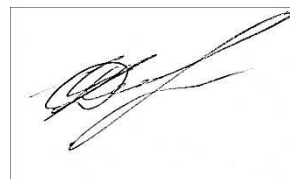


МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

МАЛІНОВСЬКА ДАР'Я КОСТЯНТИНІВНА



УДК [657.21:657.631]:504.062:665.7

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

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор
Дорош Ніна Іванівна,
Київський національний університет імені
Тараса Шевченка,
професор кафедри обліку та аудиту

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор
Дерій Василь Антонович,
Тернопільський національний економічний
університет,
завідувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу

кандидат економічних наук, доцент
Кафка Софія Михайлівна,
Івано-Франківський національний технічний
університет нафти і газу,
завідувач кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться «13» січня 2017 року о 14:00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.001.12 у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка за адресою: 03022, м. Київ, вул. Васильківська, 90А, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитися у Науковій бібліотеці ім. М. Максимовича Київського національного університету імені Тараса Шевченка за адресою 01033, м. Київ, вул. Володимирська, 58, к. 12.

Автореферат розісланий «9» грудня 2016 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



О. Л. Каніщенко.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах євроінтеграції економіки України великого значення у реалізації екологічної політики держави набуває забезпечення достовірної інформації про природоохоронну діяльність підприємств. Тому в Основних засадах (стратегії) державної екологічної політики України на період до 2020 р., затверджених Законом України від 21.12.2010 р. № 2818-VI, зазначено, що одним з основних завдань реформування державної екологічної політики є створення національної інформаційної системи охорони навколишнього природного середовища. Основною метою стратегії є зменшення антропогенного та техногенного навантаження на навколишнє середовище для підвищення екологічної безпеки України. Підприємства нафтопереробної промисловості належать до основних забруднювачів довкілля, адже ризики генерування екологічних загроз ними є високими. Для визначення ефективності запровадження екологічно орієнтованих програм і рівня екологічної відповідальності потрібна надійна, повна й аналітична інформація, яка може забезпечуватися даними бухгалтерського обліку. Аудит даних про природоохоронну діяльність підприємства надає впевненості користувачам щодо їх достовірності для оперативного прийняття управлінських рішень.

За умови розвитку соціально відповідального підприємництва суб'єкти господарювання повинні брати активну участь у вирішенні соціальних проблем суспільства загалом та екологічних проблем зокрема. Екологічна діяльність нині стає одним із інструментів отримання або збереження конкурентної позиції підприємства на ринку. Природоохоронна діяльність важлива вимога сучасного суспільства ще й з огляду на збитки, що завдають природні катастрофи.

Природоохоронну діяльність як один з напрямків розвитку соціально орієнтованої діяльності підприємства розглядають вчені-економісти такі 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 дослідники. Проблемам теорії та методології обліку й аудиту присвячені наукові праці таких відомих науковців, 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 ін. Вагомий внесок у розвиток окремих проблем обліку й аудиту природоохоронної діяльності зробили знані іноземні вчені: 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 низка питань потребують подальшого комплексного дослідження, зокрема удосконалення категорійного апарату обліку природоохоронної діяльності; класифікація витрат природоохоронної діяльності нафтопереробних підприємств; вибір ефективних методів обліку природоохоронної діяльності; визначення форми раціональної 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 для економічної науки та господарської практики зумовили обрання теми дисертації, мету, основні завдання і логічну 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». У межах виконання наукових тем 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 для формування екологічної безпеки України.

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 виступають господарські процеси, пов'язані з природоохоронною діяльністю підприємств нафтопереробної промисловості.

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 є 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 проводилося в аналітичних таблицях, 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 й організаційних змін 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 01.06.2016).

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 обліку й аудиту природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості. У наукових працях, опублікованій 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.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, предмет, об'єкт, методи дослідження, наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі «**Теоретичні засади обліково-аналітичного забезпечення природоохоронної діяльності підприємства**» досліджено сутність категорій «природокористування», «природоохоронна діяльність», «екологічна діяльність», наведено теоретичне узагальнення цих понять та визначено їх взаємозв'язок. Побудова дієвої облікової системи вимагає однозначності, тому в роботі обґрунтовано, що найбільш прийнятним для використання в подальшому дослідженні є поняття природоохоронної діяльності, яке ототожнюється з екологічною діяльністю та охороною навколишнього середовища.

