньою базою для прийняття управлінських рішень, оскільки вказана інформація може відображати значні грошові потоки, але все одно не достатні для ліквідації (мінімізації) завданої шкоди.

Фінансові аудитори інколи зіштовхуються з проблемою вузько спеціалізованої діяльності підприємства, яка потребує залучення додаткових експертів. Експерти в цих випадках можуть надавати консультації з окремих питань, що не входять до компетенції самих аудиторів. У випадку аудиту природоохоронної діяльності є можливість залучення екологічних експертів. Відповідно до Закону України «Про екологічну експертизу» від 09.02.1995 № 45/95-ВР екологічна експертиза в Україні – вид науково-практичної діяльності уповноважених державних органів, еколого-експертних формувань та об'єднань громадян, що ґрунтується на міжгалузевому екологічному дослідженні, аналізі та оцінці підготовчих, проектних та інших матеріалів чи об'єктів, реалізація і дія яких може негативно впливати або впливає на стан навколишнього природного середовища, і спрямована на підготовку висновків про відповідність запланованої чи здійснюваної діяльності нормам і вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання і відтворення природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки [79], метою якої є запобігання негативному впливу антропогенної діяльності на стан навколишнього природного середовища та здоров'я людей, а також оцінка ступеня екологічної безпеки господарської діяльності та екологічної ситуації на окремих територіях і об'єктах.

В Україні є державна, громадська та інші екологічні експертизи. Висновки державної екологічної експертизи є обов'язковими до виконання, а громадська та інші несуть рекомендаційний характер. Але екологічній експертизі відповідно до Закону України підлягають [79]:

- 1) державні інвестиційні програми, проекти схем розвитку і розміщення продуктивних сил, розвитку окремих галузей економіки;
- 2) проекти генеральних планів населених пунктів, схем районного планування;

3) документація з перепрофілювання, консервації та ліквідації діючих підприємств, окремих цехів, виробництв та інших промислових і господарських об'єктів, які можуть негативно впливати на стан навколишнього природного середовища, в тому числі військового та оборонного призначення;

4) проекти законодавчих та інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини в галузі забезпечення екологічної (в тому числі радіаційної) безпеки, охорони навколишнього природного середовища і використання природних ресурсів, діяльності, що може негативно впливати на стан навколишнього природного середовища;

5) документація з впровадження нової техніки, технологій, матеріалів і речовин (у тому числі тих, що закуповуються за кордоном), які можуть створити потенційну загрозу навколишньому природному середовищу;

6) документація щодо генетично модифікованих організмів, що призначаються для використання у відкритій системі;

7) екологічні ситуації, що склалися в окремих населених пунктах і регіонах, а також діючі об'єкти та комплекси, в тому числі військового та оборонного призначення, що мають значний негативний вплив на стан навколишнього природного середовища.

У переліку не йдеться про проведення експертизи для оцінки існуючого стану підприємства, оцінки його екологічних зобов'язань за власним бажанням (чи вимогою аудиторів). Приватні екологічні експерти зможуть надавати відповідні послуги, але для державної експертизи це непередбачено.

Для оцінки завданої шкоди Міністерством екології та природних ресурсів створено екологічний аудит, який і покликаний комплексно вирішити описану вище проблему без залучення екологічної експертизи. Відповідно до Закону України «Про екологічний аудит» 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 [78].

Відносини у сфері екологічного аудиту в Україні регулюються Законом України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 № 1862-IV, Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 № 1264-XII, ДСТУ ISO 19011:2012 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління», ДСТУ ISO 14001:2015 «Система екологічного управління. Вимоги та настанови щодо застосування» та іншими актами законодавства України, державними/недержавними стандартами України.

Для законодавства характерні заборонні та зобов'язуючі норми, що визначають екологічні вимоги до господарської чи іншої діяльності, компенсаційні, а також заохочувальні норми. Таким чином, гармонізація відносин у сфері взаємодії економіки і стану навколишнього природного середовища забезпечується шляхом формування екологічних вимог, запропонованих до джерел шкідливого впливу на

навколишнє природне середовище та еколого-економічне регулювання господарської діяльності.

Керівництво екологічними аудиторами повністю покладено на Міністерство екології України. Саме воно видає відповідні свідоцтва екологічних аудиторів і проводить моніторинг їх діяльності.

Законом України «Про екологічний аудит» визначені такі основні завдання екологічного аудиту:

- збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту;
- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту;
- оцінка впливу діяльності об'єкта екологічного аудиту на стан навколишнього природного середовища;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього природного середовища на об'єкті екологічного аудиту [78].

Конкретні завдання екологічного аудиту в кожному окремому випадку визначаються замовником, виходячи з його потреб, відповідно до зазначеного Закону та інших актів законодавства України, характеру діяльності об'єкта екологічного аудиту.

Але їх основним завданням є сама оцінка об'єкта, проведених природоохоронних заходів, а не фінансова складова операцій. Також екологічні аудитори не можуть надавати рекомендацій бухгалтерам щодо правильності відображення оцінених екологічних зобов'язань підприємства. Найчастіше саме правильне відображення в бухгалтерському обліку і є основною проблемою викривлення даних бухгалтерської звітності, що і призводить до дезінформації користувачів і, відповідно, не правильності тлумачення отриманих підприємством результатів.

У табл. 3.1 наведено порівняння екологічного та фінансового аудиту з урахуванням екологічних аспектів за основними критеріями, що допомагають при виборі виду аудиту для проведення оцінки природоохоронної діяльності.

Таблиця 3.1

Порівняння фінансового та екологічного аудиту

Критерій	Фінансовий аудит з урахуванням екологічних аспектів діяльності	Екологічний аудит
Сертифікаційний орган	Аудиторська палата України	Міністерство екології та природних ресурсів
Кваліфікаційні вимоги до аудиторів	Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, з вищою економічною або юридичною освітою, документ про здобуття	Екологічний аудит може здійснювати особа (екологічний аудитор), яка має відповідну вищу освіту, досвід

	якої визнається в Україні, необхідними знаннями з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвідом роботи не менше трьох років підряд на посадах ревизора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора	роботи у сфері охорони навколишнього природного середовища або суміжних сферах не менше чотирьох років підряд та якій видано в установленому порядку сертифікат на право здійснення такої діяльності
Термін чинності сертифіката	Не може перевищувати п'яти років.	Три роки
Підприємницька діяльність	Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків	Екологічний аудит може здійснюватись юридичною особою, статутом якої передбачений цей вид діяльності і в штаті якої є хоча б один екологічний аудитор
Види	Зовнішній та внутрішній	Зовнішній та внутрішній

Джерело: розробка автора на основі даних [76] та [78].

Сама природоохоронна діяльність є об'єктом перевірки екологічного аудиту. Підприємство має розробити індивідуальну програму аудиту, виходячи із специфіки діяльності з урахуваннями важливості виробничих процесів підприємства для екології та результати попередніх аудитів.

У процесі розробки програми аудиту досить важко визначитися з тим, які аудиторські дії планувати в конкретній ситуації. Для спрощення роботи проведено класифікацію екологічного аудиту на підприємстві. Основні результати дослідження наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Класифікація екологічного аудиту

Класифікаційна ознака	Види екологічного аудиту	Джерело
Суб'єкт – замовник аудиту	– внутрішній; – зовнішній	Закон України «Про екологічний аудит» [78]
Обов'язковість	– обов'язковий – ініціативний	
Суб'єкт-виконавець	– внутрішній; – зовнішній	Стандарти ISO [274]

Мета проведення	<ul style="list-style-type: none"> – екологічний аудит відповідальності; – екологічний аудит дотримання стандартів 	Данилишин Б. М., Хвесик М. А. і Голян В.А. [45, с. 54]
Проблематика, що досліджується, і цілі проведення	<ul style="list-style-type: none"> – при приватизації; – під час інвестиційного процесу; – при впровадженні «зелених» технологій; – тощо 	Максимів Л. І. [86, с.20]
Нормативно-правова основа	<ul style="list-style-type: none"> – системний еколого-економічний аудит; – господарський або виробничий екологічний аудит. 	Шевчук В. [86, с.89]
Об'єкт аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – виробничих об'єктів; – військових, оборонних та інших об'єктів, інформація про які становить державну таємницю; – територій 	Семенов В. Ф. і Михайлюк О. Л. [218, с.173]
	<ul style="list-style-type: none"> – аудит суб'єктів господарювання; – аудит територій (адміністративно-територіальних одиниць); – аудит природних ресурсів 	Гончаренко Н. В. [30, с.100]

Джерело: розробка автора.

За суб'єктами аудиту (користувачами) І. М. Пожарицька поділяє екологічний аудит на внутрішній і зовнішній [189, с.177]. Такі види аудиту є найчастіше вживаються як ученими, так і в законодавстві. Разом з тим порівняльний аналіз вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері екологічного аудиту, показав, що спостерігається суперечність підходів щодо застосування класифікаційної ознаки для вказаного вище розподілу. В Законі України «Про екологічний аудит» вказано, що екологічний аудит може бути внутрішнім і зовнішнім. Внутрішній екологічний аудит об'єкта проводиться на замовлення його власника, органу державної влади, уповноваженого на управління ним, для власних потреб.

Зовнішній екологічний аудит здійснюється на замовлення інших зацікавлених суб'єктів (місцеві органи влади, громадські організації та ін.). Таким чином, у

вказаному вище Законі класифікаційною ознакою поділу екологічного аудиту на види є «суб'єкти – замовники аудиту».

Стандарти передбачають внутрішню перевірку та містяться рекомендації щодо організації внутрішнього аудиту, проте зазначено, що роботу внутрішнього аудиту можуть перевіряти зовнішні спеціалісти, тобто проведення зовнішнього аудиту.

Петрик О. також зазначає у своїй роботі: «екологічний аудит може бути зовнішнім (виконують спеціалізовані аудиторські фірми) та внутрішнім (здійснюють штатні працівники підприємства). При цьому внутрішній екоаудит можна розглядати як елемент внутрішнього адміністративного управління, реальне впровадження якого спрямоване на контроль додержання чинного законодавства в сфері охорони навколишнього середовища, розробку конкретних заходів щодо зменшення негативного впливу підприємства на екологічну ситуацію в регіоні, контроль витрат на природоохоронну діяльність, розробку екополітики підприємства» [137].

Залежно від цілей його проведення виділяють типи екологічного аудиту Б. М. Данилишин, М. А. Хвесик і В. А. Голян. Так, для попередження випадків виникнення збитків, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища пропонується проводити екологічний аудит відповідальності.

Екологічний аудит дотримання стандартів, на думку авторів, здійснюється для отримання екологічних пільг, субсидій, коригування платежів за природокористування. Крім того, учені визначають такі види екологічного аудиту, як: аудит при екологічному страхуванні, аудит у системі екологічної сертифікації, аудит територій, аудит при підготовці угоди про розподіл продукції [45].

За проблематикою, що досліджується, і цілями проведення Л. І. Максимів виокремлює екологічний аудит при приватизації, під час інвестиційного процесу, впровадження «зелених» технологій та ін. [137].

Група авторів, серед яких В. Шевчук, М. Стеценко та ін., при обґрунтуванні ролі і завдань екологічного аудиту в стратегії зміцнення фінансово-економічної стійкості розвитку природоохоронних територій визначили види екологічного

аудиту залежно від нормативно-правової основи формування критеріїв аудиту [86], а саме:

- системний еколого-економічний аудит (аудит екологічних політик, життєвих циклів продукції, систем управління навколишнім природним середовищем), що здійснюється за міжнародними і європейськими стандартами (ISO 19011, EMAS);
- господарський або виробничий екологічний аудит (аудит суб'єктів господарювання), що здійснюється згідно із Законом України «Про екологічний аудит» [67].

За об'єктом аудиту В. Ф. Семеновим і О. Л. Михайлюк виокремлено: аудит виробничих об'єктів; військових, оборонних та інших об'єктів, інформація про які становить державну таємницю; територій [218].

У свою чергу, екологічний аудит виробничих об'єктів науковці поділяють на внутрішній і цільовий аудит (дослідження впливу на навколишнє середовище, а саме: оцінка аварій, потенційного ризику і стану довкілля, інвентаризація устаткування). Таким чином, авторами виділено три основні об'єкти аудиту, відносно яких надалі відбувається його розподіл на підвиди [218].

Слід зазначити, що обмеження об'єктів аудиту лише виробничими підприємствами є звуженим, оскільки нині значний антропогенний вплив на довкілля мають підприємства, які зайняті у сфері торгівлі, логістики, інших видах економічної діяльності та повинні підлягати екологічному аудиту. Аудит територій науковці розглядають з точки зору оцінки просторово-техногенної ефективності використання земельних ресурсів: «аудит територій – оцінка природно-ресурсного потенціалу конкретних земельних ділянок та інших природних ресурсів, виявлення негативних природних і природно-техногенних процесів; визначення видів і оцінка рівнів техногенного впливу на навколишнє середовище з метою виявлення пріоритетів, конкретних дій і джерел фінансування екологічного оздоровлення забруднених територій, а також реальної ціни земельної ділянки у разі зміни її власника». При цьому поза увагою залишились не менш важливі природні ресурси – водні, лісові, мінерально-сировинні та ін.

Разом з тим Н.В. Гончаренко вважає, що за ознакою «об'єкт аудиту» необхідно виділяти такі його види: аудит суб'єктів господарювання, аудит територій (адміністративно-територіальних одиниць) і аудит природних ресурсів [30, с. 8].

Така класифікація дасть можливість обґрунтувати методологічні засади екологічного аудиту кожного з об'єктів з урахуванням балансу потреб і вимог суб'єктів економіко-екологічних відносин, що виникають у процесі функціонування підприємств, територіальних об'єднань і/або природних об'єктів. Так, при проведенні екологічного аудиту суб'єкт підприємницької діяльності (незалежно від виду економічної діяльності, форми власності та ін.) розглядається як відокремлений, господарюючий елемент, що використовує мінерально-сировинні, земельні та інші природні ресурси, має (може мати) деструктивний вплив на довкілля у вигляді викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти та ін. Важливим при цьому є отримання підприємством економічних результатів від аудиту у вигляді зменшення операційних витрат підприємства (зниження податкових платежів за викиди забруднюючих речовин, використання вторинної сировини речовин та ін.), зростання енерго- і ресурсо ефективності та ін.

При аудиті адміністративно-територіальних одиниць необхідно враховувати особливості соціально-економічних відносин між громадою, місцевими органами влади і суб'єктами господарювання, що виникають у процесі споживання природних ресурсів. Зокрема, важливим є досягнення балансу між соціально-економічним зростанням території, розвитком бізнесу і мінімальним споживанням природних ресурсів, їх збереженням для нинішніх і майбутніх поколінь.

Виокремлює класифікацію екологічного аудиту за метою проведення також і Н. В. Гончаренко. Відповідно до вказаної вище ознаки виділяються такі види аудиту: аудит дотримання стандартів, аудит з метою маркування, страхування, сертифікаційний аудит, аудит мінімізації відходів, аудит підтвердження достовірності даних звітності (фінансової, податкової) та ін. [30, с. 11].

З урахуванням національного законодавства можливе також розмежування аудиту на обов'язковий (проводиться у випадках, прямо встановлених нормативно-правовими актами) та ініціативний (проводиться з ініціативи самого суб'єкта

господарської діяльності). У всіх випадках ініціатор аудиту (він також іменується замовником або клієнтом) укладає з аудиторською організацією відповідний договір, де встановлюються цілі, обсяг аудиторської перевірки, можливо, її періодичність тощо. У разі обов'язкового аудиту форма договору може бути визначена нормативно-правовими актами відповідної країни.

Разом з тим важливо наголосити, що проведення обов'язкового екологічного аудиту є обов'язком суб'єкта підприємницької діяльності, виконання якого контролюється державними органами.

Обов'язковий 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, що затверджується Кабінетом Міністрів України, у таких випадках [78]:

- банкрутство;
- приватизація, передача в концесію об'єктів державної та комунальної власності, крім визначених законом випадків;
- передача або придбання в державну чи комунальну власність;
- передача в 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.

У Переліку видів діяльності та об'єктів, що становлять підвищену екологічну небезпеку (додаток Ж), зазначена і діяльність нафтопереробних комплексів, автозаправних станцій та газове транспортування. Згідно із судовою практикою існують приклади позовів прокурорів до Верховного Суду щодо визнання недійсними договорів оренди, купівлі-продажу державних підприємств саме через відсутність висновку екологічного аудиту (постанова Верховного Суду України від 28.02.2006 у справі № 31/192). Це подання було відхилено судом через те, що

відповідно дост.12 Закону України «Про екологічний аудит» [78] (набув чинності 23 липня 2004 року) обов'язковий екологічний аудит здійснюється на замовлення зацікавлених органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, в тому числі у випадку передачі в довгострокову оренду об'єктів державної або комунальної власності. Статтею 14 передбачено, що екологічний аудит може здійснювати лише особа, якій видано в установленому порядку сертифікат на право здійснення такої діяльності. Статтею 26 Закону встановлено, що особи, винні в проведенні екологічного аудиту особою, яка немає відповідного сертифіката, притягаються до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності відповідно до закону.

У той самий час Положення про сертифікацію екологічних аудиторів було затверджене наказом № 8 Міністерства охорони навколишнього середовища України лише 12 січня 2005 року, тобто після укладення спірного договору.

Таким чином, слід погодитися з висновком Вищого господарського суду України, що за відсутності сертифікованих екологічних аудиторів не проведення екологічного аудиту не може бути підставою для визнання спірного договору недійсним. Але разом з тим можна зробити висновок, що угоди, які були укладені після 12 січня 2005 року, можуть бути визнані спірними у разі не проведення екологічного аудиту.

На практиці також може проводитися аудит з особливих приводів, наприклад:

- 1) аудит обробки спеціальних відходів;
- 2) аудит впливу виробничого процесу на здоров'я людей;
- 3) аудит (екологічного життєвого циклу) продукції; аудит якості продуктів;
- 4) аудит викидів (скидів) підприємства в навколишнє середовище.

Особливе місце серед різних видів аудиторських перевірок належить аудиту систем управління СЕМ. Аудит систем управління навколишнім середовищем призначений для того, щоб допомогти організації встановити й постійно виконувати вимоги, які стосуються її екологічної політики та цілей. Він призначений для

організацій будь-якого типу й масштабу, що використовують систему екологічного менеджменту.

Наведені вище дані свідчать, що в нормативно-правових актах і наукових публікаціях наведено широкий вибір видів екологічного аудиту, які можуть бути використані в практичній діяльності суб'єктів еколого-економічних відносин. Разом з тим їх критичний аналіз показав, що більшість з них мають фрагментарний безсистемний характер, виокремленні для задоволення інформаційних потреб певної групи користувачів та іноді є дискусійними щодо застосування основ розподілу (класифікаційних ознак). Також відсутня класифікація екологічного аудиту з урахуванням специфіки діяльності нафтопереробних підприємств. Вважаємо за доцільне та ефективне запровадження такої системи екологічного аудиту на підприємствах:

- комплексна аудиторська перевірка;
- аудит окремих об'єктів, що становлять екологічні загрози: бурові установки; комплекс з очистки та переробки; резервуарні парки; залізничні зливно-наливні естакади; насосні станції з перекачування нафти та нафтопродуктів; обладнання для транспортування (нафтопровід, танкер та інше);
- аудит процесів: виробництва, транспортування і збуту.

Нафтопереробні підприємствами, як правило, мають у своїй структурі відділ внутрішнього аудиту. З визначеною періодичністю (зазвичай, раз на рік) проводиться перевірка його діяльності залученими зовнішніми аудиторами.

Для проведення внутрішнього аудиту необхідно визначити відповідальність і вимоги з планування, проведення аудиту, подання звітів за результатами перевірок і зберігання документів, також критерії аудиту, сфери його застосування, періодичність та методи проведення.

Вибір аудиторів та проведення самого аудиту має забезпечити його об'єктивність. Внутрішній екологічний аудит проводиться відповідними спеціалістами з персоналу підприємства, можуть залучатися «зовнішні» спеціалісти.

Для підвищення ефективності екологічного аудиту доцільно використовувати програму проведення внутрішніх аудитів системи екологічного менеджменту на

підприємстві. Основними напрямками проведення внутрішнього екологічного аудиту є:

- визначення відповідності суб'єкта господарської діяльності природоохоронним вимогам;
- оцінка екологічної безпеки сировини, устаткування, технологій;
- оцінка економічного збитку від забруднення;
- оцінка небезпеки відходів;
- визначення раціональності природокористування на конкретній території;
- визначення обсягу викидів парникових газів і розробка заходів щодо їх зниження;
- оцінка екологічного ризику в результаті техногенних аварій і стихійних природних процесів;
- виділення екологічних проблем і розробка заходів щодо їх вирішення;
- обґрунтування прийнятих нормативно-правових актів щодо екологічної безпеки.

Основними цілями, які ставить собі підприємство для досягнення в процесі проведення внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності, є:

- обґрунтування політики і стратегії в галузі охорони навколишнього середовища;
- аналіз та оцінка екологічних аспектів господарських та інших проектів;
- аналіз та оцінка нормативних актів у галузі охорони навколишнього середовища;
- обґрунтування та ініціація екологічної діяльності;
- ідентифікація екологічних проблем виробництв і територій.

Відповідно до ст. 16 Закону України «Про екологічний аудит» виконавець екологічного аудиту має право самостійно визначати форми і методи екологічного аудиту. Крім того, проведення екологічного аудиту на об'єктах, які належать до різних галузей виробництва, може мати свої специфічні особливості. Не винятком є нафтопереробна діяльність, яка має ряд свої особливостей, які необхідно враховувати при аудиті. Нафтопереробна промисловість – це наукоємне

виробництво, характерними рисами якого є: використання технологій, високий рівень споживчих характеристик, що забезпечують збільшення потреби в продукції, економічна та соціальна ефективність виробництва, конкурентоспроможність готової продукції на світових ринках.

Виконавець екологічного аудиту повинен: разом із замовником аудиту визначити можливості здійснення аудиту, зокрема, узгодити терміни проведення аудиту, вартість робіт, доступ до об'єктів та інформації, дотримання техніки безпеки під час здійснення екологічного аудиту, питання конфіденційності, тощо; надіслати до замовника аудиту інформаційний запит для формування завдання на проведення екологічного аудиту; разом із клієнтом визначити і узгодити сферу аудиту, форму, мету і завдання, критерії аудиту. У разі необхідності, конкретизувати завдання екологічного аудиту, виходячи з потреб замовника і характеру діяльності об'єкта екологічного аудиту; на підставі отриманого завдання підготувати та укласти із замовником договір на проведення екологічного аудиту; за потреби визначити спеціалізовану(ні) організацію(ї), що здійснюватиме(муть) польові (лабораторні) дослідження та укласти з нею (ними) відповідний договір; призначити керівника групи з екологічного аудиту, якщо виконавцем екологічного аудиту є юридична особа.

