

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

Кондратюк Ольга Михайлівна

УДК 657.471:504.05

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

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

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ-2008

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України, м. Київ.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор,
академік НАН України
ЧУМАЧЕНКО Микола Григорович,
радник Президії НАН України

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
ШЕВЧУК Володимир Олександрович,
Державна академія статистики, обліку та аудиту
Держкомстату України (м. Київ),
перший проректор, завідувач кафедри аудиту

кандидат економічних наук, доцент

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна,

Житомирський державний технологічний університет,
докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю

Захист відбудеться «__6__» листопада 2008 р. о 16⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська 49^Г, ауд. 601.

Автореферат розісланий «__3__» жовтня 2008 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат технічних наук, професор

О.Д. Шарапов

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Актуальними питаннями розвитку промислових підприємств України та суспільства в цілому є збереження навколишнього природного середовища, раціональне природокористування, зменшення негативного впливу на природу.

В Україні, як географічному центрі Європи, у 2007 р. зберігається 20131,8 тис. т небезпечних відходів промислових підприємств I-III класу небезпеки, забруднено викидами шкідливих речовин атмосферне повітря у кількості 7380 тис. т, забрано 16352 млн. куб. м води з природних об'єктів. Це зумовлює необхідність вирішення суттєвих екологічних проблем.

Масштабність екологічних проблем, зростання забруднення навколишнього природного середовища вимагають спрямування екологічної політики і діяльності промислових підприємств на їх усунення та спонукають до пошуку інструментів еколого-економічного управління, що базуються на принципах сталого розвитку. Основою управління є інформація про екологічні витрати, отримана шляхом дослідження екологічних аспектів діяльності підприємств, побудови механізму раціональної організації та методики обліку і аналізу екологічних витрат. Це сприятиме ефективному використанню ресурсів та зменшенню негативного впливу промислових підприємств на навколишнє природне середовище.

Вченими зроблено значний внесок до теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком і аналізом екологічних витрат. Загальні проблеми теорії та практики обліку і аналізу екологічних витрат висвітлені у працях вітчизняних вчених: П.Ю. Буряка, Ф.Ф. Бутинця, І.В. Замули, Т.О. Кірсанової, Л.Г. Мельника, В.З. Папінко, М.С. Пушкаря, А.А. Садекова, Ю.Ю. Туниці, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, а також зарубіжних науковців і практиків: Г. Вінтера, Т.А. Дьоміної, Н.С. Еліаса, О.В. Латипової, М.М. Моувена, К.С. Саєнко, Д.У. Сенкова, В.К. Тішкова, Д.Р. Хенсена.

Проте окремі аспекти теорії та практики, методики й організації обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств залишаються дискусійними, тому потребують додаткових досліджень у напрямку їх удосконалення. Зокрема це стосується уточнення понятійного апарату, класифікації і групування екологічних витрат відповідно до завдань їх обліку і аналізу, методики та організації обліку екологічних витрат, методики розрахунку ефективності та комплексного аналізу екологічних витрат.

Дискусійний характер наведених питань, недостатній рівень нормативного, методичного забезпечення обліку і аналізу екологічних витрат сприяли вибору теми, зумовили її актуальність та основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою «Концепція розвитку обліку, аналізу та аудиту в умовах міжнародної інтеграції» (державний реєстраційний номер 0106U004356). У межах наукової програми автором виконано дослідження, пов'язане з удосконаленням методики обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень, розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств та практичному їх використанні в процесі прийняття управлінських рішень з охорони навколишнього природного середовища.

Для досягнення мети у дисертації сформульовано і вирішено такі завдання:

– проаналізувати екологічні проблеми сталого розвитку та шляхи їх подолання з метою обґрунтування актуальності досліджень, пов'язаних з обліком і аналізом екологічних витрат промислових підприємств;

– визначити особливості природоохоронної діяльності та специфіку виробництва підприємств гірничовидобувної галузі, їх вплив на методику обліку екологічних витрат;

– запропонувати методику обліку екологічних витрат гірничо-збагачувального підприємства;

– надати визначення та розкрити сутність понять «сукупні екологічні витрати» та «екологічні зобов'язання» з метою адекватного відображення екологічних витрат у бухгалтерському обліку;

– удосконалити класифікацію та виконати групування екологічних витрат гірничо-збагачувальних підприємств відповідно до завдань їх обліку і аналізу;

– здійснити аналіз механізму організації обліку екологічних витрат на гірничо-збагачувальних підприємствах та запропонувати напрями його подальшого удосконалення;

– визначити шляхи оптимізації екологічних витрат та обґрунтувати теоретико-практичні аспекти управління ними на гірничо-збагачувальних підприємствах;

– розвинути організаційні і методичні положення щодо виконання комплексного аналізу екологічних витрат на гірничо-збагачувальних підприємствах.

Об'єктом дослідження є екологічні витрати промислових підприємств України.

Предметом дослідження є теорія й практика, методика та організація обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств України.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основами дослідження є діалектичний метод пізнання, відповідно до якого вивчено методику обліку і аналізу

екологічних витрат, чинну нормативно-законодавчу базу, проведено аналіз екологічних витрат, визначено взаємозв'язок та взаємообумовленість обліку, аналізу і управління екологічними витратами, висвітлено протиріччя їх розвитку. У процесі дослідження теорії та практики обліку і аналізу екологічних витрат використано такі методи наукового пізнання: спостереження, порівняння, аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія та конкретизація. Прийоми групування і деталізації застосовано для удосконалення класифікації екологічних витрат. Методи моделювання, факторного аналізу покладено в основу розробки напрямів аналізу екологічних витрат. Методи порівняння і прогнозування застосовано для обґрунтування необхідності інвестування природоохоронних проектів.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік екологічних витрат; праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку, аналізу та управління екологічними витратами; методичні матеріали; статистичні показники діяльності промислових підприємств. У роботі використано практичні дані досліджуваних гірничо-збагачувальних підприємств Криворізького регіону.