Безпечна діяльність підприємств для природного середовища має бути пріоритетом розвитку держави та самих підприємств. Статистичними даними про кількість природних катастроф і розмір завданих ними збитків підтверджується теза про те, що природоохоронна діяльність є вимогою сучасного суспільства. Аналіз показав, що витрати на охорону навколишнього середовища загалом за 2015 р збільшилися на 12,16 % у порівнянні з 2014 р. При цьому, частка витрат переробної промисловості зменшилася від 28 до 25 %, у т. ч. виробництво продуктів нафтопереробки та коксу скоротилась на 0,4 %.

За даними Державної служби статистики в Україні майже 90 % усіх витрат на природоохоронну діяльність становлять власні кошти підприємств і лише близько 4 % – кошти місцевих та державного бюджетів. Найбільш поширеними програмами залучення інвестицій є проекти спільного впровадження, які проводяться в рамках Кіотського протоколу.

Аналіз показників роботи підприємств нафтопереробної промисловості дав можливість визначити їх місце і роль в економіці України та охарактеризувати стан діяльності на національному та регіональному ринках. Кількість екологічних небезпек збільшується через зростання рівня негативного впливу антропогенної діяльності на природу. Це дає змогу критично оцінити результати такої діяльності та висунути тезу про її низьку ефективність з огляду на збитковий рівень підприємств та більшу потребу у державній підтримці.

Визначені особливості природоохоронної діяльності дали змогу встановити, що найбільшим мірилом її на підприємстві є понесені витрати. Одним із визначальних моментів організації обліку витрат є їх економічно обґрунтована класифікація. Дослідження та систематизація відображених в національних та міжнародних нормативних документах та економічно-обліковій практиці напрямків класифікації витрат дало змогу визначити класифікацію витрат природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості для потреб управління (рис. 1).



Рис.1. Класифікація витрат природоохоронної діяльності для підприємств нафтопереробної промисловості

Джерело: запропоновано автором.

Аналіз нормативних документів, спеціальної економічної та облікової літератури дав можливість виявити наявність теоретичних дискусій щодо термінологічного апарату, які виникають у зв'язку з багатоаспектністю застосування та різними підходами до тлумачення понять «екологічний облік», «бухгалтерський екологічний облік» і «облік природоохоронної діяльності». У роботі обґрунтовано, що найбільш прийнятним для використання в подальшому дослідженні є поняття обліку природоохоронної діяльності. Встановлено, що природоохоронна діяльність здійснюється в межах операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а це зумовлює особливості побудови облікової системи.

Проведений аналіз нормативних документів України показав відсутність зобов'язуючих норм щодо ведення обліку природоохоронної діяльності. Існують передумови для його ведення, а саме: залучені інвестиції в природоохоронну діяльність, певні податкові послаблення та екологічний податок, що передбачені Податковим кодексом України. Екологічний податок – це встановлена плата за 1 тону шкідливих речовин, розмір плати залежить від виду речовини. Сплата екологічного податку не звільняє підприємство від виконання заходів з охорони навколишнього середовища. В Україні також був запроваджений Національний

план дій з охорони навколишнього природного середовища на 2011–2015 роки в рамках Стратегії державної екологічної політики України на період до 2020 року.

Законодавство ЄС встановлює більш жорсткі вимоги до природоохоронної діяльності та зобов'язання щодо її ведення. Наближення до екологічних норм ЄС становить одну з основних проблем для країн, що співпрацюють з Європейським Союзом. За значної різниці у вимогах і нормативах може виникнути потреба залучення великих обсягів інвестицій для приведення стану навколишнього природного середовища у відповідність до стандартів ЄС. Для цих цілей розроблено групу міжнародних стандартів-специфікацій серії ISO 14000 «Екологічний менеджмент» та постанову EMAS (Environmental Management and Audit Scheme). Їх загальною метою є підтримка охорони довкілля і попередження забруднення при збереженні балансу із соціально-економічними потребами, що досягається через озброєння підприємств елементами ефективної системи екологічного менеджменту.

Підвищення ефективності введення природоохоронної діяльності зумовлює необхідність удосконалення обліку і аудиту природоохоронної діяльності підприємств взагалі та підприємств нафтопереробної промисловості зокрема.

Другий розділ **«Методика й організація обліку природоохоронної діяльності та відображення її у звітності підприємств нафтопереробної промисловості»** присвячено дослідженню та вирішенню проблемних питань щодо методики й організації обліку природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості та напрямків удосконалення їх відображення у звітності.