В Україні ведеться реєстр екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення екологічного аудиту (далі – Реєстр) – це документ, який визначає перелік екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право здійснювати еколого-аудиторську діяльність відповідно до Закону України «Про екологічний аудит». До Реєстру входять: екологічні аудитори, які мають чинний сертифікат екологічного аудитора, виданий Міністерством екології та природних ресурсів України в установленому порядку; юридичні особи, статутом яких передбачений цей вид діяльності та в штаті яких працює хоча б один сертифікований екологічний аудитор.

План проведення аудиту природоохоронної діяльності має, як правило, три основні стадії:

Попередня стадія охоплює:

- планування характеру й основних напрямів аудиторської перевірки, встановлення рамкових цілей, завдань і пріоритетів; розробку стратегії їх досягнення, графіка аудиторської перевірки; збір попередньої інформації із вторинних джерел, таких як результати попереднього аудиту, звіти корпорації;

- підбір фахівців для аудиторської перевірки з урахуванням того, що команда аудиторів повинна формуватися з висококваліфікованих фахівців не тільки у сфері екології та економіки, але й у сфері інженерних знань, що стосуються виробничих процесів; процесів на підприємстві (оптимальною є група з трьох – п'яти спеціалістів);

- ознайомлення групи аудиторської перевірки з основними характеристиками галузі, в якій функціонує підприємство, типом виробничої системи, прийнятої на ньому, особливостями, що обумовлені географічним положенням підприємства.

Стадія власне аудиту включає:

- аналіз сертифікатів, звітів, ліцензій на викиди тощо;
- перевірку екологічної політики та програм, прийнятих на підприємстві (аудитори повинні оцінити глибину та прийнятність програм внутрішнього контролю, включаючи контроль за процедурою менеджменту й технологічний контроль, а також ризики, пов'язані з можливістю ослаблення контролю);

- перевірку ефективності системи менеджменту, персональної відповідальності й компетентності персоналу;

- конфіденційні інтерв'ю з персоналом на всіх рівнях організації щодо ефективності системи менеджменту й особливо з питань управління зниженням рівня забруднення;

- інженерний контроль заводського устаткування, у тому числі офісного, організації робочих місць, енергетичних систем і визначення ділянок, особливо небезпечних із погляду витікання отрути та інших рідких, твердих і летких забруднювачів.

На заключній стадії:

- проводиться колегіальна оцінка одержаних результатів та їх обговорення;
- подається звіт керівництву компанії та вносяться пропозиції про необхідні поліпшення організації системи екологічного менеджменту;
- виносяться рішення за списком необхідних покращень із покладанням персональної відповідальності на виконавців, складається графік роботи, пропонуються рекомендації для наступної аудиторської перевірки.

За результатами аудиторської перевірки керівництву підприємства має бути направлений аудиторський висновок. Керівники всіх структурних підрозділів мають отримати копію висновку, якщо тільки замовник аудиторської перевірки спеціально не виключив їх з переліку одержувачів. Для додаткової розсилки висновку за межі організації, що перевіряється, потрібен її дозвіл. Аудиторські висновки є власністю тільки замовника, тому аудитори та всі одержувачі висновків повинні поважати й належним чином зберігати їх конфіденційність.

Основні чинники, які підвищують ефективність проведення екологічного аудиту на підприємстві такі:

- 1) зацікавленість керівництва підприємства й персоналу (план аудиту має розроблятися за участі всього персоналу, а не просто спускатися як директива з рівня вищого менеджменту);
- 2) кваліфікація аудиторів (частина аудиторів має обиратися з персоналу самого підприємства, решту складають сторонні консультанти (зовнішні консультанти необхідні насамперед тому, що вони забезпечують високий ступінь об'єктивності аналізу й можуть подати нові ідеї);
- 3) застосування екологічного аудиту як елемента системи екоменеджменту;
- 4) зниження витрат через використання «опитувальника», який детально охоплює основні сфери, що мають підлягати перевірці.

Отже, пропонуємо об'єднати екологічний та фінансовий аудит в одне поняття «фінансово-екологічний аудит» для відображення комплексного підходу до підтвердження економічних показників природоохоронної діяльності (рис. 3.1).

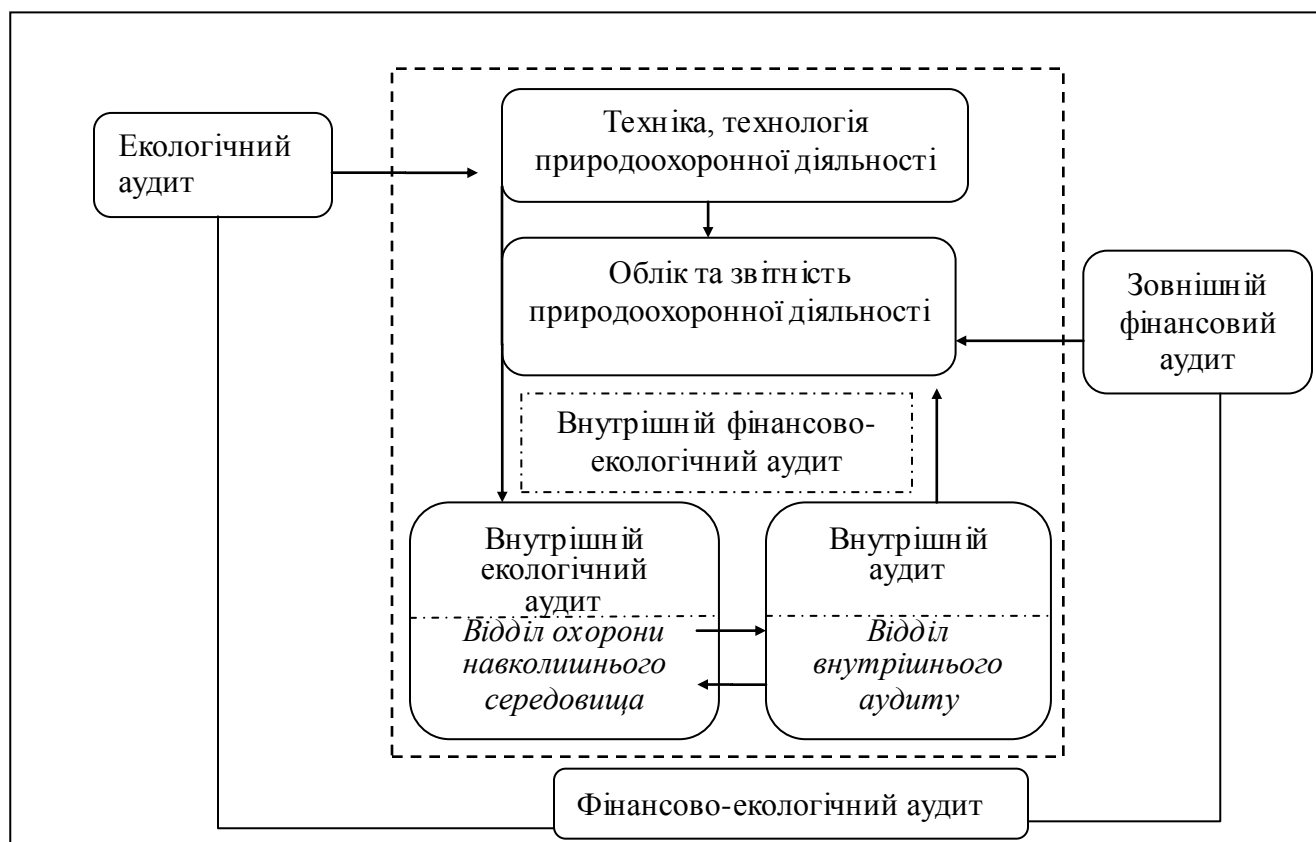


Рис.3.1. Порівняльна характеристика екологічного, фінансового та фінансово-екологічного аудиту

Джерело: розроблено автором.

Фінансово-екологічний аудит – документально оформлений процес перевірки даних, відображених у бухгалтерському обліку, фінансовій та нефінансовій звітності підприємства, проводиться спільно аудитором та екологічним аудитором для аналізу і порівняння фінансових та екологічних показників підприємства.

3.2 Методичне забезпечення та процедури фінансово-екологічного аудиту природоохоронної діяльності

Контроль є важливим аспектом будь-якої діяльності не лише на державному рівні, а й на рівні кожного підприємства. Завдання менеджменту полягає в забезпеченні ефективної роботи, сприянні виконання безпосередніх завдань і ліквідації усі викривлень та зловживань на підприємстві. Контролюючий суб'єкт повинен бути фінансово незалежним від структурних підрозділів, в яких проводиться перевірка.

Здійснення контролю супроводжується рядом перевірок. По-перше, це моніторинг та вимірювання основних процесів та явищ, які можуть суттєво впливати на навколишнє середовище. Ці процедури мають бути задокументовані (документування показників діяльності, прийнятих заходів контролю і відповідність цільовим та плановим екологічним показникам підприємства) і повинні мати регулярний характер. Для точності моніторингу необхідно використовувати відповідне обладнання.

Згідно з міжнародним стандартом ISO 14001:2015 «Система екологічного управління. Вимоги та настанови щодо застосування» підприємство повинно розробити, виконувати і підтримувати в робочому стані процедури регулярного моніторингу та вимірювання основних характеристик своїх операцій, які можуть істотно впливати на навколишнє середовище [67]. Процедури повинні включати документальне оформлення інформації для моніторингу результатів діяльності, відповідний операційний контроль і відповідність екологічним цілям і завданням організації.

Особливу увагу слід приділити обладнанню, за допомогою якого проходить вимірювання показників скиду в навколишнє середовище шкідливих речовин. Підприємство має забезпечити, щоб це обладнання пройшло калібрування, повірку та підтримувалося в робочому стані. Також необхідно приділити увагу документуванню цього процесу, зокрема тому, щоб відповідні записи про подібне калібрування зберігалися.

По-друге, підприємство має розробити і проводити процедури періодичної оцінки відповідності діяльності підприємства чинному законодавству та іншим

зобов'язанням, які воно взяло на себе. Результати таких перевірок зберігаються на підприємстві.

По-третє, підприємство повинно вживати заходи щодо виявлення та попередження порушень. Такі заходи мають визначатися вимогами щодо:

- ідентифікації і виправлень порушень та прийняття рішень відносно зменшення їх впливу на довкілля;
- розслідування порушень для визначення причин, з яких вони виникають, та здійснення певних дій для уникнення їх у майбутньому;
- оцінки необхідності проведення заходів щодо попередження порушень і подальшого їх усунення;
- запис результатів проведених коригуючих і попереджувальних дій;
- аналіз ефективності проведених дій.

Усі дії, які підприємство робить, мають бути пропорційні важливості проблем та задовольняти головний принцип економічності.

По-четверте, необхідним є ефективне управління документооборотом для забезпечення відповідності його вимогам чинного законодавства та міжнародним стандартам. Доцільно на підприємстві створити систему ідентифікації, зберігання, захисту, пошуку (з визначеним терміном зберігання та вилучення документів). Документи повинні бути зрозумілими, зручними у використанні, ідентифікуватися і відслідковуватися в процесі документообороту підприємства.

І по-п'яте, найважливіше, має бути розроблена дієва система внутрішнього аудиту. Аудит екологічного менеджменту має служити для оцінки ефективності, повноти та обґрунтованості використання коштів на здійснення заходів щодо зменшення екологічних ризиків, попередження і ліквідації техногенних, екологічних, геологічних та інших небезпек у формі сформульованої незалежної думки аудитора. При цьому основне завдання аудиту полягає у визначенні ефективності та виявленні нових шляхів і підходів до вирішення екологічних проблем.

Аудит може проводитися або уповноваженими на те юридичними особами (аудиторськими організаціями), які мають відповідну ліцензію, або фізичними

особами (аудиторами). Усі учасники відносин фінансового-екологічного аудиту (аудиторська організація, індивідуальні екологи-аудитори, ініціатор аудиту, організація, що підлягає перевірці) повинні керуватися рядом принципів. Основними принципами екологічної аудиторської перевірки є:

1. Чітке визначення мети й обсягу. При цьому цілі аудиторської перевірки задаються її ініціатором, а обсяг і глибина встановлюються з урахуванням цілей.

2. Об'єктивність, незалежність і компетентність. Для дотримання цих вимог члени аудиторської групи повинні бути незалежними від діяльності, яку вони перевіряють, бути об'єктивними й вільними від упереджень. Члени аудиторської групи повинні мати відповідні знання, навички й досвід.

3. Належна професійна обережність. Відносини між членами аудиторської групи та клієнтом повинні бути конфіденційними і виваженими. Якщо цього не вимагає закон, члени аудиторської групи не повинні розголошувати інформації або документів, одержаних у процесі аудиту, або остаточного аудиторського висновку ніякій третій стороні без одержаного на те дозволу клієнта (тобто ініціатора аудиту) і, де це доречно, дозволу організації.

4. Систематичність - аудит слід проводити згідно з основними принципами і керівними вказівками, розробленими для відповідного типу перевірок.

5. Визначення критеріїв аудиту; повна й належна якість аудиторських даних, виходячи з установлених критеріїв.

6. Надійність результатів і висновків аудиту.

7. Повнота аудиторського висновку з урахуванням злагоджених цілей та обсягу аудиту.

Аудит природоохоронної діяльності має охопити всі етапи від перевірки дотримання законодавчих вимог до розробки рекомендацій підприємства (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Етапи проведення фінансово-екологічного аудиту нафтопереробних підприємств

Етап	Ключові моменти
1. Аудит засновницьких документів:	- перевірка відповідності вимогам; - виокремлення принципових моментів діяльності підприємства; - аналіз прийнятих рішень стосовно природоохоронної діяльності.
2. Аудит системи екологічного менеджменту:	- перевірка екологічної політики; - аналіз ризиків природоохоронної діяльності та ефективність проведених заходів.
3. Аудит техніки і технології	- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам екологічного законодавства; - оцінка впливу діяльності на стан навколишнього природного середовища.
4. Аудит обліку природоохоронної діяльності, фінансової та соціальної звітності:	- аналіз структури витрат природоохоронної діяльності; - перевірка статей фінансової звітності; - аудит соціальної звітності.
5. Розробка рекомендацій	- покращення ефективності природоохоронних заходів; - оптимізації понесених витрат; - доцільності проведення тих чи інших природоохоронних заходів.

Джерело: розроблено автором.

Підприємство існує в правовій площині і зобов'язане дотримуватись вимог законодавства країни, в якій веде свою діяльність. Для оцінки відповідності нормативно-правовим екологічним вимогам та іншим вимогам, з якими організація погодилася (наприклад, за різними екологічними програмами), необхідно:

- визначити конкретне значення вимог, у тому числі оцінювані показники;
- встановити власні контрольні показники;
- забезпечити обізнаність осіб, діяльність яких пов'язана з дотриманням цих вимог, про їх зміст і процедури, що забезпечують їх дотримання.

Така система дасть можливість відповідальним фахівцям і керівникам знати і контролювати відповідність діяльності вимогам, що висуваються до підприємства тими чи іншими нормативними документами або стандартами.

Аудит системи екологічного менеджменту направлений на перевірку екологічної політики, проведених природоохоронних заходів, ідентифікацію екологічних ризиків (рис. 3.2) Також згідно з вимогами до системи екологічного менеджменту підприємство має розробити, виконувати і підтримувати в робочому стані процедури з виявлення поточних і потенційних невідповідностей і, відповідно, прийняття коригувальних і запобіжних дій. Це є важливим, особливо на підприємствах з великою кількістю працівників, адже це дозволить уникнути ситуації, коли вони не зможуть вчасно вжити відповідних заходів через незнання своєї відповідальності.

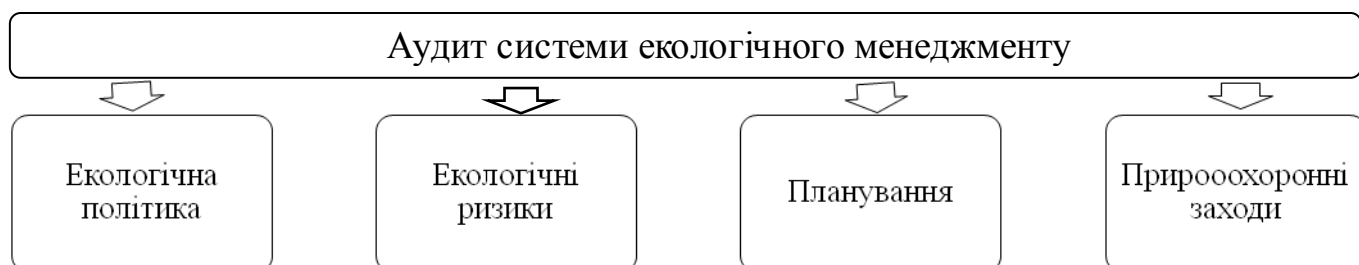


Рис.3.2. Об'єкти аудиту системи екологічного менеджменту

Джерело: розроблено автором.

Процедура повинна визначати вимоги щодо:

- а) визначення та виправлення невідповідностей і вжиття заходів для пом'якшення їх несприятливих екологічних наслідків, призначення відповідальних осіб;
- б) вивчення цих відхилень, визначення їх причин і вжиття необхідних заходів для уникнення їх появи;
- в) оцінка необхідності здійснення дій щодо запобігання невідповідностям і виконання необхідних дій для уникнення їх появи;
- г) документування результатів виконаних коригувальних і запобіжних дій;
- д) аналіз ефективності вжитих дій.

Вжиті дії повинні відповідати важливості проблем і виявленому впливу на навколишнє середовище. При внутрішньому аудиті доцільною є перевірка кількості

витраченого часу на ліквідацію тих чи інших відхилень від норми. Це дасть можливість визначити, чи раціонально витрачається робочий час працівниками і чи не потрібно звернути увагу їхніх керівників на перерозподіл часу від менш важливих завдань до більш важливих.

Підприємство повинно забезпечити, щоб всі потрібні зміни були внесені до документації системи екологічного менеджменту. Невідповідності є цінним матеріалом, який необхідно аналізувати з метою запобігання їх подальшій появі. Для цього слід розробити процедуру «Коригувальні та запобіжні дії в системі екологічного менеджменту».

Процедура визначає порядок виявлення та реєстрації невідповідностей, планування, проведення та контролю виконання коригувальних і застережних заходів і дій, а також відповідальних за цю діяльність. Документування цих змін є також обов'язковим.

Планування є важливим моментом організації будь-якої діяльності, не є винятком проведення внутрішнього аудиту. Керівництво має встановити, щоб внутрішні аудити системи екологічного менеджменту проводилися в запланований час, з тим, щоб:

а) визначити, відповідає чи ні система екологічного менеджменту запланованим заходам з екологічного менеджменту і чи впроваджена і належним чином функціонує система екологічного менеджменту;

б) надати інформацію про результати аудиту керівництву.

Програми аудиту повинні плануватися, розроблятися, виконуватися і підтримуватися організацією з урахуванням екологічної важливості різних видів її діяльності та результатів попередніх аудитів.

Також мають бути розроблені процедури аудиту, які повинні виконуватися і підтримуватися в робочому стані, а також включати:

- розподіл відповідальності та вимоги для планування і проведення аудитів, процес оприлюднення результатів і зберігання пов'язаних з цим записів;
- визначення критеріїв аудиту, меж, періодичності і методів.

При проведенні аудиту природоохоронної діяльності з великою глибиною, інтенсивністю і частотою перевіряються ті види діяльності, за яких є значний ризик

забруднення або неправильного використання ресурсів. Наприклад, локальна установка з очищення стічних вод перевірятиметься частіше, ніж, наприклад, склад.

Відповідно до цього і встановлюється частота, програма та інтенсивність аудиту, які мають бути пропорційні значимості конкретного аспекту. Результати правильно проведеної аудиторської перевірки повинні бути помітні, але аудит не повинен перетворюватися на грандіозну інспекцію. Тобто на підприємстві мають виконуватися всі виробничі цикли, але разом з тим особи, задіяні для внутрішнього аудиту, мають активно реагувати на звернення аудиторів та вчасно надавати всю необхідну інформацію.

Завдання аудиту системи екологічного менеджменту представлені на рис. 3.3.



Рис.3.3. Завдання аудиту системи екологічного менеджменту

Джерело: розроблено автором на основі [155, 270, 274].

Процедури аудиту системи екологічного менеджменту:

- інспектування;
- спостереження ;
- запити і підтвердження;
- підрахунок;
- аналітичні процедури;

– інші.

Звіти аудиту повинні відображати відповідність діяльності підприємства вимогам законодавства та стану справ у галузі захисту навколишнього середовища. Сутність порушень має бути визначена, сформульована та зрозуміла як для аудиторів, так і для тих, хто підлягає перевірці.

Найвище керівництво повинно аналізувати систему екологічного менеджменту через встановлені проміжки часу для того, щоб забезпечити на постійній основі її належну роботу, адекватність і ефективність.

Аналіз має включати оцінку можливостей для покращення та визначення необхідності внесення змін до системи екологічного менеджменту, у тому числі екологічну політику, екологічні цілі і завдання. Записи за результатами аналізу екологічного менеджменту мають зберігатися.

Вхідні дані для аналізу екологічного менеджменту повинні містити:

- а) результати внутрішніх аудитів та оцінку відповідності законодавчим та іншим вимогам, з якими підприємство погодилося;
 - б) дані про взаємодію із зовнішніми зацікавленими сторонами, включаючи скарги;
 - в) результати екологічної діяльності організації;
 - г) рівень досягнення екологічних цілей і завдань;
 - д) статус коригувальних та запобіжних дій;
 - е) аналіз вжитих заходів з моменту минулого аналізу управління;
 - ж) огляд змін обставин, включаючи зміни вимог екологічного законодавства та інших вимог, пов'язаних з екологічними аспектами діяльності організації;
- з) рекомендації щодо поліпшення.

Вихідні дані для аналізу мають включати будь-які рішення та дії, пов'язані з можливими змінами екологічної політики, цілей, завдань та інших елементів системи екологічного менеджменту, що узгоджувалися із зобов'язанням щодо послідовного поліпшення.

