

**INTRODUCTION OF INTEGRATED REPORTING
FOR THE DEVELOPMENT OF ENVIRONMENTAL
ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT SYSTEM
OF ENTITIES AT DIFFERENT LEVELS OF MANAGEMENT**

**ВПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ
ДЛЯ РОЗВИТКУ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ
В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТІВ
РІЗНИХ РІВНІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Nataliia Svichkar¹

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-268-5-8>

Abstract. The section is devoted to the study of a new method of presenting information about the state of the company – integrated reporting. Particular attention is paid to one of the components of integrated reporting – environmental reporting. A comparative characteristic of traditional financial and integrated reporting by different criteria is made. The content and elements of the integrated report in accordance with the International Standard are disclosed. It is proposed to consider the new reporting model as a possible way to obtain a more complete picture of the company's activities, which will allow it to reflect risks and opportunities, more logically link social, environmental factors and financial results. A group of financial and non-financial indicators of integrated reporting analysis is proposed, which will become the information base in the management system of entities at different levels of management. The financial statements were improved by adding additional items in the context of disclosure of information on environmental performance of the enterprise. The classification of environmental costs is proposed, which will contribute to the further development of environmental accounting and analysis. The presented results can be used by entities of different levels

¹ Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at the Department of Real Estate Development, Accounting and Marketing
State Higher Educational Institution
“Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture”

of management when deciding on the feasibility of an integrated report, especially management environmental reporting and its analysis.

Keywords: analysis, environmental accounting, environmental costs, integrated reporting, integrated thinking, non-financial indicators, business entities, management, financial indicators.

1. Вступ

Основним механізмом інформування стейкхолдерів про фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, їхній економічний, соціальний та екологічний потенціал, якість організаційного управління, тенденції розвитку в середньо- та довгостроковій перспективі, необхідної для прийняття релевантних економічних рішень є публічна звітність. Ступінь розвиненості публічної звітності економічного суб'єкта дозволяє судити про його прагнення до інформаційної прозорості, такої необхідної для зміцнення довіри інвесторів і суспільства, підвищення конкурентоспроможності, зниження рівня корупції, створення сприятливого інвестиційного клімату, забезпечення сталого розвитку, демонстрації соціальної відповідальності. Користувачам необхідна звітність, що цілісно відображає здатність організації до створення цінності протягом часу через усю сукупність взаємозв'язків між стратегією, організаційним управлінням, операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю організації, що використовуються нею в бізнес-моделі та схильними до її впливу різними видами капіталу (фінансовим, інтелектуальним, людським, природним та соціальним) у взаємодії із зовнішнім середовищем.

Задовольнити інформаційні очікування стейкхолдерів здатна інтегрована звітність.

Практична значимість інтегрованої звітності для економічних суб'єктів у підвищенні їхньої інформаційної прозорості, обґрунтуванні інвестиційної привабливості, дотриманні кращих зразків світової практики в галузі звітності визначають актуальність даного напрямку дослідження.

Питання актуальності впровадження інтегрованої звітності як нової моделі управління бізнесу знайшло відображення в роботах таких українських вчених, як П.Й. Атамас [1], К.М. Безверхий [1], Т.В. Давидюк [3], О.А. Зоріна [4], Р.О. Костирко [5], О.В. Кравченко [6],

А.С. Крутова [7], Р.В. Кузіна [8], Н.О. Лоханова [9], О.О. Нестеренко [7]. Проблемам формування інтегрованої звітності присвячені роботи зарубіжних вчених: Л. Бернстайна, М. ВанБреда, М. Кутера, В. Палія, Е. Хендріксена та інших.

Проте у зв'язку з новизною цієї моделі звітності існує недостатня теоретична та методологічна розробленість практично з усіх питань, пов'язаних із її формуванням.

Мета дослідження – розвиток теоретичних та практичних основ, пов'язаних із впровадженням та складанням інтегрованої звітності та формуванням інформації для обліку і аналізу екологічних витрат.

Теоретичною і методологічною основою дослідження є нормативні документи, які регулюють питання обліку, складання звітності, а також наукові роботи, підручники, монографії в контексті інтегрованої звітності та екологічного обліку.

2. Інтегрована звітність як нова інформаційна форма в системі управління суб'єктів різних рівнів господарювання

Від суб'єктів господарювання різних рівнів все частіше вимагають розкривати в річних звітах більше інформації, яка виходить за рамки фінансової звітності, оскільки нефінансова інформація може також бути корисною для прийняття рішень.

Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) створила інноваційну систему, відому як Система інтегрованої звітності. Концепція інтегрованої звітності передбачає фундаментальну зміну способу управління суб'єктами господарювання та складання звітів для заінтересованих сторін.

У рамках Системи інтегрованої звітності інтегроване мислення визначається як «активний розгляд організацією зв'язків між її різними операційними та функціональними одиницями та капіталами, які вона використовує та на які впливає» [10].

У центрі інтегрованої звітності – усвідомлення того, що вартість компанії залежить від широкого діапазону факторів. Деякі з цих факторів є фінансовими чи матеріальними за характером, та їх легко врахувати у фінансовій звітності (наприклад, майно чи кошти), що не можна сказати про багато інших факторів, таких як інтелектуальний капітал, конкуренція та енергобезпека. Аналіз того, яким чином фінан-

сові та нефінансові фактори сприяють створенню вартості суб'єкта господарювання, називається інтегрованим мисленням.

Традиційно моніторингу та оцінці фінансової вартості підприємств приділялася особлива увага. Директори та акціонери використовують фінансову звітність для оцінки фінансової вартості компанії. Наприклад, фінансовий капітал (грошові кошти) можна інвестувати в основні засоби для підвищення ефективності та підсумкових показників рентабельності.

Інтегроване мислення сприяє усвідомленню того, що вся вартість компанії створюється з урахуванням інвестицій, зумовлених такими фінансовими чинниками. Вартість компанії складається не тільки з прибутку, на неї також впливає благополуччя співробітників та їх мотивація, інтелектуальна власність та навички персоналу організації, навколишнє середовище та природні ресурси (земля, вода, корисні копалини) у безпосередній близькості від організації, а також репутація організації серед зацікавлених осіб та суспільства в цілому.

Система інтегрованої звітності необхідна і бізнесу та інвесторам. Компаніям потрібна така система звітності, яка сприятиме розумінню та формулюванню їхньої стратегії, а також сприятиме підвищенню ефективності діяльності всередині організацій та залученню фінансового капіталу з метою інвестування. Інвесторам потрібно розуміти, як стратегія створює вартість з часом.

Розглянемо відмінності щодо фінансової та інтегрованої звітності за різними критеріями (табл. 1.1).

У 2013 р. було розроблено Міжнародний стандарт інтегрованої звітності (далі – Стандарт) [10]. Довгостроковою метою Міжнародної ради з інтегрованої звітності, закріпленої в цьому Стандарті, є світ, в якому інтегроване мислення стає основою ділової практики в державному та приватному секторах, а інтегрована звітність – масовою нормою корпоративної звітності. Міжнародна система інтегрованої звітності розроблена як керівництво всім компаній, складових інтегровані звіти.

Завдання інтегрованої звітності:

– підвищити якість інформації, доступної для постачальників фінансового капіталу, для більш ефективного та продуктивного розподілу капіталу;

**Порівняльна характеристика традиційної
фінансової та інтегрованої звітності**

Критерій	Фінансова звітність	Інтегрована звітність
1	2	3
Капітал	Містить інформацію лише про фінансовий капітал	Крім даних про фінансовий капітал, міститься інформація про промисловий, людський, соціальний, інтелектуальний, природний капітал
Склад інформації	Опис досягнутих організацією фінансових результатів, інформація про активи, пасиви, грошові потоки	Містить інформацію, що стосується не тільки фінансових результатів діяльності, а й зовнішніх ефектів бізнесу (таких як екологічний та соціальний ефект)
Периметр звітності	Залежить від стандартів звітності, які регламентують поняття значного впливу чи контролю	Залежить від ризиків, можливостей та результатів, що істотно впливають на здатність організації до створення вартості
Взаємозв'язок інформації	Роз'єднана інформація та коментарі керівництва	Взаємопов'язана інформація
Здатність до адаптування	Низька, чіткість дотримання правил	Висока можливість реагування на обставини
Точність відображення елементів звітності	Недостатньо точне та повне відображення окремих елементів звітності	Більш достовірне відображення про ресурси компанії та результатів її діяльності
Період часу	Короткостроковий	Коротко-, середньо- та довгостроковий
Можливість прогнозування	Орієнтація на минулі показники та фінансові ризики минулого періоду не дає можливості прогнозування розвитку організації з достатнім ступенем точності	Орієнтована на майбутнє, складання супроводжується обов'язковим врахуванням стратегічних цілей та всіх видів ризиків. Надає можливість прогнозування розвитку організації у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективах.