Наукова новизна отриманих результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень, розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств та практичному їх використанні в процесі прийняття управлінських рішень з охорони навколишнього природного середовища. До результатів, що відображають новизну у вирішенні наукової задачі, належать такі:

вперше запропоновано:

– методика обліку екологічних витрат гірничо-збагачувального підприємства через розробку пропозицій, які забезпечують аналітичність і достовірність облікової інформації. Запропоновано склад калькуляційної статті «Екологічні витрати», схеми і кореспонденцію рахунків з обліку екологічних витрат, порядок розкриття інформації про екологічні витрати у фінансовій звітності. Це забезпечить адекватне відображення екологічних витрат у бухгалтерському обліку, формування показників фінансової звітності та прийняття управлінських рішень, спрямованих на зниження негативного впливу підприємств на навколишнє природне середовище;

– групування екологічних витрат за характерними ознаками (операційні екологічні витрати, інвестиційні екологічні витрати, екологічні зобов'язання, витрати і втрати через екологічно несприятливу діяльність підприємства, інші екологічні витрати), субрахунки і рахунки аналітичного обліку, що уможливує формування даних про окремі види екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку;

удосконалено:

– класифікацію екологічних витрат гірничо-збагачувальних підприємств відповідно до завдань їх обліку та аналізу шляхом доповнення новими ознаками: за видами природоохоронної діяльності, за отриманим ефектом, за напрямками відшкодування. Це забезпечує повноту відображення екологічних витрат у бухгалтерському обліку та посилює контроль використання ресурсів на охорону природи;

– організацію обліку екологічних витрат через дослідження схем інформаційних зв'язків та документообороту з обліку екологічних витрат; пропозиції розподілу обов'язків щодо збирання й оброблення інформації, доповнення облікової політики підприємства, застосування карток обліку екологічних витрат за центрами витрат і природоохоронними заходами, відомостей аналітичного обліку екологічних зобов'язань та обліку сукупних екологічних витрат. Врешті, підвищується оперативність і якість інформації про екологічні витрати;

одержали подальший розвиток:

– теоретичні положення щодо визначення сутності понять «сукупні екологічні витрати» і «екологічні зобов'язання» та нові підходи до вирішення екологічних проблем промислових підприємств гірничовидобувної галузі;

– методика розрахунку ефективності екологічних витрат через уточнення екологічних, соціальних і економічних ефектів природоохоронної діяльності гірничо-збагачувального підприємства. Внаслідок досягається оптимізація витрат на охорону природи, що позитивно вплине на загальний результат діяльності;

– методичні і організаційні підходи здійснення комплексного аналізу екологічних витрат через виокремлення його напрямів і етапів, уточнення джерел інформації, дослідження показників для різних груп екологічних витрат, вивчення впливу факторів на рівень екологічних витрат, оцінку ефективності екологічних витрат, застосування елементів стратегічного аналізу. Це дозволить планувати ефективні природоохоронні заходи, здійснювати контроль за використаними ресурсами та виконаними природоохоронними заходами, аналізувати досягнуті результати з метою управління екологічними витратами і природоохоронною діяльністю промислового підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій і пропозицій, спрямованих на удосконалення організації та методики обліку і аналізу екологічних витрат. Їх впровадження у господарську діяльність промислових підприємств сприятиме правильному відображенню екологічних витрат у бухгалтерському обліку, підвищенню ефективності аналітичної роботи, що забезпечить прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на запобігання і зниження забруднення навколишнього природного середовища.

До результатів, що мають практичне значення, належать такі рекомендації: уточнення облікової політики підприємства, виокремлення основних груп екологічних витрат, формування складу статті «Екологічні витрати» у собівартості продукції (для правильного обліку екологічних витрат і раціональної його організації); застосування карток обліку операційних та інвестиційних витрат (для обліку за центрами витрат і природоохоронними заходами), відомості обліку сукупних екологічних витрат (для узагальнення інформації), відомості аналітичного обліку екологічних зобов'язань (для підвищення аналітичності інформації), застосування аналітичних рахунків для обліку екологічних витрат; розробка методичних рекомендацій щодо обліку та виконання комплексного аналізу екологічних витрат, застосування показника ефективності екологічних витрат (для розробки результативних природоохоронних проектів).

Основні наукові положення і висновки дисертації знайшли практичне використання у діяльності підприємств гірничовидобувної галузі: ВАТ «Південний ГЗК» (довідка № 52.06/155 від 15.01.2008 р.), ВАТ «Докучаєвський ФДК» (довідка № 83 від 14.01.2008 р.), ВАТ «Промислово-виробниче підприємство «Кривбасвибхупром» (довідка № 183/16 від 14.01.2008 р.). Окремі результати дослідження застосовуються у навчальному процесі Криворізького економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при викладанні дисциплін «Фінансовий облік» і «Аналіз господарської діяльності» та підготовці їх науково-методичного забезпечення (довідка № 01-41 від 22.01.2008 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, викладені в роботі та які виносяться на захист, виконані автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні наукові положення доповідались та обговорювались на міжнародних і міжвузівських науково-практичних конференціях: «Дні науки г2005» (м. Дніпропетровськ, 15-27 квітня 2005р.); «Майбутнє – Аудит» (м. Кривий Ріг, 18 листопада 2005р.); «Розвиток систем обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи» (м. Київ, 2007р.); «Научное пространство Европы – 2008» (м. Софія, 15-30 квітня 2008р.).

Публікації. Основні результати дослідження опубліковані в 11 наукових працях, загальним обсягом 3,38 друк. арк., з них 7 – у наукових фахових виданнях (3,07 друк. арк.), 4 – в інших виданнях (0,31 друк. арк.). Автору належить 3,38 друк. арк.

Структура і обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації – 192 сторінки друкованого тексту. Робота містить 28 таблиць на 18 сторінках, 25 рисунків на 12

сторінках, 24 додатки на 42 сторінках, список використаних літературних джерел, що нараховує 201 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи і рівень наукової розробки; сформульовано мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження, розкрито його наукову новизну й практичну значущість.

У **Розділі 1 «Екологічні витрати промислових підприємств як об'єкт обліку і аналізу»** зосереджено увагу на дослідженні економічної сутності екологічних витрат промислових підприємств, обґрунтовано необхідність їх обліку і аналізу, удосконалено класифікацію та виконано групування екологічних витрат з метою обліку, аналізу і управління.