Аналіз функціонування та ефективності системи екологічного менеджменту має проводитися вищим керівництвом, оскільки саме вище керівництво визначає

стратегію розвитку системи управління організацією та загальне керівництво функціональними напрямками її діяльності, від координації яких залежить ефективність управління системи екологічного менеджменту.

Аналіз керівництво має проводити раз на рік, ґрунтуючись на результатах внутрішнього аудиту системи екологічного менеджменту. Ефективним методом проведення керівництвом аналізу є надсилання їм короткого огляду звіту внутрішнього аудиту системи екологічного менеджменту, а потім подання його результатів на нараду вищого керівництва представником керівництва, координатором системи екологічного менеджменту або начальником екологічної служби. На нараді мають бути присутні ключові фахівці, аудиторі, координатори підрозділів системи екологічного менеджменту.

Аналіз керівництва у формі наради дає можливість:

- з'ясувати поточну ситуацію;
- обговорити функціонування системи екологічного менеджменту з керівниками різних функціональних напрямків і скоординувати діяльність з планами розвитку підприємства в інших областях;
- скорегувати екологічну політику організації з урахуванням ситуації на ринку, інтересів зовнішніх сторін, змін законодавства та інших вимог тощо.

Нарада може визначити необхідність у перегляді політики, цілей і завдань, процедур системи екологічного менеджменту, вимог до моніторингу, управління операціями, вжитті коригувальних та запобіжних заходів – і взагалі переглянути систему екологічного менеджменту в разі потреби. За результатами наради слід призначати відповідальних осіб за перегляд і визначити терміни виконання. Результати та рішення наради повинні бути задокументовані в протоколі наради.

Підприємства нафтопереробного комплексу – зазвичай великі підприємства. Контроль за якісним виконанням визначених керівництвом природоохоронних програм потребує значних трудових і фінансових ресурсів. Розгалужена система розташування підприємств також ускладнює цей процес.

Першим етапом покращення самої системи внутрішнього аудиту є мотивація кожного окремого працівника як елемента цілісної системи підприємства. А саме

керівництво має зрозуміти, що постійний контроль за працівниками це не лише потребує значних фінансових ресурсів, а й мало ефективне. Саме тому внутрішнього контролю має бути небагато.

Доцільним є проведення тренінгів серед працівників вищої ланки з природоохоронної діяльності. В процесі такого навчання керівники мають засвоїти, що саме від виконання простих речей кожним працівником будь-якого підрозділу залежатиме успішність запровадження природоохоронних програм. Такі послуги можуть надавати не лише професійні тренери, а й фахівці з внутрішнього екологічного аудиту.

Описаний підхід використовує в своїй діяльності ТОВ «Альянс Холдинг», яке керується міжнародним досвідом своїх засновників. Але він не був прийнятий щодо природоохоронної діяльності. Деякі вітчизняні підприємства залучають екологічну складову більше в частині маркетингового засобу приваблення покупців (створення екопалива тощо), аніж ведення природоохоронної діяльності на самому підприємстві та запровадження новітніх технологій. У межах цього напрямку і проводиться навчання персоналу, задіяного у процесі збуту товару. А в деяких взагалі відсутні дії в напрямку охорони навколишнього середовища, що пояснюється тим, що підприємства мають як досить застаріле обладнання, так і спосіб управління ним є досить формалізованим, наповнений великим обсягом паперового оформлення діяльності, недостатністю кадрів і відповідно відсутністю часу та ресурсів для змін.

Працівники мають постійно залучатися до екологічного менеджменту, мають бути якнайкраще обізнані з екологічною проблематикою підприємства, спроможні знаходити рішення та розвивати екологічно стійкі робочі звички й традиції. Екологічний менеджмент є завданням, для вирішення якого потрібний час і плідна співпраця. Обов'язки кожного працівника мають бути визначені та внесені в щоденний розпорядок.

Важливо, щоб кожен працівник усвідомлював свою роль у покращенні екологічної ситуації на підприємстві. Ефективність такого тренінгу дасть можливість правильно мотивувати працівників для виконання нових своїх

обов'язків. Також доцільним буде введення до посадових інструкцій керівників підрозділів контролю за дотриманням вимог природоохоронних програм підприємства. Адже підрозділ внутрішнього аудиту, зазвичай, проводить перевірки за результатами року. Подекуди зустрічаються раптові перевірки, але вони ефективні при контролі за якістю продукції. За результатами перевірок внутрішнього аудиту керівництво приймає рішення щодо штрафування деяких підрозділів або посилення контролю за ними. Але перший варіант може слугувати дестимулятором для працівників, які припинять виконувати свої функції ефективно, а другий – потребує залучення нових ресурсів та знову ж таки може збільшити тиск на діяльність підприємства, що може негативно відобразитися на результатах роботи, зменшити обсяги продажів, адже природоохоронні програми використовуються не лише у виробничих цехах, а й у пунктах реалізації продукції.

Разом з тим це полегшить роботу внутрішнім аудиторам природоохоронної діяльності у зв'язку з тим, що працівники співпрацюватимуть з ними і надаватимуть всю необхідну інформацію оперативно, і не створюватимуть перешкод для її отримання через нерозуміння необхідності їх діяльності. Збір інформації для перевірки є одним із найскладніших етапів, адже відсутність порозуміння з особою, відповідальною за забезпечення інформаційною базою для перевірок, затягує і дуже перешкоджає наданню достовірної, неупередженої думки аудиторів відносно виконання природоохоронної діяльності відповідного підрозділу. Іноді така дрібниця може затягнути процес перевірки, через що аудитори будуть змушені змінити графік перевірок і відповідно скоротити перелік об'єктів. Як результат, аудитори не зможуть повноцінно оцінити ризиків підрозділу, ефективності впроваджених програм, надати рекомендації щодо їх покращення та не змогли перевірити одного з об'єктів, який, можливо, становить загрозу для навколишнього середовища.

Для отримання оперативної інформації аудиторам на підприємствах доцільно завести «щоденник» показників важливих динамічних показників, таких як споживання електроенергії, води, кількість утворених відходів, кількість викидів вуглецю в атмосферне повітря, кількість розливів продукції на землю та інше. Це

допоможе відслідкувати динаміку, порівнювати отримані результати до і після проведення природоохоронних заходів.

Впроваджуючи та підтримуючи систему екологічного менеджменту, підприємство потребує постійних вимірів/моніторингу та оцінки своєї поведінки в навколишньому середовищі. Екологічні характеристики підприємства, зазвичай, оцінюються за допомогою вимірювань і моніторингу відповідних індикаторів, а також експертним шляхом – внутрішнім аудитом. Перш ніж вирішити, що і як вимірювати, підприємство має визначити екологічні індикатори, які використовуватимуться для моніторингу. Вони мають бути встановлені під час визначення екологічних цілей. Приклади таких індикаторів наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Приклади індикаторів екологічних характеристик підприємства

Екологічний аспект	Індикатор екологічної поведінки підприємства
Споживання води	Споживання води (наприклад, у м ³) усім підприємством або кожним його підрозділом
Споживання енергії	Обсяг спожитої енергії кожного типу (тверде паливо, бензин, природний газ, центральне опалення, електроенергія); атмосферні викиди, спричинені споживанням енергії (двоокис вуглецю, окис азоту, двоокис сірки)
Використання природних ресурсів (вплив на довкілля, спричинений використанням сировини)	Структура використання відновлюваних/невідновлюваних ресурсів, якісні характеристики сировини (нафти), обсяг переробленої сировини
Вплив хімічних засобів на довкілля та здоров'я	Обсяг та небезпечність використаних хімічних засобів
Викиди до атмосфери	Обсяг відпрацьованих газів та інших забруднювачів. Виміри якості оточуючого повітря (наприклад, щодо запахів)
Використання природних ресурсів (вплив на довкілля, спричинений забезпеченням діяльності персоналу)	Обсяг спожитого паперу, канцелярського приладдя, миючих засобів та інших матеріалів

Продовження табл.3.4

Екологічний аспект	Індикатор екологічної поведінки підприємства
Викиди у воду	Обсяг та концентрація викинутих забруднювачів, таких як азот, важкі метали, планктон, а також показники: 1)хімічна потреба в кисні (в екологічній хімії тест на хімічну потребу в кисні широко використовується для посереднього виміру кількості органічних з'єднань у воді); 2)біологічна потреба в кисні (кисень потрібний не тільки для виживання живих організмів, а й для розкладання органічних матеріалів у стічних водах. Виміри забруднювачів у воді, яка надходить на підприємство)
Відходи	Обсяг відходів. Обсяг відсортованих, відновлених та небезпечних відходів
Пожежі, аварії та інші надзвичайні ситуації	Кількість аварій та витоків. Кількість інцидентів, які включають травмування людей. Хибні тривоги
Вплив транспорту на довкілля	Виміри концентрації забруднювачів у відпрацьованих газах. Споживання палива (обсяг/км). Кількість аварій

Джерело: розроблено автором.

Як правило, доцільно проводити регулярні перевірки/внутрішній аудит на підприємстві, щоб переконатися в тому, що впроваджена система працює, як заплановано, що вона належним чином впроваджена та підтримується.

Природоохоронна діяльність підприємства часто не спрацьовує належним чином. Відхилення та невідповідність запланованим показникам документуються для визначення коригуючих заходів.

Разом з тим аудиторська перевірка об'єкта полягає не лише в проведенні періодичного внутрішнього аудиту на підприємстві, а й залученні зовнішніх аудиторів. Ідеальним варіантом є щорічна аудиторська перевірка перед наданням звіту найвищому керівництву підприємства. Міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту рекомендують проводити оцінку внутрішнього аудиту щонайменше один раз на п'ять років [156, с.13]. Основним завданням внутрішнього аудиту в такому випадку є підготовка підприємства до зовнішнього аудиту, а саме: акумулювання необхідної інформації, документів та вивільнення потрібного часу відповідальним особам для задоволення інформаційних потреб аудиторів. Не можна ігнорувати вартість проведення такого щорічного аудиту. На це може вплинути

безпосередньо і система внутрішнього аудиту. Адже при визначенні вартості робіт аудит використовує визначений ними аудиторський ризик.

Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку у випадку, коли інформація з предмета завдання містить суттєві викривлення. Аудиторський ризик (АР) складається з трьох компонентів:

- властивий ризик (ВР) – оцінюється через імовірність виникнення суттєвих помилок під час обліку операцій підприємства, що перевіряється, та складання звітності. В основному залежить від особливостей бізнесу підприємства, його організації, структури, досвіду і кваліфікації працівників, задіяних у наданні інформації та прийнятті основних рішень, історичної репутації підприємства як платника податку та наявності інших обставин, які можуть впливати на викривлення інформації;

- ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю (РК) – це ризик того, що процес внутрішнього контролю є не ефективним чи може взагалі відсутній;

- ризик невиявлення (РН) – ризик того, що аудитор не виявить суттєвих викривлень наданої інформації про об'єкт перевірки.

З математичної точки зору аудиторський ризик можна описати формулою:

$$AP=BP \times PK \times RP \text{ (6) [62].}$$

У результаті проведеного аудиту, якщо не виявлено суттєвих викривлень, порушень або зловживань, аудитор має надати замовнику впевненість у тому, що підприємство в змозі забезпечити безперервну діяльність мінімум протягом найближчого року. Але у випадку проведення внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності аудиторі потрібно врахувати можливі зміни навколишнього середовища, ризик настання негативних природних наслідків та рівень її впливу на безпосередню діяльність підприємства. Цим нехтувати аудиторами не професійно. Але на сьогодні не розроблено методичних рекомендацій щодо його розрахунку. Також Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг не передбачають

його розрахунку. Це можна пояснити тим, що стандарти розроблені більш загальними рекомендаціями, незалежно від виду перевірки.

Математичну модель екологічного ризику (EP), яка описується за допомогою економічного механізму, в загальному вигляді подано як:

$$EcoRisk = \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n \sum_{k=1}^q P_{ij} (R) E_{ijk} \quad (7),$$

де *EcoRisk* – екологічний ризик, обумовлений техногенним впливом, грн./год.; *n* – кількість потенційних техногенних факторів (викиди забруднювальних речовин в атмосферу, скид у водні об'єкти, забруднення ґрунтів, розміщення токсичних відходів і т.д.); *m* – кількість зон екологічного ризику; *q* – ступінь порушення екосистеми або ступінь погіршення показників здоров'я населення в техногенно навантаженому регіоні; *P(R)* – потенційний ризик виникнення екологічної небезпеки унаслідок техногенного впливу для реципієнта R; *E* – еколого-економічний збиток, грн. [187].

Вітчизняні експерти вважають, що для України ризик виникнення аварій безпосередньо залежить від трьох груп чинників і описується регресійним рівнянням:

$$R = 6,77 - 0,56X1 - 0,43X2 - 0,27X3 \quad (8),$$

де *X1* – ефективність екологічної політики місцевих органів влади;

X2 – капітальні вкладення в ресурсозберігаюче та природоохоронне устаткування;

X3 – ефективність реалізації екологічних державних програм.

У свою чергу дієвість такої політики (*X1*) обумовлюється насамперед прийняттям місцевими радами ефективних нормативних рішень, що регулюють питання охорони навколишнього середовища. У групі чинників *X2* провідна роль належить забезпеченню економічного стимулювання екологічних заходів. Для оцінки екологічного ризику часто використовують технологію «нейронних мереж», яка дає можливість забезпечувати аналітичну підтримку рішень, коли використання традиційних статистичних методів викликає труднощі. Важливою властивістю нейронних мереж є здатність до самонавчання з метою поліпшення якості

функціонування, що досягається за допомогою алгоритмів, які навчають і визначають, яким чином мають змінюватися зв'язки у відповідь на вхідну дію.

Аналогічний алгоритм розрахунку можливо застосувати для кожного конкретного підприємства.

Деякі підприємства користуються послугами експертів, які за допомогою експертного методу визначають екологічний ризик. Вони враховують не лише діяльність регіону, в якому веде свою діяльність підприємство, а й цілої країни, а іноді й світовий рівень екологічної забрудненості. Цей підхід є найточнішим. Тому, якщо підприємство володіє достатніми ресурсами для залучення експерта, то аудитору необхідно скористатися можливістю його застосування. Адже наведені вище розрахунки є досить умовними та усередненими, а помилка може вартувати наваго більше.

Врахування екологічного ризику необхідно при визначенні властивого ризику. ER визначається від 0,1 до 1 (існує припущення, що абсолютно безпечних екологічних зон не існує). Це вимагатиме збільшення кількості потрібних процедур для підтвердження інформації про об'єкт перевірки. Також доцільним буде дещо розширити набір процедур з огляду на екологічний ризик, тобто включити до звичайного набору процедур ті, що спрямовані на дослідження екологічних проблем. Але це не повинно зменшити кількість необхідних аудиторських процедур перевірки, таких як:

- перевірка;
- спостереження;
- зовнішнє підтвердження;
- повторне обчислення;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури;
- запит;
- інші.

Також на етапі підписання договору з аудиторського обслуговування необхідним є врахування екологічного ризику для уникнення непорозумінь між клієнтом і виконавцем. Адже екологічний ризик є ризиком, на який аудитор не може впливати, але його настання може вплинути на висловлену ним думку та поставити під загрозу кваліфікацію аудитора і, відповідно, його репутацію.

3.3 Система внутрішнього аудиту в управлінні нафтопереробним підприємством

З накопиченням досвіду поступово затверджується комплексний підхід до внутрішнього аудиту, його трактування як засобу реалізації процесу безперервного поліпшення якості екологічного менеджменту.

Комплексний внутрішній аудит природоохоронної діяльності на підприємствах нафтопереробної промисловості включає в себе (схематично подано в додатку И):

- 1) вивчення статутних документів;
- 2) вивчення усіх видів діяльності підприємства, технологічних регламентів, внутрішніх інструкцій (у процесі спілкування з технологом, інженером, енергетиком);
- 3) вивчення матеріально-сировинного балансу (в процесі спілкування з бухгалтером);
- 4) огляд території;
- 5) вивчення технологічних процесів і т.д.;
- 6) перевірка кожного об'єкта (цеху, майстерні тощо) щодо дотримання природоохоронного законодавства;
- 7) виявлення забруднень;
- 8) на основі отриманої інформації (п. 2–3) складання можливого переліку відходів, які утворюються на підприємстві;
- 9) виявлення порушень інструкцій поводження з відходами;

- 10) на основі отриманої інформації (п. 2) складання можливого переліку джерел викидів в атмосферу;
- 11) вивчення інвентаризацій відходів та джерел викидів (за наявності), складання рекомендацій щодо їх коригування;
- 12) перевірка розрахунку екологічного податку та складання рекомендацій щодо його корегування (за необхідності) або оптимізації;
- 13) перевірка заповнення журналу обліку утворення відходів за формою № 1-ВТ, складання рекомендацій щодо його корегування;
- 14) перевірка заповнення журналів ПОД-1, ПОД-2, ПОД-3, ПОД-11, ПОД-12, ПОД-13, складання рекомендацій щодо їх корегування;
- 15) перевірка наявності та правильності до звільних документів з екології;
- 16) перевірка статистичних звітів з екології та соціальної звітності;
- 17) докладні рекомендації щодо усунення недоліків природоохоронної діяльності на підприємстві.

Особливу увагу при проведенні аудиту необхідно приділити класифікації окремих статей соціального звіту (найчастіше під час аудиту природоохоронної діяльності перевіряються дані, наведені в Звіті про сталий розвиток як основному звіті, що стосується природоохоронної діяльності підприємства), виходячи з оцінки ризиків суттєвого викривлення. Тобто управлінський персонал найчастіше хоче відобразити більше проведених екологічних програм, а ніж є насправді. Це робиться з метою підвищення екологічної репутації підприємства серед зовнішніх користувачів інформації, зокрема суспільства та інвесторів.

Разом з тим підлягають зменшенню екологічні ризики діяльності підприємства. Знову ж таки для приваблення інвесторів та зменшення зацікавленості собою органів державного контролю за природоохоронною діяльністю. Відповідно аудиторам необхідно приділити більшу частину свого часу на дослідження цих статей, а ніж, наприклад, вивченню витрат на оплату праці персоналу, який задіяний у природоохоронній діяльності.

Оскільки проведений аналіз у розділі 2 щодо оприлюднення соціальної звітності на підприємствах нафтопереробного комплексу показав, що вітчизняні

підприємства не публікують її взагалі, то однією з основних рекомендацій аудиту природоохоронної діяльності цих підприємств є складання соціальної звітності.

Процес соціального звітування має реалізуватися через такі етапи [142], рис. 3.4:

I – Підготовка до соціального звітування

- 1) визначення зрілості моделі соціальної відповідальності підприємства;
- 2) формулювання основних факторів доцільності реалізації соціальної відповідальності;
- 3) вибір формату та визначення інших елементів соціальної звітності:
 - визначення цільової аудиторії;
 - встановлення змісту та способу викладу матеріалу в звіті;
 - вибір формату звіту;
 - визначення особливостей самого процесу підготовки звіту;
 - встановлення форми підтвердження інформації, викладеної в звіті (форма верифікації);
 - вибір найкращої форми поширення інформації про соціальний звіт.

На цьому самому етапі відбувається деталізація інформації щодо термінів підготовки звіту, меж звітності, термінів оприлюднення, ресурсів, які спрямовуються на підготовку звіту тощо.

II – Робота над соціальним звітом

Процес підготовки соціального звіту має певні особливості для кожного підприємства, однак практично завжди включає такі етапи:

- 1) формування в робочій групі, яка відповідає за реалізацію стратегії соціальної відповідальності, команди для роботи над звітом, в яку обов'язково повинні входити зовнішні експерти;
- 2) збір даних:
 - визначення джерел інформації;
 - отримання та перевірка даних;
 - зведення даних до визначеного формату;
 - опрацювання даних;

- безпосереднє написання звіту;
- 4) внутрішній соціальний аудит та верифікація звіту.

III – Поширення соціального звіту

Це один з найважливіших етапів у процесі соціального звітування, оскільки від його ефективності залежить можливість отримання підприємством вигоди, яку може забезпечити соціальний звіт:

- 1) вибір форми та каналів оприлюднення звіту;
- 2) презентація звіту;
- 3) налагодження зворотного зв'язку з цільовою аудиторією та опрацювання отриманої інформації.



Рис. 3.4. Етапи формування соціальної звітності на підприємствах нафтопереробної промисловості

Джерело: складено автором на основі [142].

Реалізація процесу соціального звітування на належному рівні та відповідно до запропонованих етапів є однією з ключових умов ефективного управління соціальною відповідальністю підприємства перед місцевою громадою.

Внутрішній аудит відіграє в процесі складання соціальної звітності досить велику роль, адже він бере активну участь у діяльності усієї організації, володіє інформацією щодо основних подій і відповідно розуміє ризики. Це ставить його в ідеальне становище для надання консультативної допомоги та підтвердження інформації, що відображається в соціальній звітності.

Крім того, деякі внутрішні аудитори готують щорічну доповідь, де дають загальне судження про управління ризиками та ефективність системи внутрішнього управління. З переходом до інтегрованої звітності ці звіти можуть стати більш значущими, оскільки вони будуть складовою інтегрованого звіту.

Роль внутрішнього аудиту має перейти від консультування до ролі тих, хто забезпечить надійність і становлення процесу складання інтегрованої звітності на підприємстві. З розвитком інтегрованої звітності до обов'язків відділу аудиту входить і перевірка надійності внутрішніх систем для побудови звіту. Це в межах існуючої компетенції внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит може надати підтвердження показників інтегральної звітності за допомогою оглядів:

- основних процесів для складання звітності, включаючи управління і «інтегроване мислення»;

- ризиків, що пов'язані з інтегрованою звітністю, визначених у звіті керівництву та власникам, щодо: репутації, дотримання певних вимог, оперативних питань і зовнішніх відносин із зацікавленими сторонами;

- істотності (в основному для нефінансової інформації);

- балансу лаконічності і прозорості в звіті;

- відповідності бізнес-моделі організації, що описана в доповіді.

Набуває поширення аналіз усіх сторін організаційного, виробничого процесу й руху продукту з погляду концепції екологічного життєвого циклу, що створює передумови для зміцнення та розширення екологічної відповідальності підприємства й формування екологічно стійких підприємницьких одиниць.

Внутрішній аудит природоохоронної діяльності згідно зі Положенням підприємства про відділ внутрішнього аудиту досить часто має не лише проконтролювати виконання визначених завдань підприємства щодо ведення природоохоронної діяльності, а й визначення ефективності проведеної діяльності. Ефективність природоохоронної діяльності на різних рівнях оцінюється з допомогою показників або результатів – екологічних, соціальних та економічних.