(Закінчення таблиці 1.1)

1	2	3
Регламентация	Регламентується законодавством, Міжнародним стандартом фінансової звітності (МСФЗ)	не регламентується законодавством (тільки Міжнародним стандартом інтегрованої звітності МСІЗ); орієнтована на розкриття суттєвих аспектів, які можна змінювати залежно від обставин
Прозорість	Невисока прозорість через те, що розкривається обмежена кількість обов'язкових показників	Висока прозорість через те, що розкривається більше показників, різноманітні позитивні та негативні аспекти діяльності організації

Джерело: сформовано автором за [10–11]

– розробити більш узгоджений та ефективний підхід до корпоративної звітності, який враховуватиме різні тенденції підготовки звітів та дозволить отримати інформацію про повний діапазон факторів, що істотно впливають на здатність організації створювати вартість з часом;

– підвищити рівень підзвітності та відповідального управління великою базою капіталу (фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного) та сприяти формуванню більш чіткого уявлення про їх взаємозв'язок;

– підтримувати концепцію інтегрованого мислення, сприяти прийняттю рішень та виконанню дій, приділяючи основну увагу створенню вартості у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективах.

Існують три основні концепції інтегрованої звітності, зміст яких розкрито у табл. 1.2.

У Системі інтегрованої звітності виділяються такі види капіталу: фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний, природний капітал. Ці категорії капіталу необов'язкові до ухвалення під час підготовки інтегрованого звіту організації. Інтегрований звіт може охоплювати не всі види капіталу, основна увага приділяється капіталам, які мають значення для організації.

Стандарт розкриває елементи змісту інтегрованого звіту. Елементи взаємопов'язані між собою і є взаємовиключними. Елементи та їх

зміст інтегрованого звіту згідно з Міжнародним стандартом наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.2

Концепції інтегрованої звітності

Назва	Характеристика
1. Створення вартості для організації та інших осіб	Вартість, створена організацією з часом, відображає збільшення, зменшення чи трансформацію капіталів, зумовлені господарською діяльністю організації та її результатами. Діяльність організації, її взаємодії та відносини, віддача та результати за різними капіталами, які вона використовує і на які впливає, впливають на здатність організації застосовувати зазначені капітали у безперервному циклі.
2. Процес створення вартості	Процес створення вартості заснований на бізнес-моделі організації, яка враховує інформацію про різні капітали та вихідні дані та шляхом використання даних про господарську діяльність організації дозволяє отримати віддачу (продукти, послуги, побічні продукти, відходи) та результати (внутрішні та зовнішні наслідки для капіталу).
3. Капітали	Капітали – це ресурси та відносини, які організація використовує і на які впливає.

Джерело: сформовано автором

Цей порядок не є єдиним способом їх упорядкування та жорсткою структурою змісту інтегрованого звіту. Інформація в інтегрованому звіті надається так, щоб продемонструвати зв'язки між елементами змісту.

Інтегрована звітність повинна стати об'єднанням фінансової інформації, підготовленої за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), а також вітчизняними Положеннями (стандартами) з бухгалтерського обліку України, розробленими на основі МСФЗ, з нефінансовою інформацією в галузі сталого розвитку, підготовленою відповідно до керівництва GRI (Глобальна ініціатива зі звітності) [11]. Оскільки діюча версія Міжнародного стандарту інтегрованої звітності не включає поки що до свого складу набір показників та індикаторів звітності, то доцільно користуватися як показниками, пропонуваними МСФЗ (і/або національними стандартами фінансової звітності), так і показниками сталого розвитку, а також використовувати свої власні

**Елементи та зміст інтегрованого звіту
згідно з Міжнародним стандартом**

Назва розділу	Основне питання розділу
1. Огляд організації та зовнішнє середовище	Чим займається організація та які умови, в яких вона працює.
2. Керування	Як структура управління організації підтримує її здатність створювати вартість у короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах
3. Бізнес-модель	Яка бізнес-модель організації
4. Ризики та можливості	Який вплив ризиків та можливостей на здатність організації створювати вартість протягом короткострокового, середньострокового та довгострокового періодів і того, як організація використовує такі можливості та керує такими ризиками
5. Стратегія та розподіл ресурсів	В Якому напрямку хоче розвиватися організація і як вона має намір робити це
6. Результати діяльності	Як організація досягла своїх стратегічних цілей та які результати її діяльності з погляду капіталів
7. Перспективи на майбутнє	Які складності та невизначеності можуть виникнути в організації при реалізації її стратегії та які потенційні наслідки для її бізнес-моделі та майбутньої діяльності
8. Основні принципи підготовки та презентації	Як організація визначає фактори, які слід включити до інтегрованого звіту, та як такі фактори оцінюються кількісно чи якісно

Джерело: сформовано автором за [10]

показники ефективності роботи з капіталами та показники, що враховують специфіку діяльності організації.