Дослідження та систематизація існуючих в національних, міжнародних нормативних документах та економічно-обліковій практиці підходів до ведення обліку природоохоронної діяльності показав відсутність облікової моделі її ведення, що зумовило необхідність її побудови з урахуванням потреб підприємств нафтопереробної промисловості. Для обліку витрат на природоохоронну діяльність не визначено окремого субрахунку, тому їх облік ведеться на рахунку 94, а іноді із застосуванням окремої аналітики.

Встановлено необхідність виокремлення певної групи основних засобів, що використовуються в природоохоронній діяльності. Водночас обґрунтовано необхідність внесення змін до Податкового кодексу, а саме у ст. 138 передбачити для них строк амортизації 3 роки й можливість його зменшення після погодження з Міністерством екології та природних ресурсів України.

Розглянуто шляхи відображення екологічних зобов'язань у бухгалтерському обліку: умовного зобов'язання або створення забезпечення. Доведено необхідність створення забезпечень для ліквідації можливих негативних наслідків для навколишнього середовища та розкрито методику їх обліку. Визначено особливості обліку умовного зобов'язання, які полягають в їх оцінці та відображенні на рахунках бухгалтерського обліку.

Запропоновано організаційну модель та графік документообороту. Для удосконалення забезпечення достовірності даних обліку розроблено форми внутрішнього звіту про взаєморозрахунки з постачальниками при веденні природоохоронної діяльності, звіту відповідальної особи за здійснення

господарської операції (шифрування витрат) та відомості екологічних витрат за період (за запитом), заповнення яких передбачає використання шифрів (кодів) витрат природоохоронної діяльності.

Виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку на відповідних рахунках другого чи третього порядку є необхідною передумовою для побудови ефективної інформаційної бази. Використання таких рахунків має бути визначено Положенням про облікову політику підприємства.

Таблиця 1

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.

Аналіз існуючих облікових практик на підприємствах нафтопереробної промисловості дав можливість запропонувати методику обліку витрат природоохоронної діяльності із використанням окремого субрахунку 99 «Витрати природоохоронної діяльності». Розроблена облікова модель з використанням запропонованих субрахунків (рис. 2): 99.1 «Природоохоронні витрати, що включаються до собівартості»; 99.2 «Природоохоронні витрати, що включаються до загальновиробничих витрат»; 99.3 «Природоохоронні витрати, що відносяться до інших витрат» дає змогу ще на етапі ідентифікації витрат за економічною суттю (виробничі, загальновиробничі, адміністративні та інші) групувати їх за належністю до природоохоронної діяльності.



Рис. 2. Модель обліку витрат природоохоронної діяльності на підприємствах нафтопереробної промисловості

Джерело: розроблено автором.

Система екологічної звітності ще повністю не сформована в Україні, проте є статистичні звіти, що стосуються природоохоронної діяльності підприємства, та декларація про екологічний податок. Фінансова звітність є основним інструментом для залучення інвестицій, зокрема форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Форма, що застосовується нині, не відображає природоохоронну діяльність підприємства, яка є однією з сучасних його конкурентних переваг, тому було запропоновано удосконалення її структури в частині виокремлення витрат пов'язаних з природоохоронною діяльністю у складі адміністративних, витрат на збут, інших операційних та у елементах операційних витрат, 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.

Аналіз спеціальної нормативної, економічної та облікової літератури свідчить про ототожнення понять «інтегрована звітність», «нефінансова звітність» та «звітність зі сталого розвитку» різними науковцями. В роботі розмежовано сутність таких понять та обґрунтовано доцільність використання поняття звіту про сталий розвиток як одного з типів соціальної звітності.

Проведено дослідження «відкритості» інформації про охорону навколишнього середовища підприємствами нафтопереробного комплексу України, яке показало закритість таких підприємств для суспільства та відсутність соціального звітування. Обґрунтовано переваги такої звітності для підприємств на основі аналізу основних вимог до її складання та порівняння Керівництв GRI G4 та IIRC.

У третьому розділі «**Аудит природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості**» визначено сутність аудиту природоохоронної діяльності, встановлено особливості екологічного аудиту та фінансового аудиту, обґрунтовано доцільність введення поняття фінансово-екологічного аудиту та розкрито його сутність. Визначено методичні засади внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості.