У зв'язку з цим проаналізовано екологічні проблеми та шляхи їх подолання, наведено наслідки негативного впливу підприємств гірничовидобувної галузі на навколишнє природне середовище, з'ясовано особливості природоохоронної діяльності та її вплив на методику обліку екологічних витрат, проаналізовано погляди вітчизняних і зарубіжних учених щодо економічної сутності екологічних витрат, на основі чого розкрито зміст й подано визначення понять «сукупні екологічні витрати» та «екологічні зобов'язання».

Екологічні проблеми виявляються у надмірному забрудненні навколишнього природного середовища викидами, скидами та відходами виробництва продукції. Це зобов'язує світове співтовариство, держави, підприємства поєднати зусилля для спільного пошуку шляхів їх вирішення та гармонізації взаємовідносин підприємства з навколишнім природним середовищем. Такі питання знайшли відображення в концепції сталого розвитку на другій конференції ООН з навколишнього середовища і розвитку (Ріо-де-Жанейро, 1992 р.) та XIX спеціальній сесії Генеральної асамблеї ООН (Нью-Йорк, 1997 р.), принципах сталого розвитку, задекларованих на Всесвітньому екологічному саміті (Йоханнесбург „Ріо+10”, 2002 р.).

Екологізація підприємств відноситься до напрямів вирішення екологічних проблем. Це передбачає впровадження ресурсозберігаючих і еколого безпечних техніко-технологічних процесів, способів і методів раціонального управління природно-ресурсним потенціалом, завдяки яким за максимального зростання обсягів виробництва забезпечується підвищення якості навколишнього природного середовища. Управління екологізацією підприємств потребує інформації про екологічні аспекти, результати природоохоронної діяльності та екологічні витрати. Облік і аналіз екологічних витрат та результатів природоохоронної діяльності, знання природоохоронного законодавства, набутий досвід охорони природи забезпечують еколого-економічне управління підприємством і підвищують значення методики

обліку і аналізу екологічних витрат як інструментів зниження забруднення навколишнього природного середовища промисловими підприємствами.

Результати аналізу підходів вітчизняних і зарубіжних учених-економістів щодо трактування екологічних витрат дозволили виявити: спільність тверджень щодо розуміння екологічних витрат, як витрат, здійснених підприємством з метою охорони природи і відшкодування завданих збитків навколишньому природному середовищу; відмінність поглядів стосовно складу екологічних витрат, особливості екологічних витрат, які об'єднують витрати різних видів природоохоронної діяльності (операційної та інвестиційної) й охоплюють різні напрямки природокористування (охорона атмосферного повітря і зміни клімату, очищення стічних вод, поводження з відходами, захист і реабілітація ґрунтів, підземних і поверхневих вод, збереження біорізноманіття, радіаційна безпека). Це дало можливість, враховуючи особливості природоохоронної діяльності гірничо-збагачувальних підприємств, розкрити сутність екологічних витрат та запропонувати їх склад (рис. 1). У роботі екологічні витрати гірничо-збагачувального підприємства об'єднані поняттям «сукупні екологічні витрати». Тим самим термін «екологічні витрати» набуває подальшого розвитку.

Під сукупними екологічними витратами запропоновано розуміти суму витрачених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для здійснення операційної та інвестиційної діяльності у сфері ресурсозбереження й охорони навколишнього природного середовища (за винятком реалізованих, знешкоджених і повторно використаних відходів), екологічні зобов'язання у вигляді екологічних платежів, інші понесені витрати і втрати через екологічно несприятливу діяльність підприємства.

Доведено, що екологічні зобов'язання слід трактувати як екологічний борг підприємства перед державою і соціальною сферою за завдані збитки природі та як показник, що відображає обсяг заподіяної шкоди у грошовому вимірнику.

Екологічні зобов'язання узагальнюються платою за забруднення навколишнього середовища, за видобуток і користування природними ресурсами та іншими екологічними платежами, необхідними в процесі природоохоронної

Рис. 1. Склад сукупних екологічних витрат гірничо-збагачувального підприємства

діяльності промислових підприємств. Платежі за надра, землю, воду та забруднення навколишнього природного середовища є окремими статтями собівартості продукції гірничо-збагачувальних підприємств, тобто витратами на виробництво продукції. Саме тому екологічні зобов'язання визначаються складовою частиною сукупних екологічних витрат досліджуваних підприємств.

Дослідження досягнутого рівня класифікації екологічних витрат дозволили запропонувати їй новий зміст шляхом опрацювання, узагальнення і доповнення новими ознаками. Принципово новим підходом є класифікація екологічних витрат залежно від видів природоохоронної діяльності: поділ на операційні та інвестиційні екологічні витрати. Операційні витрати забезпечують здійснення поточної природоохоронної діяльності. Для означення змісту інвестиційних витрат вивчено сутність інвестицій на основі витратного підходу. Інвестиційні витрати визначено як довготривалі вкладання коштів в охорону довкілля з метою отримання економічного, соціального й екологічного ефектів.

Виконане у роботі групування екологічних витрат (операційні екологічні витрати, інвестиційні екологічні витрати, екологічні зобов'язання, витрати і втрати через екологічно несприятливу діяльність підприємства, інші екологічні витрати) із зазначенням джерел інформації обрано за основу опрацювання методики обліку екологічних витрат та дозволить формувати дані про окремі види екологічних витрат у системі бухгалтерського обліку.

У розділі 2 «**Організаційні та методичні підходи до обліку екологічних витрат**» викладено результати дослідження практики обліку екологічних витрат промислових підприємств відповідно до національних П(С)БО та надано пропозиції щодо удосконалення організації та методики обліку екологічних витрат.

Визначено такі завдання обліку екологічних витрат: формування та надання повної, своєчасної, достовірної інформації про екологічні витрати і зобов'язання відповідно до потреб управління природоохоронною діяльністю підприємства; збереження ресурсів підприємства; надання інформації зовнішнім користувачам для прийняття рішень щодо інвестування природоохоронної діяльності підприємства.

Відповідно до завдань обліку екологічних витрат запропоновано напрями удосконалення механізму організації обліку екологічних витрат: розроблено схему інформаційних взаємозв'язків між цехами, відділами і службами та розподілу обов'язків між ними, схеми документообороту для груп екологічних витрат (для підвищення оперативності та якості інформації); рекомендовано ведення карток обліку операційних та інвестиційних витрат за центрами виникнення й природоохоронними заходами (для відокремленого обліку екологічних витрат); відомість аналітичного обліку екологічних витрат (для впорядкування обліку і підвищення аналітичності інформації про екологічні платежі); відомість обліку сукупних екологічних витрат (для узагальнення інформації про екологічні витрати).