Екологічний результат полягає в обмеженні негативного впливу на навколишнє середовище і поліпшенні його стану і проявляється в зменшенні обсягів забруднень, що надходять у навколишнє природне середовище, та рівня його забруднення (концентрації шкідливих речовин у землі, водоймах, атмосфері, рівнів шуму, радіації тощо), збільшенні кількості і поліпшенні якості придатних до

використання земельних, лісових і водних ресурсів, у поліпшенні атмосферного повітря.

Соціальний результат полягає в підвищенні рівня життя населення, ефективності соціального виробництва і збільшенні національного багатства країни. Він виражається в поліпшенні фізичного розвитку населення і в зниженні захворюваності, продовженні тривалості життя і періоду активної діяльності, поліпшенні умов праці та відпочинку, підтриманні екологічної рівноваги (включаючи збереження генетичного фонду), збереженні естетичної цінності природних ландшафтів, пам'ятників природи, заповідних зон та інших територій під охороною, створенні сприятливих умов для розвитку і зростання творчого потенціалу особи і культури, для вдосконалення свідомості людини.

У сучасних умовах можлива лише неповна, часткова оцінка соціальних результатів у грошовій формі. Наприклад, можна визначити приріст валового суспільного продукту і національного доходу внаслідок збільшення періоду активної діяльності населення, але не можна в грошовій формі визначити соціальні результати підтримання екологічної рівноваги, зростання свідомості людини та інші. Соціальний результат, який можна виразити в грошовій формі, називається соціально-економічним [259, с.84–85].

Економічний результат полягає в економії або попередженні втрат природних ресурсів, живої та уречевленої праці у виробничій і невиробничій сферах економіки і в сфері особистого споживання і виражається в грошовій формі.

Економічне обґрунтування природоохоронних заходів вимагає загальнодержавного підходу, який передбачає:

а) повне охоплення всіх соціальних, екологічних і економічних результатів різних варіантів природоохоронних заходів у різних сферах народного господарства як найближчим часом, так і в більш віддаленій перспективі;

б) повніше охоплення всіх витрат, пов'язаних із здійсненням різних варіантів природоохоронних заходів;

в) врахування фактора часу при оцінці витрат і результатів природоохоронних заходів;

г) міжгалузевий підхід з урахуванням необхідності економії всіх витрат і забезпечення ефективнішого використання природних ресурсів у масштабі всієї території, що розглядається (району, області, країни) [259, с.84–85].

Економічне обґрунтування природоохоронних заходів провадиться шляхом порівняння економічних результатів цих заходів з витратами, необхідними для їх здійснення за допомогою системи показників загальної та порівняльної ефективності природоохоронних витрат і чистого економічного ефекту природоохоронних заходів.

Загальна ефективність природоохоронних заходів проявляється:

- у сфері матеріального виробництва – приростом обсягу прибутку або зменшення собівартості продукції;
- у невиробничій сфері – економією витрат на виконання робіт і надання послуг;
- у сфері особистого споживання – скорочення витрат – особистих коштів населення, спричинених забрудненням навколишнього середовища.

Хачумов С.В. пропонує такі моделі для фінансово-екологічного аудиту [253, с.13]:

- модель визначення екологічно безпечних виробничих програм підприємства, розрахована на побудову оптимальних планів з мінімальними витратами на утримання очисних споруд. У функції витрат на очисні споруди W як змінні виступають питомі витрати на одиницю викиду шкідливих речовин, скориговані за токсичністю. Математична модель являє собою подвійну задачу лінійного програмування;
- модель оптимізації вкладення інвестицій у поліпшення технології та вдосконалення очисних споруд, що використовується після того, як визначено оптимальний випуск продукції;
- модель максимізації прибутку, що розрахована на отримання максимального прибутку підприємствами при виконанні вимог щодо якості викидів у навколишнє (повітряне і водне) середовище. Нехай на j -му промисловому підприємстві ($j = 1, \dots, n$) на кожну одиницю виробленої продукції в навколишнє

середовище (атмосфера, водні басейни) викидається a_{ij} забруднених речовин i -го типу ($i = 1, \dots, m$).

Потрібно, щоб i -му типу речовини відповідали викиди за розрахунковий період не більше ніж b_i . Необхідно визначити максимальний прибуток підприємства або максимізувати обсяг виробництва, за яких виконуються вимоги щодо обсягу викиду речовин. Завдання зведено до стандартного завдання лінійного програмування (ЛП).

Модель максимізації прибутку є найпоширенішою для використання підприємствами нафтопереробної промисловості. Негативний вплив на навколишнє середовище прямо залежить від кількості виробленої продукції. Саме тому визначити оптимальний обсяг випуску продукції при дотриманні встановлених обмежень є першочерговим завданням керівництва підприємства.

Проведений аналіз показників забруднення навколишнього середовища діяльністю нафтопереробних заводів групи компаній «Шелл» (додаток К) показав, що встановлені керівництвом підприємства обмеження є дещо нижчими за фактичні показники діяльності підприємства протягом 2011–2015 років. Проте деякі показники за 2015 рік не перевищують встановлених лімітів, а саме: викиди оксиду сірки, трихлоретану та гідрохлорфтор вуглеводів. Відповідно доцільною є побудова моделі максимізації прибутку з урахування наявних обмежень.

Аналіз показав, що оптимальний обсяг виробництва становить 132,4 тони пального. Модель було побудовано, виходячи з таких умов: підприємство встановило обмеження щодо основних показників негативного впливу на навколишнє середовище (додаток Л), паливо було розглянуто як основний продукт нафтопереробки, адже решта отриманих продуктів є супутніми, що виникають у процесі вироблення палива. Відповідно підприємство може отримати дохід у розмірі 3 178 455,96 грн., за умови, що паливо буде реалізовано по 24 грн. за кг. Такий обсяг доходу не покриває поточних витрат підприємства та становитиме загрозу його нормального функціонування.

Однією з концептуальних ідей подальшого розвитку підприємств є пошук балансу між економічним процвітаням підприємства та веденням

природоохоронної діяльності. Керівництво підприємства має розуміти, що ведення природоохоронної діяльності не принесе «живих» грошей, а матиме дохід у вигляді інших переваг. Природоохоронні заходи мають бути побудовані таким чином, щоб їх вартість та отримані вигоди (зменшення використання електроенергії, води тощо) з урахуванням певного проміжку часу були рівнозначними.

Окупність інвестицій у природоохоронну діяльність є довготривалим процесом. Екологічна діяльність є більш розвиненою в країнах з високим рівнем стабільності, де підприємства можуть планувати свою діяльність на декілька років уперед. В Україні економічну ситуацію не можна назвати стабільною навіть для одного року діяльності. Існуючи в таких умовах, підприємства не можуть виконувати свого плану, адже вихідні дані змінюються, і вони мають оперативно приймати рішення відносно своєї діяльності. Враховуючи обсяги нафтопереробних підприємств, які мають чисельний персонал, великі виробничі обсяги, території та політизовану галузь діяльності, не можна не зазначити, що паливно-енергетичний комплекс держави взагалі характеризується високим рівнем спрацювання основних фондів; недостатнім обсягом інвестицій у розвиток галузей; недосконалістю нормативно-правового забезпечення. Як було зазначено в Доповіді про стан справ у галузі, голова підкомітету з питань нафтової промисловості і нафтопродуктозабезпечення: «Морально та фізично зношена технічна та технологічна матеріальна база виробництва, низька якість нафтопродуктів, постійне закриття на ремонт та простої через несприятливу цінову кон'юнктуру на сировинному ринку для більшості нафтопереробних заводів України, внаслідок низької глибини переробки нафти та великої собівартості виробництва, призвели до того, що нафтопереробний сектор протягом останніх п'яти років працював у середньому на рівні 30% своїх потужностей, а в 2013 році цей показник знизився до 7%». За останні два роки ситуація лише погіршилася, адже складна політична та економічна ситуація в країні, знецінення гривні та ще й розгортання антитерористичної операції на окупованій території, на якій знаходяться основні нафтопереробні заводи Східного нафтогазового регіону [227].

За його словами, зменшення переробки нафти та виробництва нафтопродуктів не призвело до ресурсного дефіциту на вітчизняному ринку нафтопродуктів через значний обсяг імпорту, що спричинило зниження ефективності роботи українських НПЗ, яким складно конкурувати з постачальниками нафтопродуктів з країн СНД та Європи, що мають або нижчу ціну нафти, або сучасніші НПЗ з кращими показниками якості нафтопродуктів.

В Україні відсутня програма підтримки нафтопереробної галузі, яка передбачала б надання податкових пільг юридичним особам – власникам НПЗ, що забезпечують реалізацію проектів модернізації нафтопереробних потужностей з метою підвищення глибини переробки нафти та покращення якості нафтопродуктів. Він також сказав, що програми підтримки національної нафтопереробної галузі повинні реалізовуватись із застосуванням механізмів державно-приватного партнерства шляхом поширення їх дії на власників нафтопереробних підприємств з метою встановлення балансу взаємних фінансових зобов'язань держави та власників НПЗ у процесі реалізації ними заходів, пов'язаних з реконструкцією (модернізацією) вітчизняних нафтопереробних потужностей. «Механізм повинен передбачати стимули у вигляді встановлення державою податкових пільг та прискореної амортизації основних фондів нафтопереробних підприємств, з одного боку, та фінансову відповідальність власників НПЗ за невиконання взятих на себе зобов'язань, з іншого», – підсумував І. Васюник [227].

Учасники обговорення зазначили також, що упродовж останніх років на ринку нафтопродуктів відзначається наявність контрафактної продукції, яка виготовляється кустарним способом з краденої (або незаконно видобутої) сировини без сплати акцизного збору. За наведеною під час обговорення статистикою, в Україні діють 30 – 40 підприємств з кустарної переробки нафти та виготовлення нафтопродуктів, обсяг переробки якими нафтової сировини (переважно конденсату) становить близько 30 тис. тонн на місяць. Розрахункові втрати бюджету від діяльності згаданих вище підприємств тільки за сплатою акцизного збору оцінюються в 460 млн. грн. на рік.

Наголошувалося також, що реалізація проектів реконструкції і модернізації об'єктів нафтопереробної галузі дасть змогу підвищити глибину переробки нафтової сировини з 76% до 95%, що дозволить збільшити виробництво світлих нафтопродуктів з 63% до 80%, покращити якість нафтопродуктів вітчизняного виробництва до вимог європейських стандартів «Євро-4» та «Євро-5».

Уряд країни наголошує на необхідності визначення надійних джерел забезпечення України нафтою та диверсифікувати шляхи її постачання. Найперспективнішими новими країнами – постачальниками нафти можуть бути Азербайджан, Казахстан, країни Близького Сходу, Венесуела та інші. При цьому наголошували виступаючі, водночас з імпортом нафти, потрібно розвивати нафтовидобувну галузь України.

Під час слухань зазначалося також, що в найближчому майбутньому необхідно, зокрема:

- розробити і затвердити Стратегію реконструкції та модернізації нафтопереробної галузі та введення в Україні європейських екологічних норм, передбачивши узгоджене за часом і ресурсами будівництво потужностей вторинної переробки нафти для поступового доведення якості всіх нафтопродуктів, що випускаються, до екологічних норм «Євро-5» і «Євро-6»;

- надати державну підтримку проектам реконструкції та модернізації об'єктів нафтопереробної галузі України, в тому числі за рахунок державних гарантій, що дозволить отримувати кредитні ресурси за найнижчими ставками та полегшити залучення інвестицій для стратегічно важливих для держави напрямків розвитку галузі;

- на період проведення реконструкції та модернізації виробництва, але не більше ніж на два роки, звільнити НПЗ від сплати податку на землю.

В Україні працює шість нафтопереробних заводів з різними потужностями. Порівняльну характеристику наведено в табл.3.5.

Група «Шелл» в Україні не представлена нафтопереробним підприємством, але по праву належить до їх числа в світових масштабах. Основні нафтопереробні комплекси «Шелл» розташовані в Малайзії та Мексиці.

Таблиця 3.5

Нафтопереробні заводи України

Назва	Місце знаходження	Рік побудови	Потужність, млн. т сировини на рік
Кременчуцький НПЗ (ПАТ «ТФПНК «Укртатнафта»)	м. Кременчук	1961	18,6
Лисичанський НПЗ (ПАТ «ЛИНИК»)	м. Лисичанськ, Луганська обл.	1976	8
Херсонський НПЗ	м. Херсон	1938	7,1
НПК «Галичина»	м. Дрогобич, Львівська обл.	1863	3,5
Одеський НПЗ	м. Одеса	1935	2,8
Нафтохімік Прикарпаття	м. Надвірна, Івано-Франківська обл.	1897	2,6

Джерело: розроблено автором.

Нижче наведено матрицю взаємозв'язків між господарськими процесами, екологічними ризиками та необхідними природоохоронними заходами. Звичайно, на різних НПЗ передбачено різні набори технологічних процесів. Матрицю побудовано з огляду на обов'язкові процеси на кожному заводі, а саме: перегонка сирової нафти, гідроочищення і каталітичний риформінг. При такому наборі вихід світлих нафтопродуктів (бензину та реактивного палива) становить близько 40% від загальної кількості продукції. Ця схема нафтопереробки вважається простою.

Схема (рис. 3.5) дає можливість аудитору визначити пріоритетність ризиків для кожного етапу виробництва та для розрахунку їх суттєвості. Виходячи з розрахунків та необхідності проведення природоохоронних заходів, він може оцінити структуру та розмір витрат за ними. Навіть структурний аналіз за обсягом та періодичністю витрат дозволить визначити першочергові об'єкти для відповідних аудиторських дій. Відповідно до того, які основні екологічні загрози є на кожному з етапів переробки нафти, витрати становитимуть основну частину загальних витрат

цих центрів. Також, проаналізувавши витрати минулих періодів на наведені природоохоронні заходи, керівництво підприємства зможе оцінити обсяг необхідних інвестицій для продовження подальшої екологічно безпечної діяльності. Наведені заходи внутрішнього аудиту не є вичерпними і переглядаються, виходячи з умов конкретного НПЗ, також слід враховувати і кінцеву мету діяльності підприємства, а саме: отримання прибутку.

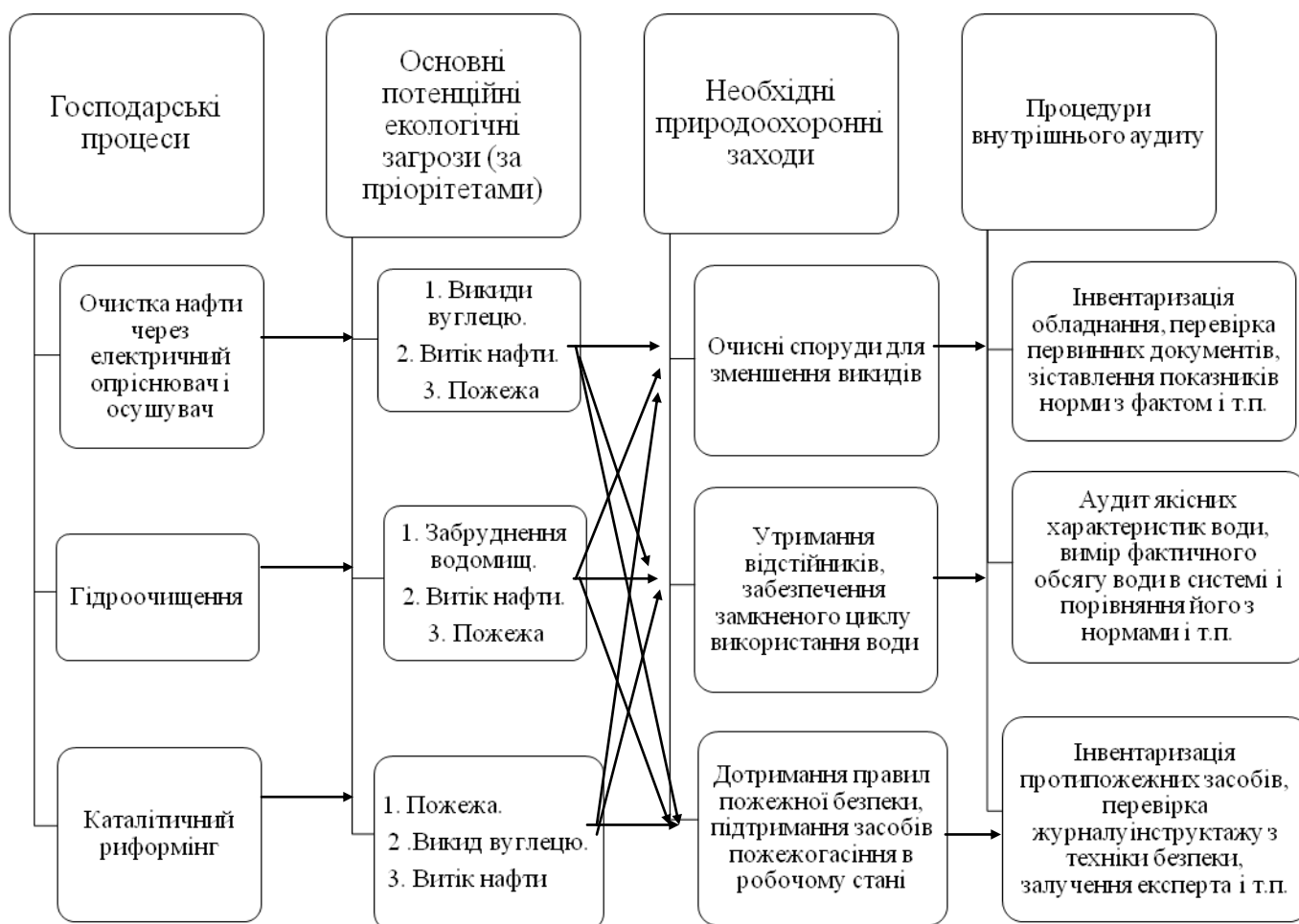


Рис. 3.5. Взаємоузгодженість основних процесів нафтопереробки, екологічних ризиків, природоохоронних заходів та процедур аудиту

Джерело: розроблено автором.

Так, в умовах збільшення вартості продуктів нафтопереробки та посилення екологічних вимог особливого значення набуло збільшення виходу саме світлих нафтопродуктів. Тому сьогодні на сучасних виробництвах впроваджуються нові технології. Застосування установок каталітичного крекінгу, гідрокрекінгу і вісбрекінгу, а також процесів гідрознесірчення, коксування і термічного крекінгу,

дозволяє отримувати понад 90% світлих нафтопродуктів, які відповідають найвищим екологічним стандартам. Основні етапи виробництва, які відбуваються на підприємстві «Шелл» подано на рис.3.6.



Рис.3.6. Основні етапи виробництва нафтопереробного підприємства групи компаній «Шелл»

Джерело: розроблено автором на основі [282].

Перший етап переробки сирової речовини є перегонка або дистилювання в результаті розкладання рідинних речовин на складові шляхом нагрівання (випаровування з наступною конденсацією) без доступу повітря. Процес дистиляції ґрунтується на різній здатності речовин переходити в пароподібний стан залежно від температури і тиску.

У цьому процесі сира нафта, яка являє собою суміш багатьох типів вуглеводнів, кипить і конденсується, щоб відокремити сирину нафту на компоненти на основі діапазонів температур кипіння. Важчі компоненти в процесі кипіння збираються в нижній частині колони. Легкі компоненти відповідно збираються у верхній частині колони.

Дуже важкі компоненти, які не можуть кипіти, залишаються в нижній частині колони, в потоці, відомому як залишок. Потік з верхньої частини відомий як зріджений нафтовий газ або газ.

Другий етап – це гідропереробка. Для задоволення екологічних характеристик та спрощення подальшої обробки деякі компоненти проходять гідроочищення. Метою цього процесу є видалення сірки з потоку компонента.

Цей процес потребує велику кількість водню, щоб допомогти у видаленні сірки. Сірка видаляється з цього процесу, перетворюється в чисту рідку сірку і продається місцевій промисловості для виробництва кислоти і добрив.

Третій етап –реформування/платформінг. Цей процес перетворить компонент з низької вартості під назвою «нафта» в продукт, відомий як риформінг. Риформінг має набагато вищеоктанове число і використовується для змішування з бензином. Це досягається використанням каталізатора, який містить платину.

Наступним етапом є каталітичний крекінг. Цей процес перетворення включає в себе розбивку великих молекул вуглеводнів на дрібніші, використовуючи поєднання тепла і каталітичної дії. Головним завданням каталітичного крекінгу є розщеплення високомолекулярних вуглеводнів. При температурах 200–300°C переважають реакції деполімеризації, а при 300°C і вище починається власне каталітичний крекінг. При каталітичному крекінгу легше всього крекінгуються олефіни, потім алкіловані арени і нафтени, а алкани найбільш стійкі, у той час як при термічному крекінгу цей ряд складають алкани, нафтени й арени. Продуктами каталітичного крекінгу є бензин, газойль, газ і кокс. Побічним продуктом цього процесу є кокс і газ.

Потім йде вторинне очищення. Завод також має ряд дрібніших, так званих «вторинних» процесів. Вони призначені для подальшого полірування компонентів і продуктів для видалення сірки та інших домішок.

Заключний етап процесу переробки називається «змішування». Це є важливим кроком, де різні вуглеводневі компоненти, виготовлені на НПЗ, змішані разом, щоб зробити остаточні продукти, що продаються на НПЗ. Остаточні рецепти накладення залежатимуть від якості доступних компонентів і від вимог замовника, названих специфікаціями. Всі змішані продукти тестуються, перш ніж продаються, щоб упевнитися, що вони відповідають специфікації замовника.

Після проходження всіх перелічених вище етапів готова продукція поширюється покупцям. Спосіб доставки залежить від кожного конкретного випадку. Оскільки «Шелл» має декілька переробних заводів, що знаходяться на воді, основними розподільними каналами є кораблі, трубопровід, танкери і вагони.

На кожному з описаних етапів підприємство може завдати значних збитків навколишньому середовищу. Підприємства «Шелл» мають сучасну інфраструктуру, нове обладнання та висококваліфікованих працівників. Охорона навколишнього середовища є однією з його цілей діяльності. Головний офіс підприємства знаходиться в Голландії, а заводи відкриті в інших країнах світу. В основному для вибору розміщення нафтопереробних заводів є місцезнаходження самих родовищ і низький рівень ринку нафтопродуктів. Тобто основні країни, де видобуває нафту «Шелл» – це Малайзія, Мексика та інші. Ці країни є країнами з низьким рівнем економіки. В них ще відсутні суворі умови для виходу на їх ринок, особливо з охорони навколишнього середовища. Тому для них міжнародні компанії, такі як «Шелл», слугують прикладом для ведення соціально-активної діяльності. Крім того, що підприємство надає кілька тисяч робочих місць з входом на ринок, але ще й виступає спонсором багатьох спортивних програм, співпрацює з організаціями захисту тварин і тому подібне.