Аналіз дав змогу визначити характерні особливості фінансового та екологічного аудиту, обґрунтувати необхідність узгодження, поєднання їх функцій та завдань при проведенні фінансово-екологічного аудиту. Аудит визначено як процес отримання достатнього рівня впевненості щодо відповідності природоохоронної діяльності її концептуальним засадам через отримання аудиторських доказів шляхом документально оформленого процесу перевірки даних, відображених у бухгалтерському обліку, фінансовій та соціальній звітності підприємства, що має проводитися спільно аудитором та екологічним аудитором для аналізу і порівняння фінансових та екологічних показників підприємства. Взаємоузгодженість між екологічним, фінансовим та фінансово-екологічним аудитом зображено на рис. 3.

Фінансово-екологічний аудит природоохоронної діяльності має охопити всі етапи— від перевірки дотримання законодавчих вимог до розробки рекомендацій підприємства. А саме: аудит засновницьких документів, аудит системи екологічного

менеджменту, аудит техніки та технології діяльності підприємства, аудит обліку природоохоронної діяльності, фінансової та соціальної звітності, рекомендації для керівництва.

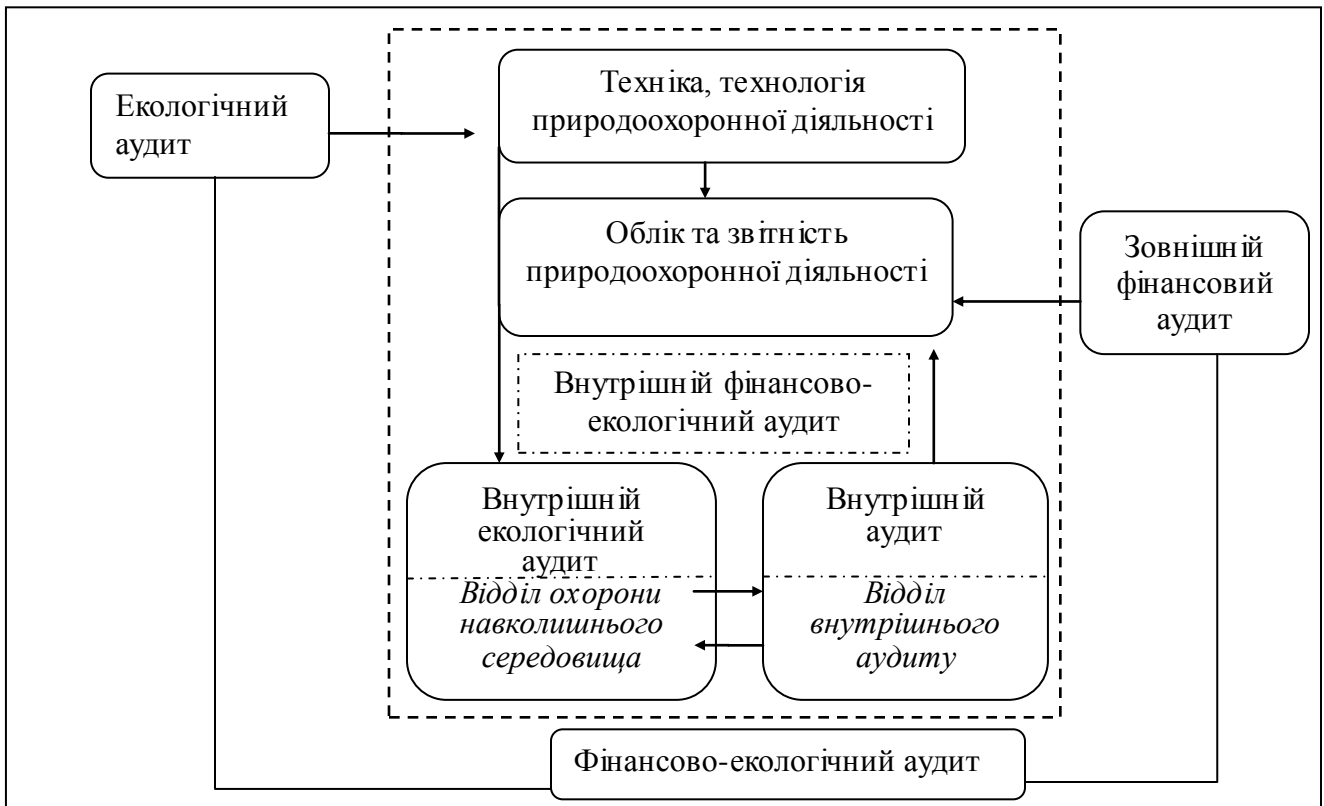


Рис. 3. Взаємозв'язок між екологічним, фінансовим та фінансово-екологічним аудитом

Джерело: розроблено автором.