За результатами аналізу практики формування облікової політики гірничо-збагачувальних підприємств надано пропозиції щодо доповнення Наказу підприємства «Про облікову політику» такими пунктами: додаткові рахунки з обліку екологічних витрат; перелік статей аналітичного обліку екологічних витрат, схеми документообороту і технологія обробки

інформації стосовно обліку екологічних витрат, перелік осіб, відповідальних за формування первинних документів з обліку екологічних витрат, способи розподілу непрямих екологічних витрат, порядок проведення інвентаризації відходів і стану екологічних зобов'язань, порядок розкриття інформації про екологічні витрати у звітності підприємства.

У запропонованій методиці обліку екологічних витрат передбачено поступове вирішення таких питань: ідентифікація видів діяльності, що зумовлюють екологічні витрати; визначення витрат, пов'язаних з цими видами діяльності; відображення на рахунках бухгалтерського обліку екологічних витрат; розкриття екологічних аспектів діяльності підприємства у звітності. Для цього проаналізовано законодавчу базу з обліку екологічних витрат, систематизовано перелік видів діяльності екологічного характеру, що генерують екологічні витрати, запропоновано методику обліку за групами екологічних витрат.

Запропоновано облік операційних витрат здійснювати з використанням субрахунків 239 «Екологічні витрати» та 913 «Витрати екологічного характеру». За субрахунком 239 «Екологічні витрати» слід обліковувати витрати, які прямо відносяться на собівартість продукції (наприклад, для цеху «Кар'єр» при виконанні вибухових робіт, які забезпечують процес видобутку залізної руди, плата за забруднення навколишнього середовища прямо включається до собівартості продукції). Відповідно за субрахунком 913 «Витрати екологічного характеру» обліковуватимуться непрямі екологічні витрати (наприклад, витрати на утримання вентиляційних систем приміщень цеху агломерації).

Враховуючи значну питому вагу екологічних витрат у структурі собівартості продукції та необхідність отримання інформації щодо їх обсягу (дотепер екологічні витрати обліковувались у складі загальних витрат на виробництво продукції), запропоновано склад окремої калькуляційної статті «Екологічні витрати» (рис. 2) та уточнено складові елементи екологічних витрат.

Рис. 2. Склад калькуляційної статті «Екологічні витрати»

Це дозволить обліковувати, планувати та аналізувати екологічні витрати у складі собівартості продукції з метою їх оптимізації.

Для обліку інвестиційних витрат запропоновано виділення основних засобів і нематеріальних активів природоохоронного призначення в окремі групи з відкриттям рахунків аналітичного обліку до рахунку 15 «Капітальні інвестиції», що дотепер не зроблено на досліджуваних підприємствах.

Рекомендовано порядок побудови аналітичних рахунків для обліку операційних витрат, інвестиційних витрат, екологічних зобов'язань; схеми обліку та кореспонденцію рахунків. Визначено особливості формування витрат на НДР природоохоронного спрямування, що уможлиблює їх облік у складі операційних і інвестиційних екологічних витрат відповідно до напрямку природоохоронної діяльності.

Для надання додаткової інформації зацікавленим користувачам про екологічні витрати уточнено зміст статей Балансу. Запропоновано розділ II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати доповнити рядками 269 «Операційні екологічні витрати» і 279 «В т.ч. інші операційні витрати»; Примітки до річної фінансової звітності доповнити таблицею №XI «Екологічні зобов'язання ГЗК на кінець звітного періоду» із розшифровкою екологічних платежів;

Обґрунтована необхідність пункт 11 П(С)БО 11 «Зобов'язання» доповнити переліком екологічних зобов'язань, а Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості – переліком екологічних витрат у структурі собівартості продукції та переліком екологічних витрат, що відносяться до загальнопромислових і інших витрат операційної діяльності.

Для пошуку шляхів оптимізації витрат на охорону природи досліджено систему управління екологічними витратами на гірничо-збагачувальних підприємствах. Обліково-аналітична інформація про екологічні витрати накопичується для прийняття управлінських рішень щодо зниження обсягів забруднення довкілля при постійно зростаючих обсягах виробництва продукції. Втім, процес управління витратами висуває додаткові завдання в частині деталізації, повноти і оперативності інформації. Врешті формується прямий і зворотній зв'язок між бухгалтерським обліком та управлінням витратами.

У дисертації сформульовано мету, визначено завдання, принципи управління екологічними витратами. Узагальнення теоретичного та практичного досвіду з управління екологічними витратами на ВАТ «Північний ГЗК», ВАТ «Інгулецький ГЗК» і ВАТ «Південний ГЗК» дало можливість запропонувати розрахунок сукупних екологічних витрат шляхом послідовного сумування екологічних витрат, здійснених на третьому, другому і першому рівнях управління; порядок прийняття управлінських рішень щодо обсягів природоохоронних витрат й заходів на основі обраного критерію; методику розрахунку ефективності екологічних витрат та чистого економічного ефекту, інформаційну базу відповідно до рівнів управління (для менеджерів цехів, менеджерів з екології, керівництва) підприємства.

У розділі 3 «Аналіз екологічних витрат в системі еколого-економічного управління підприємством» узагальнено досвід та запропоновано поглиблені підходи до технології виконання комплексного аналізу екологічних витрат через уточнення принципів аналітичних

досліджень, виокремлення напрямів і етапів аналізу, дослідження системи показників для кожної групи екологічних витрат, застосування елементів стратегічного аналізу.

Мета комплексного аналізу полягає у забезпеченні інформацією потреб управління екологічними витратами і природоохоронною діяльністю підприємства.

Визначено завдання аналізу екологічних витрат, якими є оптимізація екологічних витрат з метою отримання найбільшого еколого-економічного і соціального ефектів від здійснення природоохоронної діяльності, за умов досягнення стабільного ефекту зниження забруднення навколишнього природного середовища, пошук шляхів мінімізації екологічних витрат.

У дисертації запропоновано методику комплексного аналізу екологічних витрат за напрямками та етапами (рис. 3); удосконалено інформаційну базу через конкретизацію джерел інформації.