Але вітчизняні підприємства не можуть слугувати прикладом компенсації завданої шкоди своєю діяльністю державі та населенню загалом. Адже суспільство планети в основному погоджується з необхідністю видобутку нафти. Є заклики й успішні спроби винайдення альтернативних джерел енергії, але вони відсутні в достатній кількості для забезпечення потреб усього суспільства. Основною проблемою вітчизняних підприємств є відсутність сучасного обладнання. Два заводи були побудовані більш як 110 років тому, «найновіший» – майже 40 років тому. З того часу вони ремонтувалися, підтримувалися в робочому стані, але не було повного оновлення обладнання, частково замінювались певні проблемні ділянки, але не більше того. Звісно, Україна має родовищ лише для забезпечення 20% власних потреб, якщо не менше. Вона не є перспективною нафтовидобувною країною.

Якщо поглянути на це з точки зору охорони навколишнього природного середовища, то, з одного боку, це є негативним впливом, бо застаріле обладнання забруднює довкілля через недостатню очисну спроможність. Разом з тим це дає надію на те, що країна зможе взагалі відмовитися від нафтопереробки на території України. Адже все одно основну масу необхідних продуктів нафтопереробної

діяльності країна закуповує. А сам процес переробки дуже забруднює навколишнє середовище. Можна скористатися прикладом ОАЕ, які відмовилися від нафтової переробки задля чистоти своєї території. Як відомо, ОАЕ стали однією з найбагатших країн завдяки знайденим на своїй території нафтовим родовищам. Але було прийнято рішення нафту лише видобувати, не переробляти. Зараз доходи країни від продажу нафти становлять приблизно лише 20%. Основні доходи від туризму та продажу нерухомості в екологічно чистій країні.

Україна нині потребує реформ не лише економічних, а й екологічних. У світовій практиці існують такі основні підходи до вирішення проблем:

1. Виховально-переконуючий. Він полягає в тому, щоб вести свою діяльність так, як корисно для навколишнього середовища, а не для економічного благополуччя суб'єкта діяльності.

2. Заборонно-штрафний – застосування системи різних заборон та відповідних штрафів за їх недотримання, перевищення дозволених лімітів і тому подібне.

3. Економічний підхід включає в себе систему пільг і кредитів на природоохоронну діяльність та принцип вигідності, який полягає в тому, щоб довести до суб'єкта підприємницької діяльності переваги ведення екологічно спрямованої діяльності у вигляді отримання конкурентних переваг.

Найкращим є поєднання цих трьох підходів для ведення ефективної політики охорони навколишнього природного середовища. Насамперед має бути виховально-переконливий. Основний акцент – молодь, яка відповідним чином передаватиме свої знання батькам і буде прикладом для дітей. Перш за все, необхідно виховати повагу до навколишнього середовища. Одним з аргументів для переконання в доцільності ведення охоронної діяльності є застосування економічного підходу. Ведення екологічно безпечної діяльності надасть переваги перед конкурентами. Конкурентні переваги проявляються в позитивному іміджі підприємства та високій якості продукції, адже екологічно чистий товар має і відповідно вищу вартість. Підтримка держави буде додатковим стимулом. Деякі підприємства вже мають підґрунтя для ведення екологічно спрямованої діяльності, але не мають фінансової можливості для втілення її в реальність.

Заключним етапом є застосування заборонно-штрафного підходу для осіб, які не виконують вимог суспільства. Адже завжди існуватимуть суб'єкти, які переслідуватимуть лише власну вигоду, нехтуючи своїми соціальними обов'язками. Розроблена система законодавчого регулювання природоохоронної діяльності має передбачити відповідальність порушників. Розмір штрафів має бути великим задля того, щоб попередити ситуацію, коли підприємству дешевше заплатити штраф і не виконувати вимог законодавства. Адже основна мета цих законів має бути не наповнення бюджетів від надходження штрафних санкцій, а спонукальна, для стимулювання об'єктів уведенні екологічної діяльності. В Україні розроблено законодавчо-нормативну базу природоохоронної діяльності, але вона є недостатньою, оскільки не виконує описаних вище функцій. Так, встановлено екологічний податок за кількість викидів у навколишнє природне середовище різного виду, але розмір ставки на наявні види забруднення не відповідає європейському рівню.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

У результаті дослідження аудиту природоохоронної діяльності на нафтопереробних підприємствах можна зробити такі висновки.

1. Проведення аудиту природоохоронної діяльності вимагає поєднання двох існуючих видів аудиту: екологічного та фінансового. Екологічний аудит проводиться для оцінки природоохоронної діяльності на підприємстві, фінансовий – для підтвердження правильності відображення її в звітності та обліку. Визначено види екологічного аудиту, законодавчі підстави та межі його проведення.

2. На підставі проведеного дослідження було доведено доцільність впровадження фінансово-екологічного аудиту, який є задокументованим процесом дослідження даних бухгалтерського обліку, фінансової та нефінансової звітності підприємства, що проводиться спільно аудитором та екологічним аудитором для аналізу і порівняння фінансових та екологічних показників діяльності підприємства.

3. Для виконання завдань з аудиту природоохоронної діяльності на підприємствах із суттєвим екологічним ризиком до методики оцінки аудиторського

ризикау, зокрема властивого ризику, необхідно ввести агрегований коефіцієнт оцінки екологічного ризику.

4. Розроблено етапи фінансово-екологічного аудиту: аудит засновницьких документів, аудит системи екологічного менеджменту, екологічний аудит, аудит обліку природоохоронної діяльності, фінансової та соціальної звітності, розробка рекомендацій. Аудит має бути доцільним, раціональним та ефективним. Потребує найбільшої уваги аудит системи екологічного менеджменту.

5. Аудит системи екологічного менеджменту спрямований на перевірку екологічної політики, наявності відповідного планування з урахуванням усіх виявлених екологічних ризиків та вжитих природоохоронних заходів. У системі екологічного менеджменту має бути розроблено програму, виконання якої документується на кожному етапі. Екологічні характеристики підприємства оцінюються за допомогою вимірювань і моніторингу відповідних індикаторів, а також внутрішнім аудитом. Визначено екологічні індикатори, які використовуватимуться для моніторингу.

6. Об'єктом внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності може бути соціальна звітність підприємства. Виходячи з того, що проведений аналіз у розділі 2, показав відсутність соціального звітування нафтопереробними підприємствами України, внутрішній аудит має взяти безпосередню участь у його складанні. Найпростіший варіант – на основі щорічних доповідей аудиторів керівництву. Також внутрішній аудит має провести оцінку ефективності вжитих тих чи інших природоохоронних заходів на основі наведених показників ефективності або розроблених моделей.

7. Проведений аналіз сучасного стану нафтопереробних заводів України підтвердив необхідність державної підтримки для їх подальшого розвитку. Застаріле обладнання, технології та відсутність інвесторів є основними причинами такого становища. Ведення природоохоронної діяльності можна спостерігати іноземними підприємствами. Існуючи в умовах економії, керівництво вітчизняного підприємства має безліч обмежень для подальшого переоснащення. Включення ширшого комплексу факторів до процесу прийняття рішень повинно сприяти їх сталості та ефективності. Розроблена матриця взаємозв'язків між господарськими процесами,

екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами внутрішнього аудиту для визначення першочергових об'єктів аудиту та його процедур дозволить сконцентрувати необхідні ресурси на найнебезпечніших ділянках.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора [66, 139, 240, 241, 242, 244].

ВИСНОВКИ

У дисертації представлено теоретичні узагальнення та здійснено вирішення наукового завдання удосконалення обліку та аудиту природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості. Проведені дослідження дозволили сформулювати висновки теоретичного, організаційно-методичного і практичного характеру, а саме:

1. Охорона навколишнього природного середовища є одним з провідних напрямків розвитку соціально відповідального бізнесу, який потребує вдосконалення відповідного категоріального апарату. За результатами проведеного дослідження визначено, що природоохоронна діяльність є складовою природокористування. Аналіз наукових та нормативних джерел щодо тлумачень понять діяльності «екологічна» та «природоохоронна», суттєвих відмінностей між ними не вияв, тому було доведено їх тотожність.

2. Під терміном «облік природоохоронної діяльності» слід розуміти процес створення надійної інформаційної бази про природоохоронну діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень шляхом виявлення, вимірювання, відображення, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання та передачі інформації користувачам. Основними об'єктами бухгалтерського обліку природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості визначено екологічні активи, зобов'язання та витрати природоохоронної діяльності.

3. Особливості облікової системи та нафтопереробної діяльності обумовили розроблення класифікації витрат природоохоронної діяльності: безпосередньо пов'язаних із виготовленням продуктів нафтопереробки; витрати, що включаються до загальновиробничих витрат, та інші витрати. Розкрито класифікацію витрат за цільовим призначенням, видом впливу на довкілля, типом витрат, об'єктами природи, джерелами фінансування, календарним періодом та впливом на попит.

4. Сучасна практика відображення в обліку витрат на природоохоронну діяльність підприємствами нафтопереробної промисловості на субрахунку 949 «Інші

витрати операційної діяльності» не дає змоги виокремити їх з метою подальшого групування, аналізу та використання в управлінні. Відповідно запропонована модель обліку витрат на природоохоронну діяльність з використанням доданого окремого рахунку 99 «Витрати природоохоронної діяльності» дозволяє на етапі ідентифікації витрат за економічною суттю (виробничі, загальновиробничі, адміністративні та інші) групувати їх за належністю до природоохоронної діяльності.

5. Природоохоронна діяльність потребує значних грошових коштів, які підприємство не може швидко виділити з поточного бюджету. Така діяльність вимагає чіткого планування і поступового створення забезпечення для відшкодування потенційних природоохоронних витрат, що не загрожуватиме безперервності поточної виробничої діяльності підприємства. При формуванні облікової політики в частині природоохоронної діяльності підприємства важливим є визначення методичних підходів до створення та оцінки відповідних забезпечень. Запропоновано використання окремих рахунків другого порядку для обліку природоохоронної діяльності, коефіцієнта розподілу амортизаційних відрахувань на обладнання, яке використовується в операційній та природоохоронній діяльності, та розроблено форми внутрішніх звітів для підвищення рівня надійності облікової інформації.

6. З метою задоволення сучасних інформаційних потреб користувачів визначено доцільність складання соціальної звітності в довільній формі з урахуванням рекомендацій Керівництв GRI G4 та IIRC як найуживаніших. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) є основним інформаційним джерелом для прийняття більшості управлінських рішень. У цьому зв'язку запропоновано його удосконалення, а саме виокремлення витрат на природоохоронну діяльність зі складу адміністративних, інших операційних та елементів операційних витрат.

7. На основі проведеного аналізу сутності та завдань фінансового й екологічного аудитів було запропоновано використання фінансово-екологічного аудиту, який є документально оформленим процесом підтвердження інформації

керівництва щодо природоохоронної діяльності підприємства через оцінку даних, відображених у бухгалтерському обліку, фінансовій та соціальній звітності підприємства, що проводиться спільно аудитором та екологічним аудитором для аналізу і порівняння фінансових та екологічних показників підприємства.

8. Фінансово-екологічний аудит на підприємстві доцільно проводити за такими етапами: аудит засновницьких документів, аудит системи екологічного менеджменту, аудит техніки і технології, аудит обліку природоохоронної діяльності, фінансової та соціальної звітності, розробка рекомендацій. Аудит системи екологічного менеджменту як визначальний етап аудиту спрямований на перевірку екологічної політики, наявності відповідного планування з урахуванням усіх виявлених екологічних ризиків та здійснення природоохоронних заходів. Екологічні характеристики підприємства оцінюються за допомогою показників та їх моніторингу. Визначено екологічні індикатори, які використовуватимуться для моніторингу. Внутрішній аудит здійснюється з метою перевірки достовірності інформації щодо природоохоронної діяльності в обліку і звітності підприємства. Через відсутність соціального звітування нафтопереробними підприємствами внутрішній аудит має взяти безпосередню участь у її складанні.

9. Проведений аналіз сучасного стану підприємств нафтопереробної промисловості України підтвердив необхідність державної підтримки для їх подальшого розвитку. Застаріле обладнання, технології та відсутність інвесторів є основними причинами екологічно-загрозливого стану. Підприємства нафтопереробної промисловості в Україні повинні використовувати також сучасні методи управління для залучення усіх наявних можливостей. Також внутрішній аудит має провести оцінку ефективності вжитих природоохоронних заходів на основі наведених показників ефективності або розроблених моделей. Схема взаємозв'язків між господарськими процесами, екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами внутрішнього аудиту для визначення першочергових об'єктів аудиту і його процедур дасть змогу сконцентрувати необхідні ресурси на найнебезпечніших ділянках.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Англо-русский экономический словарь [Электронный ресурс].– Режим доступа: economy_en_ru.academic.ru/22562/environmental...
2. Астахова Е.Ю. Принципы и основы бухгалтерского учета / Е. Ю. Астахова, И. В. Сафонова. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2011. – 960 с.
3. Базилевич В. Екологічний імператив економічної освіти в контексті глобалізаційних викликів / В. Базилевич // Вісник НАН України. – 2010. – № 8. – С. 15–19.
4. Базилевич В.Д. Економічна теорія: Політекономія: підручник: [моногр.] / [В.Д. Базилевич]; за ред. В.Д. Базилевича ; 6-те видання переробл. і допов. – К.: Знання-Прес, 2007. – 719 с.
5. Балацкий О. Ф. Природоохранная работа на промышленном предприятии/ О. Ф. Балацкий, А. Ю. Жулавский, Н. И. Малышко, В. Н. Скомороха. –К.: Техніка, 2006. –133 с.
6. Балджи М. Д. Організаційно-економічні засади комплексного природокористування на регіональному рівні: монографія / М.Д.Балджи. – Одеса: Атлант, 2010. – 500 с.
7. Белмане И. Системы экологического менеджмента: Практическое пособие по внедрению СЭМ в соответствии с требованиями международного Стандарта ИСО 14001/ И. Белмане, К.Далхаммар. – Лунд, 2002. – 196 с.
8. Блаженкова Н.М. Стратегический управленческий учет на промышленном предприятии / Н. М. Блаженкова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 11. – С. 72–74.
9. Болдуєв М.В. Організація та оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю організації : монографія / М.В. Болдуєв, С. В. Матейко. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2012. – 164 с.
10. Брылев А. Н. Пути совершенствования учета и анализа затрат на охрану окружающей среды / А. Н.Брылев: авторефератдис. на соиск.науч. степ. к.э.н. – Л., 1983. – 20 с.

11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 8 вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
12. Бухгалтерская отчетность: практическое руководство / С. М. Бычкова, Ц. Н. Янданова. – М. : Эксмо, 2008. – 110 с.
13. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка ; 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2003. – 820 с.
14. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : монографія / [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.] ; за ред. С. С. Герасименка, А.О. Єпіфанова. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.
15. Ван Хорн Дж. К. Основи фінансового менеджменту / Ван Хорн Дж. К., Вахович Дж. (мл.). – 12-е изд. / Пер. с англ. – М.: Вильямс, 2006. – 320 с.
16. Велиева Д.С. Экологическая информация: проблемы дефиниции и дифференциации [Електронний ресурс] // Конституционное и муниципальное право. – 2008. – № 18. – Режим доступа: – <http://www.recoveryfiles.ru/laws.php?ds=3131>.
17. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К. : Ірпінь: ВТФ-Перун, 2005. – 1728 с.
18. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі у 2010–2015 році / Державна служба статистики. – Експрес-випуск. – К.: 2016. – Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua/express>.
19. Вишневська О. Еколого-орієнтований підхід у забезпеченні сталого розвитку аграрного сектору / О.Вишневська, Н. Бобровська // Економіст. – 2013. – № 6. – С. 46–48.
20. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку / О. Вороновська // Галицький економічний вісник – 2011. – № 2 (31). – С. 195–200.
21. Гавриленко В. А. Облік екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства з урахуванням комплексного підходу до виробництва /

В. А. Гавриленко, О. В. Бичкова // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. –2013. – № 25 (II). – С. 145–158.

22. Галузіна С.М. Международный учет и аудит / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшис. – С.-Пб. : Питер, 2006. – 272 с.

23. Гарасим П.М. Курс фінансового обліку: навч. посіб.: [моногр.] / [П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин]. – К.: Знання, 2007. – 566с.

24. Геєць В.М. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. : [моногр.] / [В.М. Геєць, І.К. Дрозд, Б.В. Колесніков та ін.] / за заг. ред. М.Я. Азарова. – Т. 2. – К.: Міністерство фінансів України. – 2010. – 784 с.

25. Глосарій зеленого бізнесу : українсько-німецько-російсько-англійський / [В. Базилевич, Д. Вальтер, В. Хартман та ін.] ; наук. ред. : В. Базилевич, Д. Вальтер. – К. : Знання, 2010. – 518 с.

26. Гнилицька Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності / Л.Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7. – 2002.– С. 13–17.

27. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [моногр.] / С.Ф.Голов, В.М.Костюченко. – К. : Лібра, 2005. – 880с.

28. Головка В.І. Фінансово-економічна діяльність підприємства: контроль, аналіз і безпека :навчальний посібник: [моногр.] / [В.І.Головка, В. П. Мінченко, В. М. Шарманська].– К.: Центр навчальної літератури, 2006.

29. Голубнича Г.П. Розкриваємість облікової інформації та забезпечення прозорості діяльності / Г.П.Голубнича // Вісник КНУ. – Серія: Економіка. – 2010.– Випуск 118. – С.912.

30. Гончаренко Н.В. Класифікація екологічного аудиту / Н.В. Гончаренко //Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №11(125). – С. 94–101.

31. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV : із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43615>.

32. Гофман Н.З. Экологическая оценка природных ресурсов в условиях социалистической экономики. / Н.З.Гофман. – М. : 1977. – С. 235.

33. Гридэл Т.Е. Промышленная экология: учебн. пособие для вузов / Т. Е. Гридэл, Б. Р. Алленби // Пер. с англ. ; под ред. проф. Э. В. Гирусова. – М., 2004. – 527с.

34. Гриценко О.І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання // Науковий журнал «Молодий вчений». – Херсон, 2014. – № 2(05). – С. 31–34.

35. Гриценко О.І. Фактори впливу соціальних аспектів діяльності на формування інтегрованої звітності / О.І. Гриценко // Проблеми інноваційного розвитку економіки України: збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук / Наукова організація «Перспектива»: у 2-х частинах. – Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2014. – Ч. 1. – С.145–152.

36. Гудзинський О.Д. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект): монографія / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова, В. К. Савчук ; за заг. ред. О. Д. Гудзинського. – К. : ІПК ДСЗУ, 2009. – 226 с.

37. Гура Н.О. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система /Н. О.Гура // Вісник КНУ. – К., 2011. – № 130. – С. 12–14.

38. Гура Н.О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування / Н.О. Гура // Вісник Житомирського державного технологічного університету :Економічні науки. – Житомир, 2010. – №3.

39. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності : [монографія]/ Н. О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.

40. Гусева Т. В. Оценка воздействия на окружающую среду и экологический аудит промышленных предприятий: Анализ методологии / Т. В. Гусева, С. Ю. Дайман // Химические технологии. –2000. – № 4. –С. 34–43.

41. Гусева Т.М. Самоучитель по бухгалтерскому учету : учеб.пособие / Т. М. Гусева, Т. Н. Шеина ; изд. 2-е. – М. : Проспект, 2009. – 464 с.

42. Гущина И. Э. Управленческий учет: основы теории и практики : учебное пособие / И. Э. Гущина, Н. М. Балакирева. – М. : КНОРУС, 2004. – 192 с.

43. Давидович І. Є. Управління витратами : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.
44. Давидюк Т. В. Підвищення інформативності даних через розвиток звітного інформаційного забезпечення управління людським капіталом / Т. В. Давидюк // Збірник наукових праць «Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики». – 2013. – № 2 (15). – с. 310- 316.
45. Данилишин Б.М. Економіка природокористування: підручник / Б. М. Данилишин, М. А. Хвесик, В. А. Голян. – К.: Кондор, 2010. – 465 с.
46. Даньків Й.А. Стандартизація обліку і аудиту: [монографія]/ Й. А. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк.– К.: Знання, 2004. – 310 с.
47. Дегтярьова І. Б. Економічні та фінансові інструменти забезпечення сталого регіонального розвитку: досвід ЄС / І. Б. Дегтярьова, О. І. Мельник, Я. В. Романченко// Механізм регулювання економіки. – 2014. – № 3. – с. 18– 27
48. Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность / Т. А. Демина. – М.: Финансы и статистика, 2003. –112 с.
49. Державне агентство екологічних інвестицій в Україні - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.seia.gov.ua/seia/control/main/uk/index>.
50. Державне агентство екологічних інвестицій України/ Державне агентство екологічних інвестицій України. – К., 2013. – Режим доступу: <http://www.menr.gov.ua/content/article/11226>.
51. Дерій В.А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку/ В.А. Дерій //Економічний аналіз. – Т. 19. – № 2.–2015. – С. 193–200.
52. Дерун І.А. Корпоративна соціальна звітність як додаток до фінансової звітності/ І.А. Дерун // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка :Економіка. – Випуск 10 (175). –2015. – С. 10 – 17.
53. Джигирей В.С. Екологія та охорона навколишнього природного середовища : навчальний посібник / В. С. Джигирей. – К. : Знання, 2006. – 319 с.
54. Директива 2003/4/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 28 січня 2003р. стосовно оприлюднення інформації про довкілля та про скасування

Директиви Ради 90/313/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://minjust.gov.ua/file/31110>

55. Директива 2004/35/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 21 квітня 2004 року «Про екологічну відповідальність за попередження та ліквідацію наслідків завданої навколишньому середовищу шкоди» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_965

56. Директива 2013/34/ ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року / неофіційний переклад аудиторської палати України/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>

57. Директива Совета Европейских Сообществ 90/313/ЕЭС от 7 июня 1990 г. о свободе доступа к информации об окружающей среде [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1375062>.

58. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет и аудит: учеб. пособие / И. М. Дмитриева / Под ред. М. И. Баканова. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 271с.