Згідно із стандартами-специфікаціями серії ISO 14000 «Екологічний менеджмент» та постановою EMAS (Environmental Management and Audit Scheme) система екологічного менеджменту, що є елементом організаційних систем ведення природоохоронної діяльності, включає в себе аудит як засіб виявлення відхилень показників ефективності її запровадження.

Впроваджуючи та підтримуючи систему екологічного менеджменту, підприємство потребує постійних вимірів/моніторингу та оцінки природоохоронної діяльності. Екологічні характеристики підприємства, зазвичай, оцінюються за допомогою вимірювань і моніторингу відповідних індикаторів, а також експертним шляхом – внутрішнім аудитом.

При проведенні аудиторської перевірки необхідним є розрахунок аудиторського ризику. Аналіз методики його розрахунку виявив необхідність врахування екологічного ризику при визначенні властивого. Екологічний ризик визначається у межах від 0,1 до 1 (існує припущення, що абсолютно безпечних екологічних зон взагалі немає). Це вимагає проведення аудиторських процедур та одержання достатньої кількості компетентних аудиторських доказів з метою оцінки рівня екологічного ризику. Встановлено також необхідність використання певного

набору аудиторських процедур для дослідження екологічної інформації про об'єкт перевірки.

Одним з перспективних методів управління підприємством є ризик-орієнтоване управління, спрямоване на пошук резервів підвищення ефективності роботи підприємства та якості контролю за природоохоронною діяльністю. З метою ефективного управління ризиками на етапі їх попереднього аналізу запропоновано схему, наведену на рис. 4.