Рис. 3. Напрями та етапи аналізу екологічних витрат гірничо-збагачувального підприємства

В процесі аналізу виконання комплексного плану природоохоронної діяльності та аналізу сукупних екологічних витрат формується інформація про масштабність природоохоронної діяльності й пріоритетні напрямки вкладання коштів в охорону природи. Проблема підприємств гірничовидобувної галузі, виходячи з їх специфіки, є значні обсяги утворених відходів та викидів в атмосферне повітря, що зумовлює значні вкладення саме за цими напрямками природоохорони. На прикладі ВАТ «Південний ГЗК» досліджено структуру утворених відходів. Усього в результаті його діяльності за 2006р. утворено 46 видів відходів обсягом 20,1 млн. т. З них 87,1% закладовано у спеціально обладнаних місцях – відвалах і хвостосховищах; 9,8% відходів використано повторно для реконструкції і будівництва дамби хвостосховища; 3,1% відходів розкривних порід перероблено у щебінь; 0,1% відходів реалізовано і передано іншим підприємствам для утилізації. Така ситуація потребує додаткових досліджень, пов'язаних із пошуком способів комплексного використання природних ресурсів.

Ефективність аналізу операційних екологічних витрат досягається через співставлення показників природоохоронної і виробничої діяльності із залученням додаткової інформації про обсяги виробництва, собівартість продукції, обсяги викидів, скидів, відходів, рівень інфляції, що дозволяє виявити вплив факторів на зміну загальної суми екологічних витрат та їх структуру.

У процесі аналізу інвестиційних екологічних витрат ВАТ «Північний ГЗК» застосовано таблицю вигід і витрат інвестиційного проекту. За даними таблиці витрати (2038 тис. грн.) перевищують вигоди (1745 грн./рік) в 1168 разів, що підтверджує витратний, а не дохідний

механізм природоохоронної діяльності. Аналіз практики управління інвестиційними проектами свідчить, що проект, спрямований на зменшення забруднення навколишнього природного середовища і покращення умов праці робітників може бути прийнятим за наявності фінансових ресурсів. Пропонується аналізувати отримані результати, але вже після впровадження інвестиційних проектів. Це дозволить поліпшити природоохоронну діяльність, здійснювати подальші експериментальні, дослідні роботи з метою зниження негативного впливу підприємства на оточуюче середовище і підвищення життєвого рівня населення Криворізького регіону.

У результаті факторного аналізу плати за забруднення атмосферного повітря стаціонарними джерелами забруднення виявлено залежність суми платежів від факторів: прямий вплив здійснюють обсяг викидів, скидів, відходів, зростання індексу інфляції, зміна нормативів; непрямий вплив – збільшення обсягів видобутку і виробництва продукції, ступінь навантаження, потужності, термін простою очисних споруд і обладнання.

Аналіз частки екологічних витрат у структурі собівартості продукції ВАТ «Південний ГЗК» складає 7,2%. Цим обґрунтовано виділення статті «Екологічні витрати» у структурі собівартості продукції з метою планування, правильного обліку і контролю екологічних витрат. В процесі аналізу екологічних витрат за видами продукції ВАТ «Північний ГЗК» виявлено негативний вплив на довкілля цехів виробництва обкотишів і залізородного концентрату. Обґрунтовано, що першочерговим природоохоронним заходом має бути очищення атмосферного повітря в цеху виробництва обкотишів.

У роботі уточнено критерії прийняття управлінського рішення щодо вибору пріоритетних напрямів вкладання коштів в охорону природи, якими є обсяг зниження забруднення атмосферного повітря, обсяг зменшення відходів гірничо-збагачувального підприємства, зниження захворюваності і підвищення умов роботи працівників. Не всі здійснені природоохоронні заходи, а відповідно і витрати, призводять до зниження забруднення навколишнього середовища. Для розрахунку ефективності екологічних витрат прийнято тільки витрати, які забезпечують отримання екологічного, економічного й соціального ефектів природоохоронної діяльності.

У дисертації запропоновано порядок розрахунку ефективності екологічних витрат та чистого економічного ефекту для гірничо-збагачувальних підприємств, який передбачає такі етапи:

1. Визначення переліку видів природоохоронної діяльності, які призводять до зниження негативного впливу підприємства на навколишнє середовище.
2. Визначення екологічного, економічного й соціального ефектів, отриманих в результаті здійснених природоохоронних заходів.

3. Визначення екологічних витрат (здійснених в межах підприємства), які сприяли досягненню позитивних природоохоронних результатів.
4. Розрахунок еколого-економічного ефекту для кожного природоохоронного заходу:

де $EE(i)$ - еколого-економічний ефект i -го природоохоронного заходу,

OZ - обсяг забруднюючих речовин,

I - індекс споживчих цін,

$K_{1,2}$ - коригуючі коефіцієнти, затверджені Мінфіном України.

5. Розрахунок загального еколого-економічного ефекту (результату) здійснених природоохоронних заходів ($EE_{заг}$) у грошовому вимірнику шляхом сумування показників ефекту стосовно кожного природоохоронного заходу. Загальний еколого-економічний ефект відбувається у вигляді зниження обсягів забруднення навколишнього природного середовища викидами і скидами та збільшення обсягів повторно використаних й реалізованих відходів підприємства.

6. Розрахунок ефективності екологічних витрат:

де E_{EB} - ефективність екологічних витрат, грн.,

EB - сума екологічних витрат, що зумовили досягнення еколого-економічний ефекту,

грн.

7. Розрахунок чистого економічного ефекту:

де $ЧЕЕ$ - чистий економічний ефект, грн.,

B_{II} - витрати на здійснення таких природоохоронних заходів, грн.

Управління природоохоронною діяльністю базується на оцінюванні ефективності екологічних витрат. Для ВАТ «Південний ГЗК» отримано такі результати: $E_{ПЕВ} = 0,028$; $ЧЕЕ = 22,5$ млн. грн. Низький рівень ефективності екологічних витрат, значний термін повернення вкладених коштів підтверджує необхідність удосконалення природоохоронної діяльності підприємств з метою покращення її результатів.