59. Довга Т. Формування екологічної звітності сміттєпереробних підприємств / Т. Довга // Вісник КНУ ім. Т.Г. Шевченка. – 2012. – № 143. – С. 50–53.

60. Документы Парламентской Ассамблеи Совета Европы / Об экологическом учете как инструменте устойчивого развития / 03.2004 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.coe.int/t/r/parliamentary_assembly/%5Brussian_documents%5D/%5B2004%5D/%5BParis_2004%5D/Rec.1653Rus.asp.

61. Должанський М. Облік природоохоронних витрат / М. Должанський // Бухгалтерський облік і аудит. – №6. – 1994.– С. 10.

62. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація/ Н.І. Дорош. –К.:Знання, 2001. –402 с.

63. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика : [монографія] / Н. І. Дорош. –К. : Знання, 2006. –495 с.

64. Дорош Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві/ Н.І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії ; збірник наукових праць. – Серія економічна. – Випуск 44. – Львів: Львівська комерційна академія. – 2014. – С. 148 – 152.

65. Дорош Н.І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів / Н.І. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка : Економіка. –2015. – Випуск 10 (175). –С. 17 – 23.

66. Дорош Н. І. Фінансово-екологічний аудит: сутність та методичні засади / Н. І. Дорош, Д. К. Маліновська // Агросвіт. – 2016. – №22. – С. 8-13

67. ДСТУ ISO 14001:2015 «Система екологічного управління. Вимоги та настанови щодо застосування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=64015

68. Думнов А. Экологические затраты: проблемы сопоставления и анализа/ А. Думнов, И. Потравный// Вопросы экономики. –1998. –№ 6. –С. 122 –131.

69. Думнов А.Д. Статистическое изучение производства продукции природоохранного назначения и оказания услуг экологического характера / А. Д. Думнов, Ю. И. Максимов // Вопросы статистики. – 1999. – № 10. – С. 3 – 11.

70. Дусаева Е.М. Бухгалтерский управленческий учет: Теория и практические задания : учебное пособие / Е. М. Дусаева, А. Х. Курманова. – М. : Финансы и статистика ; ИНФРА-М, 2008. – 288 с.

71. Економічна енциклопедія / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. : у трьох томах. – Т. 1. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

72. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства [Електронний ресурс] / В. В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – №4. – Режим доступу : [ttp://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/10.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/10.pdf).

73. Жарова Л.В. Природоохоронна діяльність: питання теорії та методології впровадження [Електронний ресурс] / Л.В. Жарова // Продуктивні сили України. –

2009. – № 1. – С. 73 – 82. – Режим доступу : <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/5898/08-Zharova.pdf?sequence=1>.

74. Жарылгасова Б. Т. Международные стандарты аудита : учебное пособие / Б. Т. Жарылгасова, А. Е. Суглобов. – М. : КНОРУС, 2005. – 400 с.

75. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В.М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18 – 23.

76. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14 березня 1995 р. № 108/95-ВР ; із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/312512>.

77. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV ; із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/99614>.

78. Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 № 45; із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/186215>.

79. Закон України «Про екологічну експертизу» від 18.11.2012 № 45/95-ВР ; із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/45/95-%D0%B2%D1%80>.

80. Закон України «Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року» від 21.12.2010 № 2818-VI ; із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2818-17>.

81. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 № 1264-XII; із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.

82. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : [монографія] / І.В.Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
83. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук / І.В. Замула. – Житомир: 2010. – 36 с.
84. Засадний Б.А. Організаційні аспекти обліку на малих підприємствах /Засадний Б.А.// Вісник КНУ імені Тараса Шевченка :Економіка. – 2011. –№ 130.– С.42 – 44.
85. Зміна клімату міста Києва: проблеми та шляхи їх запобігання: колективна монографія / В.Д. Базилевич, С.І. Сніжко та ін. –К.: StarterPubl, 2014. – 235 с.
86. Зміцнення фінансової стійкості природоохоронних територій України/За ред. В. Шевчука. – К.: – 2011. – 148 с.
87. Зоріна О.А. Організація інтегрованої системи обліку та звітності як інформаційної бази аналізу / О.А. Зоріна // Економіка Крима. – 2011. – № 2 (35). – С. 265– 269.
88. Ильичева Е.В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности :автореферат дис. на соиск. степ. д-ра экон. наук //Е.В. Ильичева // Орел: ГОУ ВПО ; Орловский государственный технический университет, 2010.
89. Івахів Ю.О. Екологічний облік: суть, необхідність та розвиток [Електронний ресурс] / Ю.О. Івахів.– К.:2012. – Режим доступу : <http://intkonf.org/ivahivuoekologichniyobliksutneobhidnisttarozvitok/>.
90. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень з охорони навколишнього природного середовища [затверджено наказом Державного комітету статистики України від 10 листопада 2006 р. № 1194/13068] [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>.
91. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р.

№ 818][Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z010412>.

92. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України [затверджено наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 № 281/171/578/155] [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08>.

93. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

94. Касич А.О. Звіт про стійкий розвиток як аналітичний інструмент формування корпоративної соціальної відповідальності [Електронний ресурс] / А. О. Касич, Я. Ю. Яковенко// Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3400>.

95. Кафка С. М. Консолідована фінансова звітність підприємств нафтогазового комплексу: склад, елементи та правила консолідації/ С. М. Кафка, С. В. Хома // Науковий вісник ІФНТУНГ. – 2015. – № 2 (12) .- С. 58-63

96. Кафка С. М. Формування системи управління витратами нафтогазовидобувних підприємств / С. М. Кафка // Науковий вісник ІФНТУНГ. – 2015. – № 2 (12) .- С. 36-45

97. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента / Т.А. Кирсанова, Е.В.Кирсанова, В.А. Лукьянихин / Под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Издво «Козацький вал», 2004.

98. Кислый В. Н. Экологизация управления предприятием / В. Н. Кислый, Е. В. Лапин, Н. А. Трофименко. –Сумы: ВТД «Университетская книга», 2002. –233 с.

99. Кіотський протокол до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату (укр./рос.) ООН; Протокол ; Міжнародний документ від

11.12.1997 [Електронний ресурс]/ ВРУ. – К., 1997. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_801.

100. Кірейцева Г. В. Бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец.08.00.09 / Г.В. Кірейцева. – Житомир :Житомир. держ. технол. ун-т, 2014. – 20 с.

101. Клебанова Т.С.Математичні методи і моделі ринкової економіки: [навчальний посібник] ; [монографія] / Т.С. Клебанова, О.І. Черняк, М.О. Кизим, О. В. Раєвнєвата та інші.– Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010.

102. Ковтун Н.В. Теорія статистики: курс лекцій, практикум;[монографія] / Н.В. Ковтун. – Київ: ІМЕКС, 2007. – 286 с.

103. Ковтун Н.В. Фінансова статистика: навчальний посібник ;[монографія] / Н. В. Ковтун, Е.В. Галицька. – Київ: КОНДОР. – 2008. – 440 с.

104. Кожухова О. С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция [Електронний ресурс] / О. С. Кожухова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – Режим доступу: <http://www.uecs.ru/ekonomikaprirodopolzovaniyz/item/116520120326112342>.

105. Колот А.М. Корпоративна соціальна відповідальність, соціальна звітність та аудит як сучасні інститути та технології соціального розвитку / А. М. Колот // Україна: аспекти праці : наук.- екон. та сусп.-політ. журнал / Вид-во «Праця». – 2010. – № 3. – С. 3 – 9.

106. Комарницький В. М. Екологічне право [Електронний ресурс]/ В. М. Комарницький, В. І. Шевченко, С. В. Єлькін. – К., 2006. – Режим доступу: <http://textbooks.net.ua/content/category/20/20/26/>.

107. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: спец. 08.00.09 / Кондратюк Ольга Миколаївна. – К., 2008. – С. 253.

108. Кондрашова-Діденко Б.І. Економічна теорія: навч.-метод. посібник: [монографія] / Б. І. Кондрашова-Діденко. – 6-те вид. допов. – К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2009. – 312с.

109. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу (2010/С 83/01) [Електронний ресурс] // Європейський Союз. –Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_b06

110. Конституція України: із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. –Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua//show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80>.

111. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] // РМСБО. –Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page

112. Корнеєва Т. І. Організація документообігу з обліку витрат на природоохоронну діяльність / Т. І. Корнеєва // Економіка промисловості. –2011. –№ 1. –С. 257 – 264.

113. Коршунов В. І. Організація бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах: [монографія] / В.І.Коршунов. – Харків: Основа, 2005. – 226 с.

114. Косинський В. І. Сучасні інформаційні технології : [монографія] / В. І. Косинський, О. Ф. Швець.–К.: Знання, 2011.

115. Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу / Р. О. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2014. – 1 (13). – С.49–54.

116. Костирко Р. О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові/ Р.О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2 (615).–С. 18–28.

117. Кременчуцький НПЗ (ПАТ «ТФПНК «Укртатнафта») - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrtatnafta.com/>.

118. Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля / Г. Купалова, Т. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – Економіка. – 2012. – Випуск 142. – С.12–16.

119. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. з грифом МОН: [монографія] / Г. І. Купалова.– К.: Знання, 2008. – 639 с.

120. Купалова Г. І. Формування ефективної системи екологічного менеджменту та аудиту / Г. І. Купалова, Д. К. Ульянова // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1 (10). – С. 48– 54.
121. Куриленко В.В. Основы управления природо- и недропользованием. Экологический менеджмент. – С.-Пб.: Россия, 2000. – 256 с.
122. Лапин Е. В. Экономика и экология промышленных предприятий // Экологическая экономика и управление. – Сумы, 1997. – № 3. – С. 12 – 18.
123. Лапин Е. В. Экологические издержки в экономике предприятия / Е. В. Лапин // Вісник Сумського державного університету. –1998. –№ 3 (11). –С. 3–9.
124. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб./ В. С. Лень, В. В. Гливенко.–Вид. 4-те. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. – 744 с.
125. Лень В. С. Екологічний облік: поняття та зміст/ В. С. Лень, О. М. Колівешко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. –2014. –№ 2 (74). –С. 223–229.
126. Лень В. С. Звітність підприємства: підручник для студ. вищ. навч. закл.: [монографія] / В. С. Лень. – 2-ге вид., перероб. та доп. –К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 612 с.
127. Лень В. С. Класифікація видів обліку / В. С. Лень, В. В. Гливенко // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. – Випуск 186. –Т.2. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – С. 521 – 528.
128. Лимонова И. Экологический аудит / И. Лимонова // Охрана труда и социальное страхование. –М.:2000. –№ 4. –С. 72–75.
129. Лисичанський НПЗ (ПАТ «ЛИНИК») - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tnk.ua/>.
130. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посібник. : [монографія] / О. В. Лишиленко. – К. : Вид-во «Центр учбової літератури», 2003. – 524 с.
131. Лізогуб Р. П. Удосконалення інформаційної складової планування та управління екологічними витратами [Електронний ресурс] / Р. П. Лізогуб // IV

Международная научно-практическая конференция «Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты» (24–25 мая 2012 г.). – Режим доступа : http://www.confcontact.com/2012_05_25/2_lizogub.php.

132. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: [моногр.] / Н.О. Лоханова. – Херсон: Грінь Д.С., 2012. – 400 с.

133. Лукашова І. О. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності: [монографія] / І. О.Лукашова, О. М. Головащенко. – Донецьк: ДонДУЕТ ім. М.Туган-Барановського, 2004. – 536 с.

134. Макар С. В. Основы экономики природопользования / С. В. Макар. –М. : Институт международного права и экономики им. А. С. Грибоедова, 1998. –192 с.

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

136. Максимів Л. І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування / Л.І. Максимів // Вісник САДУ ; Економіка та менеджмент. – Суми: Козацький вал, 2001. – С. 123 – 129.

137. Максимів Л. І. Механізм формування системи екологічного аудиту в Україні / Л.І. Максимів // Регіональна економіка. – 2004. – № 2. – С. 174 – 181.

138. Максимів Л. І. Проблеми та перспективи розвитку підприємств України у контексті вимог охорони навколишнього середовища/ Л. І. Максимів //Теоретичні та прикладні питання економіки: збірник наукових праць. – К., 2002. – Випуск 1. – С. 435.

139. Маліновська Д. К. Екологічний аудит як елемент системи контролю природоохоронної діяльності підприємства/ Д. К. Маліновська // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2015. – №2(31). – С. 224 –232.

140. Манкуев А. А. Экологические затраты в системе категорий экологической экономики [Електронний ресурс]/ А. А. Манкуев. – Режим доступа: <http://rsee/chitgu/ru/pages/rsee2003/file3ru/htm>.

141. Марущак Л. І. Облік і оперативний контролінг виробничих запасів в нафтопереробних комплексах : дис. на здобуття наук. Ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04 / Марущак Леся Іванівна. – К., 2008.

142. Мацьків Р. Т. Нефінансова звітність – складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу/ Р. Т. Мацьків // Ефективна економіка. – 2015. – № 3. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3926>.

143. Международный стандарт ISO 19011:2012. Руководящие указания по проведению аудитов систем менеджмента [Электронный ресурс].– Режим доступа : – <http://iso-management.com/wp-content/uploads/2015/06/ISO-1901120111.pdf>.

144. Международный стандарт ISO/FDIS 26000. Руководство по социальной ответственности. Guidance on social responsibility [Электронный ресурс]. – Режим доступа: – http://www.ksovok.com/doc/iso_fdis_26000_rus.pdf.

145. Мельник Л. Г. Методи оцінки екологічних втрат: [монографія] / Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева. –Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. –288 с.

146. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 грудня 2011 року №1873] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України.– Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=293536&stind=1.

147. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293587.

148. Методичні рекомендації щодо організації та проведення прокурорських перевірок додержання законів про охорону атмосферного повітря [Електронний ресурс] / Генеральна прокуратура України.– Режим доступу: www.gp.gov.ua/userfiles/Atmos.doc.

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

150. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 Подання фінансової звітності// [Електронний ресурс] – Режим доступу: – http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_013

151. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 Основні засоби// [Електронний ресурс] – Режим доступу: – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014

152. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 Запаси// [Електронний ресурс] – Режим доступу: – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021

153. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи// [Електронний ресурс] – Режим доступу: – http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051.

154. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: [монографія]/[Міністерство фінансів України, Методологічна Рада; Л. Г. Ловінська, В. Г. Швець та ін.]– К.: ІМА_прес,2007.

155. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляди, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України // [Електронний ресурс] – Режим доступу: – <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>

156. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту // [Електронний ресурс] – Режим доступу: – <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>.

157. Міністерство екології та природних ресурсів. України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.menr.gov.ua/>.

158. Мішенін Є. В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі / За ред. д-ра екон. наук, акад. УЕАН Я.В. Ковалю. – Суми: ВВП «Мрія-1»ЛТД, 1998. – 272 с.

159. Монт О. Экологическое управление и более чистое производство / О. Монт, А. Плевис, М. Дуркин. – Лунд, МИИЭЭ, 2002. – 206 с.

160. Москаленко А. П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды / А. П. Москаленко. – М. : ИКЦ «МарТ», Ростов-на-Д. : Издательский центр «МарТ», 2003. – 224 с.

161. Москалюк Г. О. Нефінансова звітність у реалізації концепції сталого розвитку в Україні [Електронний ресурс] / Г. О. Москалюк. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/2990>.

162. Муруева Э. К. Экологические аспекты бухгалтерского учета (на примере лесного сектора экономики): автореферат дис. на соиск. степ. канд. экон. наук / Э. К. Муруева – Санкт-Петербург, 2007.

163. Мягченко О. П. Основи екології: підручник / О. П. Мягченко. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.

164. Найбільші розливи нафти в історії людства - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://newecolife.com.ua/disasters/38-nayblsh-rozliv-nafti-v-storyi-lyudstva.html>.

165. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій 193 економіці : [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

166. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник : [монографія] / Л. В. Нападовська. – К.: Книга, 2006. – 544с.

167. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», [затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z033613>.

168. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Г. В. Нашкерська. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

169. Немець Л. М. Конструктивно- та соціально-географічні особливості природокористування: проблеми та можливості їх вирішення/ Л. М. Немець // Вісник ХНУ імені В. Н. Каразіна, № 1070, вип.9. – Серія «Екологія». – 2013. – Вип. 9. – С. 14–23.

170. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 496 с.

171. Новиков Н. Н. Промышленные отходы: инновационные решения и экологизация промышленности / Н. Н. Новиков, В. М. Задорский, О. Е. Маряскина, В. В. Малый [Электронный ресурс]// материал. 1-ой Международ.конфер. «Сотрудничество для решения проблемы отходов» (Харьков, 2004). – Режим доступа : <http://waste.ua/cooperation/2004/thesis/novikovr.html>.

172. НПК «Галичина» - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://npk.lv.ukrtel.net/>.

173. Нуоффер Г. Экологический аудит на практике / Г. Нуоффер, Л. Ушарова // МЭМО. – 2007. –№ 1. –С. 17.

174. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [моногр.] / Пантелеев В. П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. — 491 с.

175. Папінко В. З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / В. З. Папінко; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2004. – 255 с.

176. Парасій-Вергуненко І. М. Оцінка вартості підприємства: обліково-аналітичні аспекти: [монографія] / І. М. Парасій-Вергуненко, І. І. Бродька.– Луцьк. : РВВ ЛЕТУ, 2010. – 215 с.

177. Пархоменко В. Н. Бухгалтерський облік в Україні : Нормативи. Коментарі. : [монографія]/ В. Н. Пархоменко.– Ч.8.–Луганськ: «Футура» ДСД «Лугань», 2005. – 640 с.

178. Пахомова Н. В. Экологический менеджмент: [монографія] / Н. В. Пахомова, А. Эндерс, К. Рихтер. – С.-Пб.: Питер, 2003. – 544 с.

179. Пелиньо Л. М. Значення лісів та проблеми обліку лісових ресурсів в Україні / Л. М. Пелиньо // Наук. вісник НЛТУУ: зб. наук.техн. праць. – Львів: НЛТУУ, 2006. – С. 145 – 149.

180. Перелік видів діяльності та об'єктів, що становлять підвищену екологічну небезпеку [затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 серпня 2013 р. № 808] [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/808-2013-%D0%BF>.

181. Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів [затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 р. № 1147] [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1147-96-%D0%BF>.

182. Перелік продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні [затверджено наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 01.02.2005 №28] [Електронний ресурс] / Держспоживстандарт України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0466-05>.

183. Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів [затверджено наказом Міністерство юстиції України від 12.04.2012 № 578/5] / Міністерство юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12#n14>.

184. Петров Б. Г. Проведение экоаудита на основе данных бухучета / Б. Г. Петров // материал. 2 Междунар. конф. «Теория и практика экологического страхования». – Калининград, 2000. – С. 27.

185. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

186. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталів, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z155711>.

187. Пляцук Д. Л. Економічні аспекти оцінки екологічних ризиків у техногенно навантажених регіонах / Д. Л. Пляцук, В. В. Бойко // Механізм регулювання економіки. – 2012. – №4. – С. 222 – 226.

188. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/275517>.

189. Пожарицкая И. В. Виды экологического аудита / И. В. Пожарицкая // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского, - Серия: Юридические науки. - 2008. - Т. 21, №1, - С. 176-179

190. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 №20] [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України.– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z008500>.

191. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України.– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z002700>.

192. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України.– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z028800>.

193. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z016895>.

194. Положення про екологічний контроль у пунктах пропуску через державний кордон та в зоні діяльності регіональних митниць і митниць [затверджено наказом Міністерства екології України від 08.09.1999 № 204] [Електронний ресурс] / Міністерство екології України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z078799>.

195. Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Портер ; 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 715 с.

196. Порядок визначення плати і стягнення платежів за забруднення навколишнього природного середовища [затверджено постановою Кабінету

Міністрів України від 13 січня 1992 р. №18] [Електронний ресурс] / Кабінет міністрів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/18-92-%D0%BF>.

197. Порядок проведення перевірки екологічних показників нафтопродуктів, які реалізуються шляхом оптової та роздрібною торгівлі [затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 14 квітня 2004 р. № 488] [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/488-2004-%D0%BF>

198. Преимущества отчетности в области устойчивого развития [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EYValue-of-Sustainability-RUS/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EYValue-of-Sustainability-RUS/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf)

199. Про затвердження Національного плану дій з охорони навколишнього природного середовища на 2011 – 2015 роки [розпорядження Кабінету Міністрів України від 25 травня 2011 року № 577-р] [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/577-2011-%D1%80>.

200. Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики лісового господарства й охорони навколишнього природного середовища [затверджено наказом Державного комітету статистики України від 17 липня 2012 року № 302][Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN76668.html.

201. Про затвердження форм державних статистичних спостережень із екології, лісового та мисливського господарства [затверджено наказом Державної Служби Статистики України від 19.08.2014 № 243] – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ukrstat.org/uk/norm_doc/2014/243/243_2014.htm.

202. Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку [затверджено наказом Міністерство фінансів України від 17.08.2015 № 715] [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1052-15>.

203. Про Основні напрями державної політики України у галузі охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки [затверджено Постановою Верховної Ради України від 5 березня 1998 року № 188/98-ВР] [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/188/98-%D0%B2%D1%80>.

204. Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 24 – 31.

205. Пятов М. Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Електронний ресурс] / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова. – Режим доступу : <http://www.buh.ru/document-1204>.

206. Реймерс Н. Ф. Природопользование: Словарь-справочник. – М.: «Мысль», 1990. – 637 с.

207. Рекомендація Комісії 2001/680/ЄС "Щодо настанов для імплементації Регламенту (ЄС) N 761/2001 Європейського Парламенту й Ради, що дозволяє добровільну участь організацій у програмі еко-управління й аудита Співтовариства (ПЕУА)" [Електронний ресурс] // Європейський Союз. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_968.

208. Рубанова Н. Н. Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов :автореферат дис. на соиск. степ. канд. экон. наук / Н.Н. Рубанова. – Ставрополь, 2005. – 17 с.

209. Рюмина Е. В. Анализ эколого-экономических взаимодействий. – М.: Наука, 2000. – 157 с.

210. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. : [монографія] / Г. В. Савицька. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – 662 с.

211. Савченко О. Ф. Екологічна економіка / О. Ф. Савченко, О. І. Даций. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 389 с.

212. Сагайдак Ю. А. Проблемы и перспективы развития экологического рынка в Украине / Ю. А. Сагайдак, Т. Б. Харченко // Вісник Київського

національного університету імені Тараса Шевченка : Економіка. – Вип. 142. – К., 2012.– С. 32 – 36.