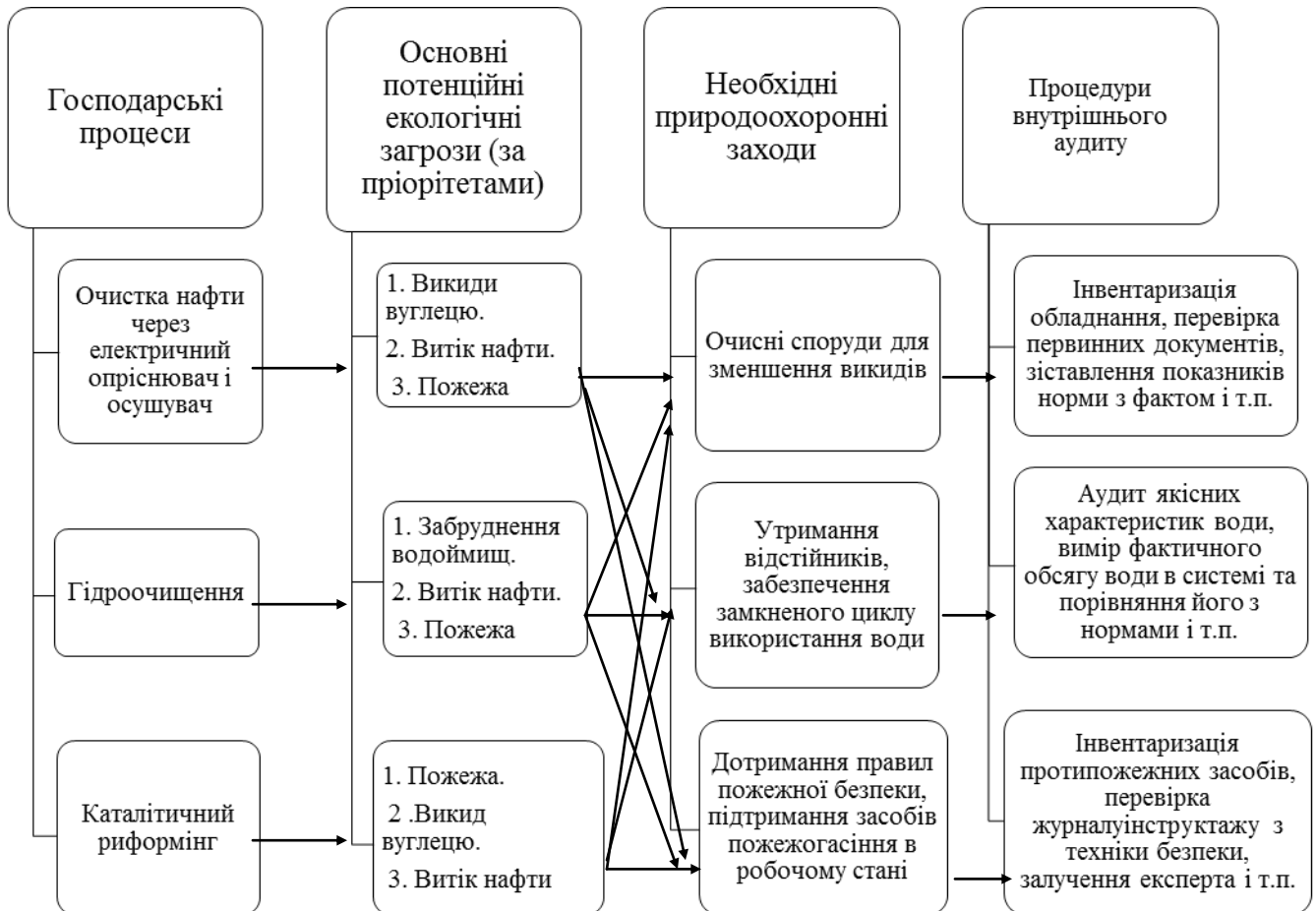


Рис. 4. Взаємоузгодженість основних процесів нафтопереробки, екологічних ризиків, природоохоронних заходів та процедур аудиту

Джерело: розроблено автором.

Висвітлено еколого-економічні моделі для проведення фінансово-екологічного аудиту підприємств нафтопереробної промисловості: модель визначення екологічно безпечних виробничих програм підприємства, модель оптимізації вкладення інвестицій в удосконалення технології та очисних споруд, модель максимізації прибутку. На основі показників діяльності групи нафтопереробних підприємств «Шелл» використано модель максимізації прибутку. Модель побудовано виходячи з таких умов: підприємство встановило обмеження щодо основних показників негативного впливу на навколишнє середовище, паливо було розглянуто як основний продукт нафтопереробки. За результатами розрахунків виявлено, що дохід, який підприємство отримає від продажу обсягу продукції, що

була визначена з урахуванням природоохоронних обмежень, буде недостатнім для відшкодування своїх витрат.

Проведений аналіз сучасного стану нафтопереробних заводів України підтвердив необхідність державної підтримки для їх подальшого розвитку. Застарілі обладнання, технології та відсутність інвесторів є основними причинами незадовільного становища. В Україні ведення природоохоронної діяльності здійснюється в основному іноземними інвесторами. В умовах економії коштів вітчизняні підприємства мають безліч перешкод для подальшого переоснащення. Включення ширшого комплексу факторів до процесу прийняття рішень повинно сприяти сталому розвитку підприємств нафтопереробної промисловості та підвищенню рівня їх ефективності.

ВИСНОВКИ

У дисертації представлено теоретичні узагальнення та здійснено вирішення наукового завдання удосконалення обліку та аудиту природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості. Проведені дослідження дали змогу сформулювати висновки теоретичного, організаційно-методичного та 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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях

1. 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 (0,35 д.а.)
2. Ульянова Д. К. Аудит природоохоронної діяльності підприємства: фінансовий чи екологічний? / Д. К. Ульянова // Науковий вісник Херсонського державного університету: Серія Економічні науки. – 2014. – Вип. 6, ч. 5. – С. 204–207 (0,43 д.а.)
3. 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 (0,76 д.а., РИНЦ, Index Copernicus, Science Index, Ulrich's Periodicals Directory, Google Scholar, RepEc, Socionet, CyberLeninka, OCLC WorldCat, CrossRef, J-Gate, Microsoft Academic Search, Bielefeld Academic Search 16 Engine (BASE), Registry of Open Access Repositories (ROAR))
4. Ульянова Д. К. Класифікація витрат на природоохоронну діяльність / Д. К. Ульянова // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2014. – №4(44). – С. 63–70 (0,48 д.а.)
5. 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 (0,77 д.а.)
6. Малиновська Д. К. Екологічний аудит як елемент системи контролю природоохоронної діяльності підприємства / Д. К. Малиновська // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2015. – №2(31). – С. 224-232 (0,52 д.а.)
7. Малиновська Д. К. Екологічний ризик як компонент аудиторського ризику / Д. К. Малиновська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип.11. – С. 869-873 (0,45 д.а.)
8. Ульянов К. Е. Организация эффективной системы внутреннего контроля природоохранной деятельности на предприятии / К. Е. Ульянов, Д. К. Малиновская //

Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – Вип. 7, ч. 3. – С. 139–142 (0,37 д.а.)