Для забезпечення комплексного аналізу екологічних витрат застосовано такі елементи стратегічного аналізу: аналіз внутрішнього і зовнішнього середовища, аналіз сильних і слабких сторін підприємства, конкурентний аналіз, фрагмент аналізу життєвого циклу продукції гірничовидобувної галузі. Це дало можливість: запропонувати гірничо-збагачувальним підприємствам дотримуватися стратегій ресурсозбереження і зменшення забруднення

навколишнього середовища; виявити передову природоохоронну практику серед підприємств галузі; набути конкурентні переваги, інвестиційну привабливість та прихильність громадськості.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нові підходи до вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень, розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств та практичному їх використанні в процесі прийняття управлінських рішень з охорони навколишнього природного середовища.

Проведене дослідження дало змогу сформулювати висновки та надати рекомендації, які відображають досягнення визначеної мети і вирішення поставлених завдань.

1. Актуальною проблемою розвитку, як суспільства загалом, так і промислових підприємств України, є зменшення забруднення і збереження навколишнього природного середовища. Для досягнення позитивних результатів у природоохоронній сфері інформація про екологічні витрати і природоохоронні процеси підприємств набуває важливого значення. Розробка методики обліку і аналізу екологічних витрат, їх раціональна організація забезпечить прийняття управлінських рішень, спрямованих на зниження забруднення навколишнього природного середовища і раціональне використання ресурсів підприємства.

2. На методику та організацію обліку і аналізу екологічних витрат підприємств гірничовидобувної галузі впливають особливості природоохоронної діяльності і специфіка виробництва продукції, а саме: поділ природоохоронної діяльності на операційну та інвестиційну, складність технологічних процесів (геологорозвідувальні і підготовчі роботи, видобуток, транспортування, дроблення, збагачення, агломерація, окускування, складування відходів), значна кількість і віддаленість структурних одиниць підприємства довели необхідність здійснення обліку екологічних витрат за центрами їх виникнення і напрямками природоохоронної діяльності.

3. Сукупні екологічні витрати об'єднують різні види витрат і напрями природокористування. Їх обсяг визначається сумою витрачених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для здійснення операційної та інвестиційної діяльності у сфері ресурсозбереження й охорони навколишнього природного середовища (за винятком реалізованих, знешкоджених і повторно використаних відходів), екологічні зобов'язання у вигляді екологічних платежів, інші понесені витрати і втрати через екологічно несприятливу діяльність підприємства. Екологічні зобов'язання є боргом підприємства перед державою і соціальною сферою за завдані збитки довікллю внаслідок негативного впливу на навколишнє

природне середовище та показником, що відображає обсяг заподіяної шкоди в грошовому вимірнику. Уточнення сутнісних характеристик понять «сукупні екологічні витрати» і «екологічні зобов'язання» сприятимуть підвищенню достовірності формування відповідних звітних показників.

4. Для обліку і аналізу екологічних витрат, контролю за витраченими ресурсами на охорону природи удосконалено класифікацію екологічних витрат через її доповнення такими ознаками: за видами природоохоронної діяльності (операційні та інвестиційні), за отриманим ефектом (прямі й сполучені), за напрямками відшкодування (державі і соціальній сфері). Виконано групування екологічних витрат за такими групами: операційні екологічні витрати, інвестиційні екологічні витрати, екологічні зобов'язання, витрати і втрати в результаті екологічно несприятливої діяльності підприємства, інші екологічні витрати із зазначенням джерел інформації. Кожна група екологічних витрат має специфічні характеристики, що потребує відокремленого відображення у бухгалтерському обліку. Групування покладено в основу розроблення методики обліку екологічних витрат, що забезпечує адекватне їх відображення у фінансовій звітності.

5. Облік операційних та інвестиційних витрат не виділено в окрему ділянку обліку, а для правильного розрахунку та обліку екологічних зобов'язань необхідна оперативна інформація про види і обсяги забруднень, яка надходить з лабораторії охорони навколишнього середовища. Тому для раціональної організації обліку екологічних витрат запропоновано схеми інформаційних взаємозв'язків між секторами головної бухгалтерії, центрами витрат та екологічною службою (в т.ч. лабораторією охорони навколишнього середовища), розподіл обов'язків з обліку екологічних витрат та схеми документообороту, визначено центри формування екологічних витрат, уточнено зміст наказу підприємства «Про облікову політику». Для забезпечення відокремленого обліку екологічних витрат та підвищення аналітичності інформації запропоновано ведення карток обліку операційних та інвестиційних витрат за центрами витрат і природоохоронними заходами; відомості обліку сукупних екологічних витрат; відомості аналітичного обліку екологічних зобов'язань.

6. У результаті розроблення методики обліку екологічних витрат гірничо-збагачувальних підприємств з урахуванням особливостей природоохоронної діяльності і технології виробництва запропоновано:

– обліковувати екологічні витрати за виділеними групами: облік операційних екологічних витрат (відображення в обліку витрат на поточну природоохоронну діяльність); облік інвестиційних витрат (облік витрат на придбання, будівництво і модернізацію природоохоронних об'єктів); облік екологічних зобов'язань (облік зборів і платежів за

забруднення навколишнього середовища, користування природними ресурсами та інших екологічних платежів);

- склад калькуляційної статті «Екологічні витрати» у структурі собівартості продукції гірничо-збагачувальних підприємств;

- субрахунки і рахунки аналітичного обліку, порядок побудови рахунків аналітичного обліку, схеми та кореспонденцію рахунків з обліку операційних, інвестиційних екологічних витрат та екологічних зобов'язань;

- розшифровувати зміст статей Балансу, Звіту про фінансові результати та розкривати інформацію про екологічні витрати у Примітках до річної фінансової звітності для надання інформації зацікавленим користувачам.

7. Ефективність екологічних витрат визначається економією витрат у вигляді зменшення плати за використані ресурси, плати за забруднення навколишнього природного середовища викидами і скидами, плати за розміщення відходів та соціальних виплат робітникам. Запропонована методика розрахунку ефективності екологічних витрат позитивно впливає на прийняття управлінських рішень щодо пріоритетного вкладання коштів в охорону довкілля, дозволить оптимізувати екологічні витрати, розробляти і коригувати природоохоронні проекти, які знижують забруднення навколишнього природного середовища.