213. Саенко К. С. Инновационный и экологический учет: предпосылки и общие принципы их становления и развития [Электронный ресурс] / К. С. Саенко //Аудит и финансовый анализ. – 2007. –№5. – Режим доступа : <http://www.auditfin.com/fin/2007/5/Saenko/Saenko%20.pdf>.

214. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.

215. Санникова И. Н. На пути к бухгалтерскому экологическому учету и отчетности [Электронный ресурс] / И. Н. Санникова, Н. А. Шавкунова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 3. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/32193>.

216. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві / Л. А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 89 – 92.

217. Святохо Н. В. Сутність та класифікація витрат на природоохоронну діяльність промислових підприємств [Электронный ресурс] /Н. В. Святохо– Режим доступа: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Emp/2009_21/61Svyat.htm

218. Семенова В.Ф. Екологічний менеджмент: навч. посібник/ В. Ф. Семенова, О.Л. Михайлюк. – К.: Знання, 2006. – 366 с.

219. Серов Г. П. Экологический аудит: проблемы становления / Г. П. Серов, С. Л. Байдаков // Экологическая экспертиза: обзорная информация. – 2000. –№ 3. – С. 85–89.

220. Сизоненко В. О. Фінанси та підприємництво: Світовий досвід та практика України :навч. посібник: [монографія] / В. О. Сизоненко. –Тернопіль, 2009.

221. Система стандартов в области охраны природы и улучшения использования природных ресурсов ; с изменениями VIII – 1979 г. и XII – 1987 г. – ГОСТ 17.00.01-76 (СТ СЭВ 1364-78 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.document.ua/documents/doc13662.php>.

222. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 631 с.
223. Словник бізнес-термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/20721>.
224. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.
225. Стан реалізації проектів спільного впровадження в Україні станом на 1 березня 2013 року [Електронний ресурс] / Національне агентство екологічних інвестицій України. – К.:2013. – Режим доступу: <http://www.seia.gov.ua>.
226. Стан реалізації проектів спільного впровадження в Україні станом на 15 грудня 2013 року [Електронний ресурс] / Державне агентство екологічних інвестицій в Україні – Режим доступу: <http://www.seia.gov.ua/seia/control/main/uk/publish/article/636728>.
227. Стан, проблеми та перспективи модернізації нафтопереробної галузі України було обговорено під час слухань у Комітеті з питань паливно-енергетичного комплексу, ядерної політики та ядерної безпеки - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua/news/Povidomlennya/83141.html>
228. Статистична інформація Міністерства енергетики та вугільної промисловості України - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/article?art_id=245076574&cat_id=35081.
229. Сук Л. К. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : [монографія] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Університет «Україна», 2006. – 274 с.
230. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посіб. : [монографія] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2010. – 631 с.
231. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2005. – 471 с.
232. Супрунова Е. А. Развитие экологического учета в условиях экологизации производства / Е. А. Супрунова, И. А. Рудских, О. В. Балашова //

[Электронный ресурс] – Режим доступа : imekkmm.ru/.../aa209252449c93744325e79f0c446971.doc.html.

233. Тараничева О.В. Экологические затраты промышленных предприятий [Электронный ресурс] / О.В. Тараничева // Инновационное развитие экономики России: новый этап.– Режим доступа: nauch/sc_article/2012/04/Taranicheva.shtml.

234. Техногенні катастрофи в Україні: пожежі, вибухи газу, аварії на залізниці - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://m.tyzhden.ua/News/75977>.

235. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник: [монографія] / Н.М.Ткаченко. – К.: А.С.К., 2006. –784 с.

236. Туниця Ю. Ю. Экономические проблемы комплексного использования и охраны лесных ресурсов (Вопросы теории) / Ю. Ю. Туниця. Львов: Издательское объединение «Вища школа», 1976. –С. 215.

237. Український бізнес ресурс - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ubr.ua/finances/macroeconomics-ukraine/ukraina-vernula-menee-1-sredstv-pokrotskomu-protokolu-minekologii-384478>.

238. Український реєстр вуглецевих одиниць - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.carbonunitsregistry.gov.ua/>.

239. Ульянова Д. К. Аудит ефективності природоохоронної діяльності / Актуальні завдання гуманітарного, фінансового-економічного, правового, матеріально-технічного та лінгвістичного забезпечення підрозділів та частин Збройних Сил України //Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, ад'юнктів, слухачів, курсантів і студентів. –К:ВІКНУ, 2014. – С. 210.

240. Ульянова Д. К. Аудит природоохоронної діяльності підприємства: фінансовий чи екологічний? /Д. К. Ульянова // Науковий вісник Херсонського державного університету : Економічні науки. – 2014. – Вип. 6. –Ч.5. – С. 204– 207.

241. Ульянова Д. К. Внутрішній аудит природоохоронної діяльності / Регіональні економічні проблеми в умовах сучасних викликів // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (27-28 лютого 2015р.). –К:ГО «Київський економічний науковий центр», 2015. – С. 130–131.

242. Ульянова Д. К. Внутрішній аудит як елемент контролю ведення природоохоронної діяльності на підприємстві / Актуальні проблеми міжнародного економічного співробітництва: оцінки та стратегії//Збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції (17-18 липня 2015р.).– К.:ГО «Центр економічних досліджень та розвитку», 2015. – С. 129–130.

243. Ульянова Д. К. Класифікація витрат на природоохоронну діяльність /Д. К. Ульянова//Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2014. – №4(44). – С. 63– 70.

244. Ульянова Д. К. Контроль та аудит в системі екологічного менеджменту/ Д. К. Ульянова// Збірник наукових праць студентів економічного факультету. – 2010. –С. 208– 214.

245. Ульянова Д. К. Облік природоохоронних витрат: визнання умовного зобов'язання чи створення резерву на ліквідацію негативних екологічних наслідків / Військова освіта і наука: сьогоднішня та майбутня //Тези доповідей ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (22 листопада 2013р.). –К. :ВІКНУ, 2013. – С. 245– 246.

246. Ульянова Д. К. Облік природоохоронної діяльності: забезпечення надійною інформацією потреб користувачів /Д. К. Ульянова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 5 (156). – С. 166– 169.

247. Ульянова Д. К. Облікова оцінка зобов'язань природоохоронної діяльності /Д. К. Ульянова // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка : Економіка. – 2014. – №11(164). – С. 70– 74.

248. Ульянова Д. К. Основні потреби користувачів бухгалтерського обліку природоохоронної діяльності/Регіональна економіка та проблеми муніципального розвитку // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (7-8 лютого 2014р.) : у 2-х частинах. –К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2014. –Ч.2. – С. 75 – 76.

249. Ульянова Д. К. Сучасний стан звітності природоохоронної діяльності підприємства /Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан,

проблеми та перспективи розвитку // Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції (16-17 травня 2014р.). – Львів: ЛКА, 2014. – С. 180–182).

250. Ульянова Д. К. Экологически ответственный бизнес: бухгалтерский подход к экологическому налогу /Д. К. Ульянова // *New approaches in economy and management: materials of the VI international scientific conference on September 15-16, 2014.* – Prague: Vedecko vydavatelske centrum Sociosfera-CZ, 2014. – С. 31 – 38.

251. Фещенко Є. А. Облік природокористування як інструмент ефективного управління підприємством / Є. А. Фещенко, Д. К. Ульянова // Проблеми сталого розвитку національних економік: збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук. – 2013. – С. 380 – 385.

252. Фурсов О. І. Формування організаційно-економічного механізму управління основними засобами в умовах реструктуризації підприємств / О. І. Фурсов // Держава та регіони. – Серія «Економіка та підприємництво». – 2010. – № 1. – С. 198 – 205.

253. Хачумов С. В. Интегрированный эколого-экономический аудит :автореф.дисс. на соиск. уч. степ. канд. эконом. наук. – М. : 2002. – 24 с.

254. Херсонський НПЗ - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kor.ks.ua/>.

255. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібник: [монографія]/ Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУП, 2002. – 656 с.

256. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435IV: [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43515>.

257. Цюга М. М. Класифікація природоохоронних витрат в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / М. М. Цюга. – Режим доступу: <http://xn--e1aajfpcds8ay4h.com.ua/pages/view/617>.

258. Чепракова Т. Н. Бухгалтерский экологический учет в системе управления организациями АПК (на примере отраслей растениеводства Ставропольского края) [Электронный ресурс] / Т. Н. Чепракова :автореф.дисс.на соиск.уч.степ.канд.эконом. наук. – Ставрополь, 2006. – Режим доступа:

<http://economylib.com>

[/bukhgalterskiyekologicheskuyuchetvsistemeupravleniyaorganizatsiyamiapk#ixzz2KvIUyHEo](#).

259. Черевко Г. В. Економіка природокористування/Г.В. Черевко, М. І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
260. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: навч. посіб.: [монографія]/ В. М. Шарманська. – К.: Знання, 2003. – 269 с.
261. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : (Підручник з грифом МОН) / В. Г. Швець. – 4-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2015. – 572 с.
262. Шипунова О. В. Основні аспекти організації обліку необоротних активів у середовищі комп'ютерних інформаційних систем/ О. В. Шипунова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць. – Вип. 28.– Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 295 с.
263. Accounting and Financial Reporting For Environmental Costs and Liabilities, United Nations Conference On Trade And Development URL: <http://www.unctad.org/>.
264. Craig Deegan, Jeffrey Unerman. Financial Accounting Theory/ Craig Deegan. New York: Garland Publishing, Inc. – 2009. – 480p.
265. Daniel Sitarz. Greening your business. / Daniel Sitarz – Earth Press 2007.– 320 p.
266. Drury C. Management and cost accounting. London: International /Drury C. Thomson Business press, 2001. – 928p.
267. Eaton D. Technology and innovation for a green economy [Electronic resource] / D. Eaton // Rev. Eur. Community Int. Environ. Law. – 2013. – Vol. 22, № 1. – P. 62–67. – Way of access : <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail... 86379996>.
268. Environmental financial accounting and reporting at the corporate level [Electronic resource] // United Nations. [site]. Access mode: <http://unctad.org>.
269. Environmental management accounting procedures and principles: Prep. For the Expert Working Group jn “Improving the role of government in the promotion of environmental managerial accounting”/ UN Div. for sustainable development in coop.

With the Austr. Federal Min. of transport, innovation a. technology/ – N.Y.: UN, 2001. – VIII. – 144 p.

270. Environmental Management Accounting: International Guidance Document, IFAC. – 2005. – [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/international-guidance-docu-2.pdf>

271. Green economy thinking and the control of nitrous oxide emissions [Electronic resource] / M. A. Sutton, U. M. Skiba, H. J. M. van Grinsven [et al.] // Environ. Dev. – 2014. – Vol. 9. – P. 76–85. – Access mode : <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2211464513001073>.

272. Guidance Manual Accounting and Financial Reporting For Environmental Costs and Liabilities / United Nations Conference On Trade And Development. - Geneva, 2002 [Electronic resource]. – Access mode : http://unctad.org/en/Docs/iteeds4c1_en.pdf.

273. Halle M. Accountability in the green economy [Electronic resource] / M. Halle // Rev. Policy Res. – 2011. – Vol. 28, N 5. – P. 473–477. – Access mode : <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=fe23c595-ffce-414f-808f-2b56d278d82c%40sessionmgr112&vid=0&hid=125&bdata=Jmxhbmc9cnUmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#db=a9h&AN=65429000>

274. ISO 14000:2015 Environmental management // International Organization for Standardization. [Electronic resource] – Access mode <http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso14000.htm>.

275. ISO 14024:1999 Environmental labels and declarations -- Type I environmental labelling - Principles and procedures // International Organization for Standardization. [Electronic resource] – Access mode <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:14024:ed-1:v1:en>

276. Loss events worldwide 2015 URL: <http://www.munichre.com>.

277. Malinovska D. Environmental accounting: information base for policy makers /D/Malinovska // East European Scientific Journal. – 2016. – №6. – P.64 –68.

278. Misso R. “Corporate system” and green economy in Campania region: a collaborative platform for the excellences [Electronic resource] / R. Misso, G. P. Cesaretti,

N. Marinelli [et al.] // *Procedia Technol.* – 2013. – Vol. 8. – P. 104–111. – Access mode: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212017313000777>.

279. Morgera E. A. Conceptual and legal perspective on the green economy [Electronic resource] / E. Morgera, A. Savaresi // *Rev. Eur. Community Int. Environ. Law.* – 2013. – Vol. 22, N 1. – P. 14–28. – Access mode : http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=ab3170f9-b903-44a1-9c15-98d_a6739c66b%40sessionmgr198&vid=0&hid=125&bdata=Jmxhbm9cnUmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#db=a9h&AN=86379990

280. Musango J. K. Modelling the transition towards a green economy in South Africa [Electronic resource] / J. K. Musango, A. C. Brent, A. M. Bassi // *Technol. Forecast. Soc. Change.* – 2014. – Vol. 87. – P. 257–273. – Access mode : <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0040162514000031#>

281. Puppim de Oliveira J. A. Green economy and governance in cities: assessing good governance in key urban economic processes [Electronic resource] / J. A. Puppim de Oliveira, C. N. H. Doll, O. Balaban [et al.] // *J. Clean Prod.* – 2013. – Vol. 58. – P. 138–152. – Access mode : URL : www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652613005040

282. Shell Global. URL: <http://www.shell.com/>.

283. Towers Perrin, «Inside ‘the balanced scorecard» [текст]/ Towers Perrin// *Compuscan report, №74 January, 2005: pp. 15.*

284. Ulianova D. Environmental expenses accounting: recognition of liabilities /Д. К. УЛЬЯНОВА // *Problems of social and economic development of business: Collection of scientific articles. Vol.2 – Monreal, Canada, PH “Breeze”, 2014. – P. 214 –219*

285. United Nations URL: <http://www.un.org/en/index.html>.

286. Wapner P. Civil society and the emergent green economy [Electronic resource] / P. Wapner // *Rev. Policy Res.* – 2011. – Vol. 28, N 5. – P. 525–530. – Access mode : <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=b26171bc-a9a4-46ad-bf55-10e8677d7448%40sessionmgr198&vid=0&hid=125&bdata=Jmxhbm9cnUmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#db=a9h&AN=65429001>.

287. World Risk Report 2015 URL:<http://i.unu.edu/media/ehs.unu.edu/news/4070/11895.pdf>

ДОДАТКИ

Визначення природокористування, природоохоронної та екологічної діяльності

№	Визначення
<i>Природокористування – це</i>	
1	використання властивостей навколишнього природного середовища для задоволення економічних, екологічних, оздоровчих, лікувальних, культурних, естетичних та інших потреб людини [106].
2	процес взаємодії людини з довкіллям, котрий здійснюється на основі специфічних шляхів та засобів включення природних об'єктів у структуру життєдіяльності людини з метою задоволення її потреб [169, с.16]
3	сфера діяльності людини, спрямована на забезпечення зростаючих потреб суспільства у природних ресурсах і формуванні здорового середовища мешкання людей [6, с.23]
4	напрямок виробничої та наукової діяльності, який охоплює систему заходів комплексного вивчення, освоєння, використання, відновлення, поліпшення й охорони природного середовища та природних ресурсів з метою задоволення потреб людства [25].
<i>Природоохоронна діяльність – це</i>	
5	міжнародна, державна, регіональна та місцева адміністративно- господарська, технологічна, політична, юридична і суспільна діяльність, спрямована на збереження, раціональне використання та відновлення природи в інтересах сучасного та майбутнього поколінь [206, с. 335]
6	система заходів щодо підтримки взаємодії між діяльністю людини та навколишнім природним середовищем, що забезпечує збереження і відновлення природних ресурсів, яке попереджає прямий або опосередкований вплив результатів діяльності суспільства на природу та людину [221]
7	будь-яка діяльність, спрямована на збереження якості навколишнього середовища на рівні, що забезпечує стійкість біосфери [53].
8	діяльність державних органів влади, органів місцевого самоврядування, юридичних і фізичних осіб, спрямована на забезпечення гармонійної взаємодії суспільства і природи, збереження природних ресурсів, попередження і ліквідацію шкідливих наслідків господарської та іншої діяльності і збереження сприятливого навколишнього природного середовища [223]
<i>Екологічна діяльність підприємства – це</i>	
9	відповідний сегмент його операційної діяльності, який повинен забезпечити баланс між суспільними інтересами та інтересами підприємства, у результаті функціонування якого має бути максимально збережене природне середовище в тому стані, у якому воно перебувало донедавна [51, с.195].
10	Екологічна діяльність усіх напрямів функціонування пов'язана із впливом на навколишнє середовище повітря, стан водних ресурсів та природо-використання поверхневого простору [21, с.147]

Перелік найбільших розливів нафти в історії людства

Рік	Подія	Місце	Наслідки
1978	Танкер Amoco Cadiz сів на мілину	Узбережжя Бретані (Франція)	У воду вилилося 223 000 тонн нафти, утворивши пляму розміром у 2000 кв. км. Нафта поширилася також на 360 кілометрів узбережжя Франції.
1979	Аварія на нафтовій платформі Ixtoc I	Мексика	В Мексиканську затоку потрапило до 460 тис. тонн нафти, загальна сума збитку - \$ 1,5 млрд
1979	Зіткненням танкерів Atlantic Empress і Aegean Captain	Карибське море	В море вилилося майже 300 тисяч тонн нафти. Один з танкерів затонув.
1989	Нафтовий танкер "Екссон Валдез" американської компанії Еххон сів на мілину	Узбережжя Аляски	В результаті катастрофи близько 10,8 мільйонів галонів нафти (близько 260 тис. барелів або 40900000 літрів) вилилося в море утворивши нафтову пляму в 28 000 кв. км., було забруднено нафтою близько 2000 км. берегової лінії
1990	Кувейт захопив Ірак	Ірак, Персидська затока	Близько 1,5 млн. тонн нафти вилилося в води затоки. Нафтова пляма покрила близько 1 тис. кв. км. поверхні затоки і забруднила близько 600 км. Узбережжя
2000	Розлив нафти з трубопроводу компанії "Петробраз"	Бухта Гуанабара (Ріо-де-Жанейро)	У воду потрапило понад 1,3 мільйонів літрів нафти
2002	Розламався і затонув танкер Prestige	Узбережжя Іспанії	У море потрапили 64 тис. тонн мазуту. На ліквідацію наслідків аварії витрачено € 2,5 млн

Рік	Подія	Місце	Наслідки
2006	Аварія танкеру Solar 1 компанії Sunshine Maritime Development Corporation	Філіппіни	Забруднені 300 км узбережжя в двох провінціях країни, 500 гектарів мангрових лісів і 60 га плантацій водоростей. Постраждав і морської резерват Таклонг, на території якого мешкали 29 видів коралів і 144 види риб
2007	Шторм, в результаті чого затонули 4 судна та ще 6 сіли на мілину, отримали пошкодження 2 танкери	Керченська протока	З одного танкера в море вилилося більше 2000 тонн мазуту. екологічний збиток оцінений в розмірі в 6,5 мільярда рублів
2010	Аварія на нафтовій платформі Deepwater Horizon	80 кілометрах від узбережжя штату Луїзіана в Мексиканській затоці	У момент вибуху на платформі Deepwater Horizon загинуло 11 осіб та постраждало 17 осіб з 126 чоловік, що знаходилися на платформі. Через пошкодження труб свердловини на глибині 1500 метрів в Мексиканську затоку за 152 дні вилилося близько 5 мільйонів барелів нафти, нафтова пляма досягла площі 75 тисяч квадратних кілометрів

Джерело: розроблено автором на основі даних [164]

**Підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до трактування категорій
«природоохоронні витрати» та «екологічні витрати»**

Автор	Формування поняття
Кіслий В.Н., Лапін Є.В., Трофіменко Н.А. [98]	Природоохоронні витрати – це сукупність внутрішніх витрат підприємства, які забезпечують процеси природокористування, без врахування зовнішніх (екстернальних) витрат.
Дьоміна Т.А. [48, с. 86], Гнилицька Л. [26, с. 3],	Природоохоронні витрати – це виражена у вартісній формі сукупність всіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності.
Макар С.В.[134]	Природоохоронні витрати – це суспільно необхідні витрати на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, у тому числі збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від локального до глобального.
Максимів Л.І. [135, с. 19]	Екологічні витрати – це інтерналізовані витрати, які виникають внаслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат енергії, сировини і матеріалів.
Мішенін Є.В. [158, с. 15]	Екологічні витрати – це витрати на природоохоронні заходи, які включають витрати на попередження інтенсивного забруднення навколишнього середовища і на різке зменшення негативного впливу на природу.
Рюміна Е.В. [209, с. 43]	Екологічні витрати складаються з двох частин – природоохоронних витрат та економічного збитку від екологічних порушень.
Замула І.В. [82, с. 16]	Екологічні витрати – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства.
Гофман Н.З. [32, с. 181]	Витрати забруднення – це приріст витрат у виробничій та невиробничій сферах народного господарства, який відповідає даному вектору техногенних викидів.
Брилєв А.Н. [10, с.7]	Витрати на охорону довкілля – витрати по усуненню негативного впливу сучасного виробництва на довкілля і життєдіяльність людини і по відновленню раніше порушених природних об'єктів.
Саєєко К.С. [214, с. 34]	Екологічні витрати – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.
Кондратюк О.М. [107]	Сукупні екологічні витрати – це сума всіх витрат, пов'язаних з екологічно несприятливою діяльністю підприємства, якими є природоохоронні витрати, екологічні зобов'язання і інші витрати і втрати, що виникли в результаті такої діяльності.