9. Дорош Н. І. Фінансово-екологічний аудит: сутність та методичні засади / Н. І. Дорош, Д. К. Маліновська // Агросвіт. – 2016. – №22. – С. 8-13 (0,55 д.а., Index Copernicus, Google Scholar, Scientific Indexing Services (SIS))

В іноземних наукових виданнях

10. 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 (0,36 д.а., РІНЦ)

11. Ulianova D. Environmental expenses accounting: recognition of liabilities / D. Ulianova // Problems of social and economic development of business: Collection of scientific articles. Vol.2 – Monreal, Canada, PH "Breeze", 2014. – P.214–219 (0,45 д.а., РІНЦ)

12. Malinovska D. Environmental accounting: information base for policy makers / D. Malinovska // East European Scientific Journal. – 2016. – №6. – P.64–68 (0,57 д.а.)

В інших наукових виданнях

13. Ульянова Д. К. Сучасний стан звітності природоохоронної діяльності підприємства / Д. К. Ульянова // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку: зб. матеріалів VII Міжнар. наук. – практ. конф. 16-17 травня 2014р. – Львів: ЛКА, 2014. – С. 180–182 (0,12 д.а.)

14. Ульянова Д. К. Основні потреби користувачів бухгалтерського обліку природоохоронної діяльності / Д. К. Ульянова // Регіональна економіка та проблеми муніципального розвитку: зб. матеріалів Міжнар. наук – практ. конф. 7-8 лют. 2014 р. у 2-х частинах– К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2014, ч. 2. – С. 75–76 (0,11 д.а.)

15. Ульянова Д. К. Аудит природоохоронної діяльності підприємства: фінансовий чи екологічний? / Д. К. Ульянова // Зелений бізнес: життя заради майбутнього: матеріали III Міжнар. наук – практ. конф. молодих учених. ч. 2, за ред. В. Д. Базилевича та Д. Вальтера. – К.: STARTER, 2014. – С. 189–191 (0,13 д.а.)

16. Ульянова Д. К. Облік природоохоронних витрат: визнання умовного зобов'язання чи створення резерву на ліквідацію негативних екологічних наслідків / Д. К. Ульянова // Військова освіта і наука: сьогодення та майбутнє / IX Міжнар. наук – практ. конф. 22 листоп. 2013 р.: тези доповідей –К: ВІКНУ 2013. – С. 245–246; (0,12 д.а.)

17. Ульянова Д. К. Внутрішній аудит природоохоронної діяльності / Д. К. Ульянова // Регіональні економічні проблеми в умовах сучасних викликів: збірник матеріалів Міжнар. наук – практ. конф. 27-28 лют. 2015 р. – К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2015. – С. 130–131 (0,11 д.а.)

18. Ульянова Д. К. Внутрішній аудит як елемент контролю ведення природоохоронної діяльності на підприємстві / Д. К. Ульянова // Актуальні проблеми міжнародного економічного співробітництва: оцінки та стратегії: збірник тез наукових робіт учасників Міжнар. наук – практ. конф. 17-18 лип. 2015р. – К.: ГО «Центр економічних досліджень та розвитку», 2015. – С. 129–130 (0,11 д.а.)

19. Ульянова Д. К. Аудит ефективності природоохоронної діяльності / Д. К. Ульянова // Актуальні завдання гуманітарного, фінансового-економічного, правового, матеріально-технічного та лінгвістичного забезпечення підрозділів та частин Збройних Сил України / Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, ад'юнктів, слухачів, курсантів і студентів: тези доповідей. – К.: ВІКНУ 2014. – С. 210 (0,07 д.а.)

20. Ульянова Д. К. Контроль та аудит в системі екологічного менеджменту / Д. К. Ульянова // Збірник наукових праць студентів економічного факультету. – 2010. - С. 208– 214 (0,77 д.а.)

21. 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 (0,6 д.а.)

АНОТАЦІЯ

Маліновська Д.К. Облік і аудит природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київський національний університет імені Тараса Шевченка МОН України. – Київ, 2016.

Дисертація є комплексним дослідженням теоретичних, організаційних, методичних та практичних засад обліку і аудиту природоохоронної діяльності підприємств нафтопереробної промисловості.