8. Результатом удосконалення організації аналізу екологічних витрат є такі пропозиції: конкретизація джерел інформації, якими є облікова, звітна, статистична, нормативна, технологічна, екологічна та інформація, що надходить із зовнішнього середовища; розподіл обов'язків для виконання аналізу екологічних витрат (дотепер аналіз екологічних витрат виконувався спеціалістами екологічної служби); складання Звіту про результати комплексного аналізу екологічних витрат, який включає загальну і варіативну частини для узагальнення результатів аналітичних досліджень. Це сприятиме підвищенню ефективності аналітичної роботи і якості інформації.

Подолання екологічних проблем, прийняття обґрунтованих рішень з метою зниження негативного впливу підприємств на біосферу та її збереження, потребує виконання комплексного аналізу екологічних витрат. Це передбачає застосування традиційних і нових підходів до аналізу, дослідження екологічних витрат за групами і напрямками природоохоронної діяльності та системи показників, аналізу виконання плану природоохоронних заходів, вивчення впливу основних чинників на рівень екологічних витрат, аналізу екологічних витрат у структурі собівартості продукції і за видами діяльності, оцінки ефективності екологічних витрат, застосування елементів стратегічного аналізу. Комплексний аналіз екологічних витрат забезпечить управління підприємством відповідно до принципів сталого розвитку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ*Статті в наукових фахових виданнях:*

1. Кондратюк О.М. Проблеми обліку, аналізу витрат на природоохоронні заходи та їх фінансування на прикладі Криворізького промислового регіону / О.М. Кондратюк // Економіка: проблеми теорії і практики : зб. наук. праць : в 4 т. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – Вип. 200. – Т. IV. – С. 1021-1027 (0,29 д. а.).

2. Кондратюк О.М. Роль і місце фінансового екологічного обліку у вирішенні проблем охорони навколишнього середовища / О.М. Кондратюк // Економіка: проблеми теорії і практики : зб. наук. праць : в 5 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – Вип. 201. – Т. III. – С. 600-606. (0,33 д. а.).

3. Кондратюк О.М. Облік, статистика та аналіз сукупних екологічних витрат підприємств Криворізького регіону / О.М. Кондратюк // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту : зб. наук. праць : – К.: Держкомстат України, Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2006. – Вип. 11. – С. 4-8 (0,2 д. а.).

4. Кондратюк О.М. Організаційні аспекти обліку сукупних екологічних витрат гірничо-збагачувальних підприємств / О.М. Кондратюк // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ : наук. зб. – Кривий Ріг : KEI КНЕУ, 2006. – № 6. – С. 68-75 (0,43 д. а.).

5. Кондратюк О.М. Екологічні витрати: економічна сутність, питання обліку і аналізу / О.М. Кондратюк // Економіка та підприємництво : зб. наук. праць молодих учених та аспірантів. – К. : КНЕУ, 2006р. – Вип. 17. – С. 171-178 (0,43 д. а.).

6. Кондратюк О.М. Екологічні зобов'язання гірничо-збагачувальних підприємств Криворізького регіону: види, відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності / О.М. Кондратюк // Економіка промисловості : наук.-практ. журнал. – Донецьк : Інститут економіки промисловості НАН України, «Економіка промисловості», 2007. – №1(36). – С. 155-165 (0,62 д. а.).

7. Кондратюк О.М. Теоретико-методичні основи аудиту операцій, пов'язаних з екологічними витратами / О.М. Кондратюк // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ : зб. наук. праць. – Кривий Ріг : KEI КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2008. – № 1(13). – С. 95-105 (0,77 д. а.).

В інших виданнях:

8. Кондратюк О.М. Сучасні підходи до класифікації екологічних витрат гірничо-збагачувальних підприємств / О.М. Кондратюк // Майбутнє – аудит: матеріали міжвуз. наук.-практ. конф. 18 листопада 2005р. / Редкол.: М.Л Крапивко, В.Я. Нусінов, К.С. Сурніна. – Кривий Ріг : Мінерал, 2005. – С. 92-93 (0,05 д.а.).

9. Кондратюк О.М. Екологічні витрати: управлінський аспект / О.М. Кондратюк // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи : зб. тез доповідей учасників V наук. конф., присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородкіна (15.03.1960 – 14.03.2002). – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2007. – С. 246-248 (0,1 д. а.).

10. Кондратюк О.М. Напрями вдосконалення методики аналізу екологічних витрат / О.М. Кондратюк // Дні науки '2005 : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 15-27 квітня 2005р. – Дніпропетровськ : «Наука і освіта», 2005. – Т. 15. Облік і аудит. – С. 45-47 (0,05 д. а.).

11. Оцінка екологічної ситуації регіонів і екологічного стану підприємств України за умов використання інформаційних технологій / О.М. Кондратюк // Научное пространство Европы – 2008 : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 15-30 квітня 2008р. – Софія : «БялГРАД-БГ» ООД. – 2008. – Т.8. Экономика. – С 58-60 (0,11 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2008.

Дисертація присвячена питанням удосконалення методики та практики обліку і аналізу екологічних витрат промислових підприємств. Обґрунтовано значення інформації про екологічні витрати, необхідність раціональної організації та методики обліку і аналізу екологічних витрат для забезпечення ефективного управління екологічними витратами й природоохоронною діяльністю промислових підприємств. Розкрито сутність поняття «сукупні екологічні витрати» як об'єкта обліку і аналізу. Удосконалено класифікацію і виконано групування екологічних витрат відповідно до завдань їх обліку і аналізу. Запропоновано рекомендації щодо удосконалення методично-організаційних засад і практики обліку екологічних витрат. Обґрунтовано необхідність відображення інформації про екологічні витрати підприємства у фінансовій звітності для задоволення інформаційних потреб користувачів. Досліджено сутність ефективності екологічних витрат та уточнено методику її розрахунку. Розвинуто технологію комплексного аналізу екологічних витрат промислових підприємств через виокремлення його етапів і напрямків, дослідження системи показників, застосування елементів стратегічного аналізу. Це надасть можливість отримати інформацію для розробки

природоохоронних проєктів, які знижують забруднення навколишнього природного середовища.

Ключові слова: екологічні витрати, облік, аналіз, промислові підприємства, екологічні зобов'язання, природоохоронна діяльність.

АННОТАЦІЯ

Кондратюк О.М. Учет и анализ экологических затрат промышленных предприятий. – Рукопись.

Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). – ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», Киев, 2008.

Диссертация посвящена вопросам совершенствования методики и практики учёта и анализа экологических затрат промышленных предприятий в соответствии с современными проблемами, которые связаны с поиском путей снижения негативного влияния промышленных предприятий на окружающую природную среду.

В работе проанализированы экологические проблемы устойчивого развития и пути их решения с целью обоснования актуальности исследований учёта и анализа экологических затрат. Рассмотрена деятельность международного сообщества, а именно государственных и общественных организаций, ученых и общественных деятелей относительно охраны и сбережения окружающей среды, проблем устойчивого развития общества.

Исследованы особенности природоохранной деятельности промышленных предприятий горнодобывающей отрасли Украины и тем самым определены наиболее приоритетные её направления – обращение с отходами и охрана атмосферного воздуха. Показано негативное влияние структурных подразделений горно-обогатительных предприятий на окружающую природную среду. Исходя из этого даны рекомендации относительно учёта экологических затрат по центрам их возникновения и природоохранным мероприятиям. Это позволит достоверно отражать экологические затраты в бухгалтерском учёте и финансовой отчётности.

Проанализированы и систематизированы подходы к понятию «экологические затраты». Сформулированы определения понятий «совокупные экологические затраты» и «экологические обязательства» с целью учёта всех затрат предприятия на охрану природы и формирования соответствующих отчетных показателей.

В процессе исследований достигнутого уровня классификации экологических затрат, предложено её новое содержание путём обработки, обобщения и дополнения новыми

признаками. В зависимости от видов природоохранной деятельности экологические затраты классифицированы на операционные и инвестиционные, в зависимости от полученного эффекта – на прямые и косвенные, в зависимости от направления возмещения нанесенного ущерба – на затраты, возмещаемые государству и социальной сфере.

В работе предложено группирование экологических затрат, которое положено в основу разработки методик учета, анализа и управления. Выделены такие объекты учета: операционные экологические затраты, инвестиционные экологические затраты, экологические обязательства, затраты и потери в результате экологически неблагоприятной деятельности предприятий, прочие экологические платежи. Раскрыты содержание и состав групп экологических затрат.

Исследована теория и практика организации учета экологических затрат, проанализированы недостатки и предложены такие рекомендации по их устранению: 1) уточнены функции учета экологических затрат; 2) предложена схема взаимосвязей и движения потоков информации о экологических затратах между цехами, службами, отделами и бухгалтерией; 3) предложено дополнить учетную политику предприятия концепцией учета экологических затрат; 4) предложено ведение карточек учета экологических затрат за центрами затрат и природоохранными мероприятиями, ведомостей аналитического учета и совокупных экологических затрат. Это позволит достоверно отражать экологические затраты в бухгалтерском учете и отчетности, повысить качественные и аналитические характеристики учетной информации.

В диссертации предложена методика учета экологических затрат за выделенными ранее группами: операционные экологические затраты, инвестиционные экологические затраты, экологические обязательства, затраты и убытки в результате экологически неблагоприятной деятельности предприятий. Предложено состав калькуляционной статьи «Экологические затраты». Рекомендовано использование аналитических счетов и регистров синтетического и аналитического учета, систематизированы хозяйственные операции и корреспонденция счетов, что обеспечит полное отражение экологических затрат в бухгалтерском учёте. Предложена конкретизация статей отчетных форм финансовой отчетности, а именно: «Баланс», «Отчет о финансовых результатах», «Примечания к годовой финансовой отчетности», при необходимости предоставления дополнительной информации заинтересованным пользователям.

С целью поиска путей оптимизации экологических затрат исследована система их управления. Определены особенности планирования природоохранной деятельностью и контроля экологических затрат. Уточнены методика расчета эффективности экологических

затрат и критерии принятия управленческих решений, касающихся вложения средств в охрану природы.

Получила дальнейшее развитие методика комплексного анализа экологических затрат через конкретизацию источников аналитических исследований, новых направлений анализа, исследования комплекса показателей для групп экологических затрат, применения элементов стратегического анализа. Это позволит получить дополнительную информацию для планирования эффективных природоохранных мероприятий, которые позволят снизить негативное влияние горно-обогатительных предприятий на биосферу.

Ключевые слова: экологические затраты, учет, анализ, промышленные предприятия, экологические обязательства, природоохранная деятельность.

ANOTATION

Kondratyuk O.M. Accounting and analysis of ecologic costs of industrial enterprises. – Manuscript.

Thesis for candidate's degree in economic sciences on speciality: 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (according to the kinds of activities). – SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University». – Kyiv, 2008.

The thesis is devoted to questions of improvement of the method and the practice of accounting and analysis of ecologic costs of the industrial enterprises. The informational importance of ecologic costs, the necessity of rational organization and the methods of accounting and analysis of ecological costs for maintaining the effective management of ecological costs and nature-protecting activity of the industrial enterprises are grounded. The notions essence of «summary ecologic costs» as an object of accounting and analysis is revealed. The classification is improved, and the grouping of ecologic costs, according to the task of their accounting and analysis is made. The improvement recommendation of the methodic-organizational measures and the practice of ecologic costs' accounting of the industrial enterprises are proposed. The necessity of disclosure of the information on ecological costs of an enterprise in the financial statements for meeting the informational needs of users has been grounded. The essence of ecologic costs effectiveness is investigated and the technique of its calculation is specified. The complex analysis technology of ecological costs of the industrial enterprises via the separation of its stages and directions, the research of the indicators' system, and the usage of the strategic analysis' elements are developed. That will give an opportunity to receive the information for the elaboration of the nature-protecting projects, reducing the pollution of the nature environment.

Key words: ecologic cost, accounting, analysis, industrial enterprises, ecologic obligations, environmental activity.

Підп. до друку __.__.2008р. Формат 60x90¹/16. Папір офсетний.

Друк офсетний. Автор. арк. 0,9. Тираж 100 пр. Зам. №__.

Видавництво та друк – Інформаційно-видавничий центр Товариства «Знання» України.

03150, м. Київ-150, вул. Велика Васильківська (Червоноармійська), 57/3, к. 314.

Тел. 287-41-54, 387-30-97

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,

Виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції

ДК № 217 від 11.10.2000р.