Приклад шифрування витрат на природоохоронну діяльність на підприємстві

Шифр	Витрати
<i>Безпосередньо пов'язані з виготовленням продуктів нафтопереробки</i>	
ВП2311	екологічно безпечна сировина
ВП2312	інші матеріали, що були використані під час виготовлення продукції
ВП2313	витрати на технічне оснащення;
ВП2314	капітальний ремонт існуючого виробничого обладнання природоохоронного призначення
ВП2315	поточний ремонт існуючого виробничого обладнання природоохоронного призначення
ВП2316	додаткові витрати на експлуатацію природоохоронних виробничих основних засобів, зумовлені удосконаленням виробничих технологій з метою зниження негативного впливу на довкілля
ВП2317	витрати на паливо, матеріали й енергію, необхідні для нейтралізації, знешкодження шкідливих речовин
ВП2318	інші
<i>Включаються до загальновиробничих витрат</i>	
ВП9111	витрати на технічне оснащення
ВП9112	капітальний існуючого загальновиробничого обладнання природоохоронного призначення
ВП9113	поточний ремонт існуючого загальновиробничого обладнання природоохоронного призначення
ВП9114	додаткові витрати на експлуатацію природоохоронних загальновиробничих основних засобів
ВП9115	витрати на удосконалення технології та техніки
ВП9116	витрати на організацію виробництва з комплексним використанням сировини
ВП9117	витрати, пов'язані із загальним використанням об'єктів природоохоронного призначення (шлаковідвалів, шламонакопичувачів тощо)
ВП9118	інші

Продовження дод. Г

Шифр	Витрати
<i>Інші витрати на природоохоронну діяльність:</i>	
ВП9211	Витрати на отримання екологічної сертифікації
ВП9212	Витрати на отримання дозволів на здійснення природо небезпечної діяльності
ВП9491	Екологічний податок
ВП9492	Створення санітарно-захисних зон
ВП9493	Витрати на паливо, матеріали й енергію, необхідні для нейтралізації та знешкодження шкідливих речовин
ВП9213	Витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного оснащення і станом довкілля
ВП9214	Витрати на безпечне транспортування продуктів до споживачів
ВП9215	Послуги експертів з природоохоронної діяльності
ВП9216	Екологічний аудит
ВП9217	Рекламно-інформаційне обслуговування природоохоронної діяльності
ВП9494	Витрати на технічне оснащення; капітальний іншого існуючого обладнання природоохоронного призначення
ВП9495	Поточний ремонт іншого існуючого обладнання природоохоронного призначення
ВП9496	Інші (належать до адміністративної частини підприємства)
ВП9218	Інші (належать до інших витрат природоохоронної діяльності)

Витяг звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) підприємств нафтопереробної промисловості

Підприємства		ПАТ "ТФП НАФТОВА КОМПАНІЯ "УКРТАТНАФТА"			ПАТ "ЛИСИЧАНСЬКА НАФТОВА ІНВЕСТИЦІЙНА КОМПАНІЯ"			ПАТ "ХЕРСОНСЬКИЙ НАФТОПЕРЕРОБНИЙ ЗАВОД"		
Звіт про сукупний дохід										
1. Фінансові результати										
Стаття	Код	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	19 995 845	18 370 210	20 608 001	3 177 913	4 851	2 530	3 170	3 356	2 493
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	19 512 937	18 642 560	19 096 587	3 604 177	149 489	2 291	4 574	5 514	4 835
Адміністративні витрати	2130	57 030	186 083	212 545	153 005	172 440	210 199	6 342	8 515	7 967
Інші операційні витрати	2180	47 425	222 020	531 532	761 411	677 852	4 208 153	19 840	17 317	13 013
Чистий фінансовий результат:										
прибуток	2350	0	259 820	104 146	0	0	0	0	0	3 818
збиток	2355	1 206 005	0	0	996 532	852 213	3 633 486	28 297	23 164	0
3. Елементи операційних витрат										
Стаття	Код	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Матеріальні затрати	2500	18592645	15050666	16345197	3037227	277305	462036	4867	3872	3700
Витрати на оплату праці	2505	276813	276749	309570	119050	124472	155504	7707	5999	4556
Відрахування на соціальні заходи	2510	95777	95703	107222	43334	45395	56546	2913	2266	1729
Амортизація	2515	144985	132745	132990	123155	92531	89329	3274	3109	2827
Інші операційні витрати	2520	1997146	487781	895253	209343	174778	3216975	11372	12160	11563

Продовження дод. Д

Підприємства		ПАТ "НАФТОПЕРЕРОБНИЙ КОМПЛЕКС-ГАЛИЧИНА"			ПАТ "ОДЕСЬКИЙ НАФТОПЕРЕРОБНИЙ ЗАВОД" у стадії банкрутства			ПАТ "НАФТОХІМІК ПРИКАРПАТТЯ"		
Звіт про сукупний дохід										
1. Фінансові результати										
Стаття	Код	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2 871 683	3 474 609	3 851 302	9 169	96 663		149 598	391 874	26 134
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	2 905 805	3 479 582	3 869 022	19 474	96 460		262 429	472 713	116 336
Адміністративні витрати	2130	27 635	26 631	25 920	49 420	58 671		28 754	31 984	33 584
Інші операційні витрати	2180	43 044	85 898	18 886	188 426	138 442		445 712	150 868	174 925
Чистий фінансовий результат:										
прибуток	2350	0	0	0	0	0		0	0	0
збиток	2355	95 565	67 417	67 961	455 948	339 257		54 755	6 271	8 262
3. Елементи операційних витрат										
Стаття	Код	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Матеріальні затрати	2500	37954	46798	33906	68640	218974		100326	35937	39446
Витрати на оплату праці	2505	54441	48994	44295	31999	45211		63633	53665	56002
Відрахування на соціальні заходи	2510	18673	17014	14979	11040	15582		26090	22041	22843
Амортизація	2515	181	9212	8826	48770	64399		29129	27643	27361
Інші операційні витрати	2520	30648	71834	40992	98225	53015		45212	98628	113282

Визначення нефінансової та фінансової звітностей підприємства

№ з/п	Автор	Визначення
Нефінансова звітність		
1	Гриценко О. І. [34, с. 31]	Нефінансова звітність – це інструмент соціально відповідального бізнесу, який надає інформацію про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті.
2	Колот А. [105, с. 8]	Соціальна або нефінансова звітність – це звітність організації про економічні, екологічні та соціальні результати діяльності, це інституціональне відображення у спеціальній документації стану впровадження концепції КСВ
3	Довга Т. [59, с. 51]	Нефінансова звітність (звітність зі сталого розвитку) – це документально оформлена сукупність даних підприємства чи організації незалежно від форми власності, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства з метою надання стейкхолдерам інформації нефінансового характеру в контексті сталого розвитку та на його принципах
Інтегрована звітність		
4	Дерун І.А. [52, с. 11]	Інтегрований звіт (звіт сталого розвитку, соціальний звіт тощо) охоплює усі фінансові та нефінансові дані суб'єкта господарювання.
5	Москалюк Г.О. [161]	Інтегрований звіт – це новий формат звітності, який, на відміну від традиційної фінансової звітності та нефінансової звітності, комплексно розкриває показники фінансів, соціальної відповідальності бізнесу та екології, тобто, по суті, це свого роду поєднання, інтеграція елементів фінансових та нефінансових звітів.
6	Костирко Р. О. [116, с. 28]	Інтегрований звіт відображає зв'язки між різними компонентами бізнес моделі компанії, зовнішніми факторами, різними видами ресурсів і виробничими показниками
Звіт про стійкий розвиток		
	Касич А.О., Яковенко Я.Ю.[94]	Звіт зі стійкого розвитку належить до нефінансової звітності. Звіт про стійкий розвиток являє собою форму надання інформації про впровадження підприємствами корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) у вигляді конкретних заходів.

Перелік видів діяльності та об'єктів, що становлять підвищену екологічну
небезпеку

1. У сфері теплової енергетики:

- теплові електростанції (ТЕС, ТЕЦ);
- устаткування для виробництва електроенергії, пари і гарячої води

тепловою потужністю 200 кВт і більше з використанням органічного палива.

2. У сфері гідроенергетики:

- гідроелектростанції на річках незалежно від їх потужності (включаючи малі гідроелектростанції);

- гідроакumuлюючі електростанції (ГАЕС).

3. У галузі атомної енергетики і атомної промисловості:

- ядерні установки;
- об'єкти, призначені для поводження з радіоактивними відходами;
- уранові об'єкти.

4. Виробництво у галузі чорної та кольорової металургії (з використанням кольорових металів, руди, збагаченої руди чи вторинної сировини, металургійний, хімічний чи електролітичний процеси).

5. Об'єкти машинобудування і металообробки, за винятком підприємств, на яких відсутні цехи хімічного оброблення.

6. Видобування корисних копалин, за винятком корисних копалин місцевого значення, які видобуваються землевласниками і землекористувачами в межах наданих їм земельних ділянок для господарських і побутових потреб.

7. Перероблення корисних копалин.

8. Виробництво будівельних матеріалів (цементу, асфальтобетону, скла, утеплювачів, у тому числі екструдованого пінополістиролу).

9. Хімічне виробництво (включаючи виробництво основних хімічних речовин, хімічнобіологічне, біотехнічне, фармацевтичне виробництво, виробництво засобів захисту рослин, регуляторів їх росту, мінеральних добрив, полімерних і

полімервмісних матеріалів, виробництво та зберігання наноматеріалів потужністю понад 10 тонн на рік, зберігання хімічних продуктів (базисні і витратні склади, сховища, бази) незалежно від методів та обсягу виробництва продукції; підприємства з вилучення, виробництва і перероблення азбесту, азбестовмісних продуктів (азбестоцементної продукції потужністю понад 20 тис. тонн на рік, фрикційних матеріалів понад 50 тонн на рік готової продукції, інших виробів понад 200 тонн на рік).

10. Виробництво, зберігання, утилізація і знищення боєприпасів усіх видів, вибухових речовин і ракетного палива та інших токсичних хімічних речовин.

11. Поводження з відходами:

- небезпечними (збирання, перевезення, сортування, зберігання, оброблення, перероблення, утилізація, видалення, знешкодження і захоронення);
- побутовими (оброблення, перероблення, утилізація, знешкодження і захоронення).

12. Виробництво целюлози, паперу та картону з будь-якої сировини.

13. Нове будівництво, реконструкція, реставрація, капітальний ремонт:

- залізничних вокзалів, залізничних доріг і споруд;
- підземних, наземних ліній метрополітену як єдиних комплексів, включаючи депо з комплексом споруд технічного обслуговування;
- трамвайних колій, підвісних ліній (фунікулерів) чи подібних ліній, що використовуються для перевезення пасажирів, включаючи депо з комплексом споруд технічного обслуговування і ремонту рухомого складу;
- парків транспортних засобів (автотранспортних підприємств з комплексом споруд для технічного обслуговування та ремонту);
- станцій технічного обслуговування, до складу яких входять фарбувальні камери, мийки, а також тих, на яких проводяться ремонт та випробування дизельних автомобільних двигунів і ремонт кузовів із застосуванням методів хімічного оброблення поверхні;
- аеропортів і аеродромів з основною злітно-посадковою смугою завдовжки 2100 метрів та більше;

- автомобільних доріг, автомагістралей і швидкісних доріг загального користування державного та місцевого значення усіх категорій, що мають чотири чи більше смуги руху, або реконструкція та/або розширення наявних смуг руху до чотирьох і більше за умови їх безперервної протяжності 10 кілометрів чи більше;
- морських та річкових портів, пристаней для завантаження і розвантаження (за винятком пристаней паромних переправ);
- спеціалізованих транспортних терміналів;
- глибоководних суднових ходів, у тому числі по природних руслах річок, спеціальних каналів на суходолі та у мілководних морських акваторіях;
- магістральних продуктопроводів (трубопроводів для транспортування газу, аміаку, нафти або хімічних речовин).

14. Виробництво з оброблення деревини (хімічне перероблення деревини, деревоволокнистих плит, деревообробне виробництво з використанням синтетичних смол, консервування деревини просоченням).

15. Нове будівництво, реконструкція, реставрація, капітальний ремонт:

- водозаборів поверхневих та підземних вод для систем централізованого водопостачання населених пунктів, промислових підприємств;
- споруд водопідготовки систем питного водопостачання;
- мереж водопроводу та водовідведення діаметром понад 1000 міліметрів;
- систем закачування стічних вод до ізольованих підземних водоносних горизонтів;
- систем зворотного водокористування, відведення, оброблення (підготовки) та скидання шахтних, кар'єрних, дренажних вод;
- очисних споруд, систем скидання очищених стічних вод у водні об'єкти;
- водосховищ.

16. Проведення робіт з розчищення і днопоглиблення русла та дна річок, їх берегоукріплення, зміна і стабілізація стану русел.

17. Проведення будівельних робіт, що передбачають видобування піску і гравію, прокладання кабелів, трубопроводів та інших комунікацій на землях водного фонду.

18. Проведення робіт з міжбасейнового перерозподілу стоку річок.

19. Зберігання, перероблення та транспортування вуглеводневої сировини (газу природного, газу сланцевих товщ, газу, розчиненого у нафті, газу центральнобасейнового типу, газу (метану) вугільних родовищ, конденсату, нафти, бітуму нафтового, скрапленого газу), а також технічні рішення з газопостачання населення і промислових підприємств.

20. Нафтопереробні заводи (за винятком підприємств, які виробляють тільки мастильні матеріали із сирової нафти) та устаткування для газифікації і зрідження вугілля або бітумінозних сланців.

21. Автозаправні станції та комплекси, а також автогазонаповнювальні компресорні станції, автомобільні газозаправні станції зрідженого газу.

22. Нове будівництво, реконструкція основних гідротехнічних споруд усіх видів.

23. У галузі тваринництва, птахівництва та рибництва:

- тваринницькі комплекси для вирощування свиней (5 тис. голів і більше), великої рогатої худоби (2 тис. голів і більше), хутрових тварин (3 тис. голів і більше), птиці (60 тис. курнесучок і більше, 85 тис. бройлерів і більше);
- м'ясокомбінати та м'ясопереробні підприємства;
- виробництво у сфері (установки) з перероблення та утилізації відходів тваринного походження, у тому числі птахівництва, рибництва;
- операції з дублення шкіри.

24. Виробництво у сфері легкої промисловості, що передбачає фарбування та оброблення хімічними засобами.

25. Виробництво технічного вуглецю та електрографіту.

26. Радіотехнічні об'єкти (радіо передавальні, радіотелевізійні, радіолокаційні станції, цифрові радіорелейні станції, базові станції систем стільникового зв'язку).

27. Електричні лінії (повітряні, кабельні) та підстанції напругою 330 кВт і більше.

28. Установки для поверхневого оброблення металів, деревини, полімерних матеріалів з використанням органічних розчинників, зокрема для оздоблення, друку,

покривання, знежирення, гідро ізолювання, калібрування, фарбування, очищення або насичення.

29. Вирубка дерево чагарникової рослинності (за винятком вирубки, пов'язаної з веденням лісового господарства) на території площею більше 0,12 гектара.

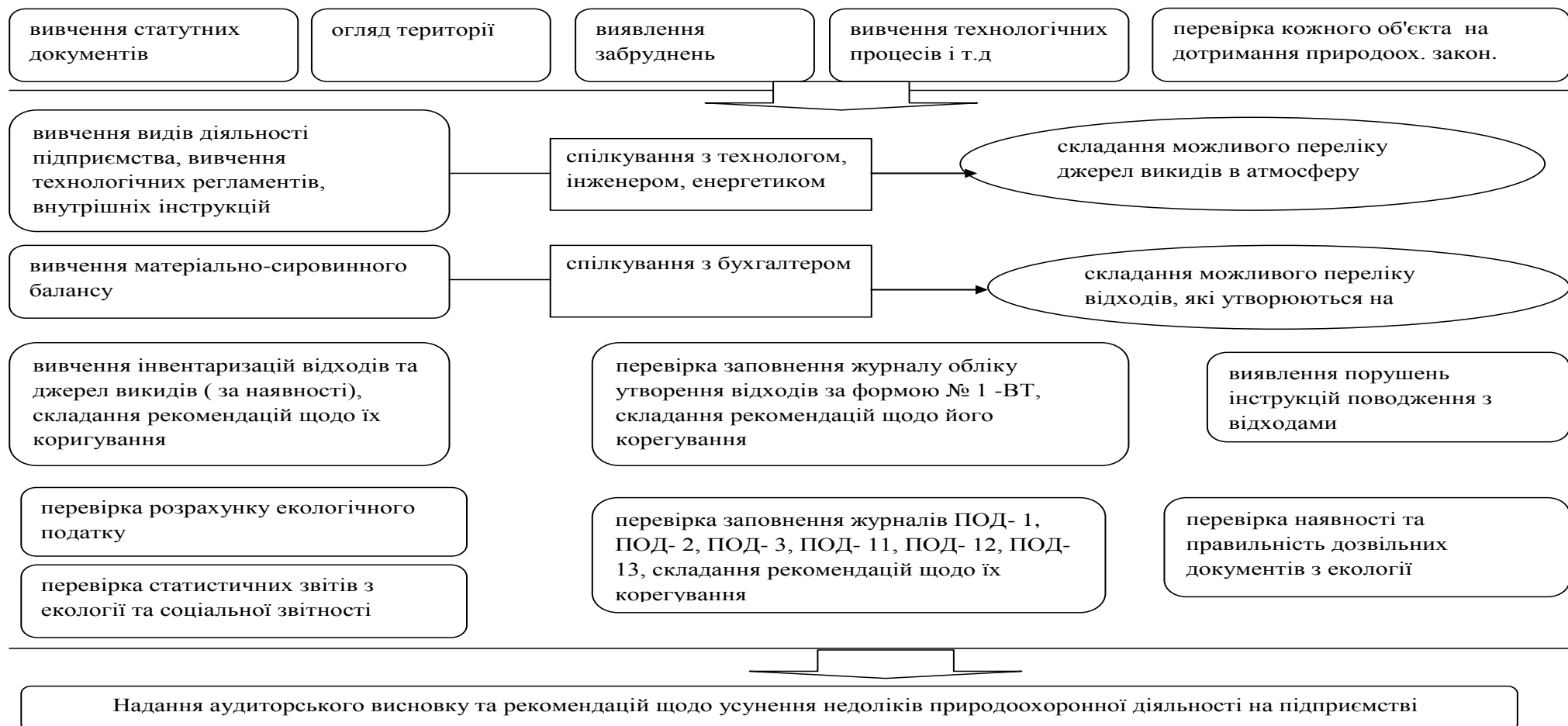
30. Нове будівництво об'єктів, господарська діяльність (за винятком лісгосподарської) в охоронних зонах територій та об'єктів природно заповідного фонду, на територіях, прилеглих до водоохоронних зон, прибережних захисних смуг водних об'єктів, зон санітарної охорони.

31. Генетично інженерна діяльність, введення в обіг генетично модифікованих організмів та продукції, виробленої з їх використанням (у відкритій та закритій системах).

32. Інтродукція чужорідних видів фауни та флори.

33. Виробництво мікробіологічної продукції.

Етапи фінансово-екологічного внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності нафтопереробних підприємств



Показники забруднення навколишнього середовища компаніями групи Шелл

Забруднення	Встановлені обмеження	Фактичні показники				
		2011	2012	2013	2014	2015
Викиди парникових газів						
Прямі (млн. тонн. CO2 еквіваленту)	67,00	75,00	69,00	76,00	74,00	72,00
Непрямі (млн. тонн. еквівалента CO2)	8,00	0,00	9,00	9,00	10,00	9,00
Кислі гази і летючі органічні сполуки						
Оксиди сірки (тис. т.)	115,00	175,00	141,00	139,00	136,00	113,00
Оксиди азоту (тис. т.)	142,00	150,00	142,00	159,00	146,00	147,00
Леткі органічні сполуки (тис. т.)	85,00	130,00	126,00	147,00	129,00	89,00
Озоноруйнівні викиди						
ХФУ / галонов / трихлоретан (тонн)	1,00	1,40	0,40	0,00	0,00	0,00
Гідрохлорфторвуглеводів (т)	10,00	26,00	24,00	21,00	11,00	8,00
Розливи і скиди [Н] [П]						
Розливи внаслідок саботажу - обсяг (тис. т.)	1,00	6,50	14,00	3,00	1,60	3,30
Розливи внаслідок саботажу - кількість		115,00	95,00	112,00	118,00	137,00
Оперативні розливи - обсяг (тис. т.)	1,50	8,80	1,40	2,90	6,00	2,10
Оперативні розливи - - кількість		275,00	275,00	195,00	211,00	206,00
Видобуток нафти в стічних водах (тис. т.)		1,70	1,50	1,60	1,30	1,00
Вода						
Використання свіжої води (млн.куб.м)	180,00	224,00	198,00	202,00	209,00	203,00
Утилізація відходів						
Небезпечні (тис. т.)	800,00	688,00	962,00	1 048,00	740,00	820,00
Безпечні (тис. т.)	1 500,00	996,00	1 139,00	1 079,00	1 850,00	2 295,00
Загальний обсяг відходів (тис. т.)	2 300,00	1 684,00	2 101,00	2 127,00	2 590,00	3 115

Модель максимізації прибутку при виконанні вимог щодо якості викидів в навколишнє (повітряне і водне) середовище

Забруднення	Викиди на тонну продукції	Обмеження	Викиди, при оптимальному випуску
Викиди парникових газів			
Прямі (млн. тонн. CO2 еквіваленту)	0,4820632	67,00	63,8423645
Непрямі (млн. тонн. еквівалента CO2)	0,0602579	8,00	7,9802956
Кислі гази і летючі органічні сполуки			
оксиди сірки (тис. т.)	0,0007566	115,00	0,1001970
оксиди азоту (тис. т.)	0,0009842	142,00	0,1303448
Леткі органічні сполуки (тис. т.)	0,0005959	85,00	0,0789163
Озоноруйнівні викиди			
ХФУ / галонів / трихлоретан (тонн)	0,0000000	1,00	0,0000000
Гідрохлорфторвуглеводів (т)	0,0000001	10,00	0,0000071
Розливи і скиди			
Розливи внаслідок саботажу - обсяг (тис. т.)	0,0000221	1,00	0,0029261
Оперативні розливи - обсяг (тис. т.)	0,0000141	1,50	0,0018621
Вода			
Використання свіжої води (млн.куб.м)	1,3591505	180,00	180,0000000
Утилізація відходів			
Небезпечні (тис. т.)	0,0054902	800,00	0,7270936
Безпечні (тис. т.)	0,0153658	1 500,00	2,0349754
Загальний обсяг відходів (тис. т.)	0,0208559	2 300,00	2,7620690

Умовні позначення: обсяг виробництва x

Математична модель полягає у визначення максимального значення функції мети (доходу від продажу пального) $F=24*1000*x \rightarrow \max$, при обмеженнях:

$$\left\{ \begin{array}{l} 0,4820632x \leq 67 \\ 0,0007566x \leq 115 \\ 0,0602579x \leq 8 \\ 0,0009842x \leq 142 \\ 0,0005959x \leq 85 \\ 0,000001x \leq 10 \\ 0,0000221x \leq 1 \\ 0,0000141x \leq 1,5 \\ 1,3591505x \leq 180 \\ 0,0054902x \leq 800 \\ 0,0153658x \leq 1500 \end{array} \right.$$

$$x \geq 0$$