Розкрито особливості структури об'єктів обліку природоохоронної діяльності підприємств, удосконалено класифікацію витрат на природоохоронну діяльність підприємств нафтопереробної промисловості.

Удосконалено порядок формування інформації про природоохоронну діяльність з використанням окремих запропонованих рахунків другого та третього порядку, побудовано модель обліку витрат природоохоронної діяльності для групування витрат за природоохоронною та економічною суттю витрат. Удосконалено документальне забезпечення обліку витрат та схему документообороту.

Виявлено необхідність створення фінансово-екологічного аудиту та, відповідно, розроблено його методичне забезпечення. Наведено матрицю взаємозв'язків між господарськими процесами, екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами внутрішнього аудиту.

Ключові слова: витрати природоохоронної діяльності, облік природоохоронної діяльності, соціальна звітність, екологічний податок, фінансово-екологічний аудит, екологічний ризик.

АННОТАЦИЯ

Малиновская Д.К. Учет и аудит природоохранной деятельности предприятий нефтеперерабатывающей промышленности. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко Министерства образования и науки Украины, Киев, 2016.

Диссертация посвящена обобщению и углублению теоретических основ и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учета и аудита природоохранной деятельности предприятий нефтеперерабатывающей промышленности. Раскрыты особенности и структуры объектов учета природоохранной деятельности предприятий, усовершенствована классификация затрат на природоохранную деятельность предприятий нефтеперерабатывающих промышленности.

Усовершенствован порядок формирования информации о природоохранной деятельности с использованием отдельных предложенных счетов второго и третьего порядка, построена модель учета затрат природоохранной деятельности для группировки расходов согласно природоохранной и экономической сути расходов. Усовершенствована документальное обеспечение учета затрат и схему документооборота.

Выявлена необходимость создания финансово-экологического аудита и, соответственно, разработаны его методическое обеспечение. Представлена матрица взаимосвязей между хозяйственными процессами, экологическими рисками, природоохранными мероприятиями и процедурами внутреннего аудита.

Ключевые слова: затраты природоохранной деятельности, учет природоохранной деятельности, социальная отчетность, экологический налог, финансово-экологический аудит, экологический риск.

ABSTRACT

D. Malinovska. Accounting and audit of environmental activity of refining industry. – Manuscript.

The dissertation for obtaining a scientific degree of candidate of Economic sciences in the speciality 08.00.09 – accounting, auditing and analysis (according to types of economic activity). – Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kyiv, 2016.

The dissertation defines the essence of the concepts of "environmental accounting", "record of environmental protection" and "environmental accounting records." The analysis of quantity of world nature disaster and related losses shows the importance of environmental activity. The research describes the needs of environmental data of users of accounting information, structure of objects of environmental accounting. The

classification of expenses on environmental protection of refineries was improved. Based on Ukrainian and European Union legislation and practice the ways for the evolution and stimulation environmental activity were indicated. ISO 14000 “Environmental management” and EMAS (Environmental Management and Audit Scheme) are the most used tips for improving system of environmental management.

The study describes the methodological and organizational aspects of environmental accounting. Model of cost accounting of environmental activities was developed for improving trustiness of accounting data. The model provides using separate environmental cost accounts and composition of expenditure by economic types. Individual accounts for tracking environmental activity other than expenses also were offered. Documentation providing the process of cost accounting and the scheme of document circulation were improved. Environmental reporting is not formed in Ukraine, but entities are obliged to submit statistics reports related to environmental protection. The research contains the suggestions for financial statement improvements with additional information about environmental expenses. The analysis of environmental protection reports of enterprises defined the benefits of social reporting and the basic requirements for its assembly.

The dissertation reveals common features of financial and environmental audit, also the need to create financial-environmental audit with appropriate methodological supporting was identified. Financial-environmental audit should be carried out by environmental and financial auditors together in order to conduct full evaluation of entity’s environmental activity with appropriate recommendations for its improvement in the future. The research proves that ecological risk should be included in inhered risk calculation for audit. The study presents ecological-economics models for financial-environmental audit and its stages. The algorithm of implementation of social reporting in the company was described in the research. The scheme of interconnection between business processes, environmental risk, environmental measures and procedures for internal audit was designed for control efficiency increasing.

Keywords: environmental protection costs, environmental performance records, refineries, social reporting, environmental tax, environmental auditing, financial and environmental audits, environmental risk.