Інтегрована звітність щодо фінансових показників повинна базуватися на трьох основних концепціях:

1) концепції справедливої вартості, яка дозволяє надавати користувачам інформацію про фінансовий стан та результати діяльності організації, виходячи з реальної вартості елементів звітності;

2) концепції пріоритету економічного змісту над правовою формою, відповідно до якої професійне судження дозволяє судити про економічну форму та відображати достовірніше елементи звітності;

3) концепції прозорості, що забезпечує відображення всіх істотних деталей діяльності підприємства.

Саме ці три напрями дозволяють найточніше і комплексно підійти до оцінки реального стану бізнесу компанії.

Ключові показники звітності у сфері сталого розвитку, які мають відобразитися в інтегрованій звітності, можна групувати за трьома складовими [11]:

1) економічна складова, що являє собою створену та розподілену пряму економічну вартість, доходи, операційні витрати, виплати співробітникам, постачальникам сировини та матеріалів, постачальникам капіталу, державі, пожертвування та інші інвестиції у співтовариства, нерозподілений прибуток;

2) екологічна складова, яка включає результати діяльності, пов'язані як з вхідними потоками (сировиною, енергією, водою), так і з вихідними потоками (викидами, скидами, відходами, а також витратами, пов'язаними з навколишнім середовищем);

3) соціальна складова, тобто чисельність співробітників та плинність кадрів, взаємини співробітників та керівництва, здоров'я та безпека на робочому місці, навчання та освіта, рівень оплати праці та соціальний пакет інвестицій у проекти соціальної сфери.

Пропонуємо групу показників аналізу інтегрованої звітності, яку представлено в табл. 1.4. Спільним у показниках є і те, що у основі лежить оцінка вартості бізнесу, цінності капіталів.

Однак інтегрована звітність має не тільки переваги, але й недоліки, що призводять до значних труднощів при переході від традиційної фінансової до інтегрованої звітності. Практики відзначають, що цей процес передбачає тимчасові та грошові витрати, необхідні для складання звітності, виникає необхідність у навчанні персоналу, проведенні аудиторських перевірок, підготовці нового програмного забезпечення тощо. І, як результат, на даний момент складання інтегрованої звітності можливе лише великими українськими корпораціями. Тим не менш, і цей сегмент бізнесу формулює власні проблеми, до яких відносить: збільшення ризику розкриття комерційної таємниці, неточність прогностичних показників, відсутність, заявленої як перевага, можливості порівняння інформації, через її непорівнянність тощо.

Отже, підсумовуючи вище написане виділимо основні переваги та обмеження інтегрованої звітності (рис. 1.1).

Групи показників інтегрованої звітності

Вид капіталу	Фінансові показники	Нефінансові показники
Фінансовий капітал	1. Капітал 2. Прибуток/збиток за рік	–
Виробничий капітал	1. Гудвіл	1. Кількість клієнтів 2. Кількість регіонів присутності в країні
Людський капітал	1. Витрати в розвитку персоналу	1. Кількість працівників 2. Рівень залучення персоналу
Інтелектуальний капітал	1. Витрати навчання персоналу	1. Обсяг навчання одного співробітника 2. Обсяг навчальних курсів
Природний капітал	1. Витрати на екологічну безпеку	1. Споживання води 2. Споживання паперу
Соціальний капітал	1. Соціальні інвестиції	1. Кількість волонтерів 2. Охоплення соціальних програм

Джерело: сформовано автором

Таким чином, інтегрована звітність – це не просто новий напрямок у системі обліку. Вона вимагає переоцінки традиційних основ складання звітності та впровадження інтегрованого мислення, що здатне надати суттєву підтримку різним користувачам інтегрованої звітності у розумінні інформації про результати діяльності компанії щодо створення вартості. Також у зв'язку з тим, що інтегрована звітність має на увазі принципово інший підхід до підготовки звітності та націлена на надання більш прозорої інформації, вона буде затребувана у найближчі десятиліття.

2. Розвиток екологічного обліку в Україні

Головною проблемою при проведенні екологічного консалтингу є відсутність інформації щодо екологічних витрат у фінансовій та управлінській звітності. Отже, виникає потреба в удосконаленні управлінської звітності в контексті розкриття природного капіталу, а саме розвитку екологічного обліку. Цю потребу можна задовольнити за допомогою складання інтегральної звітності, сутність та елементи якої розглянуті в попередньому підрозділі.

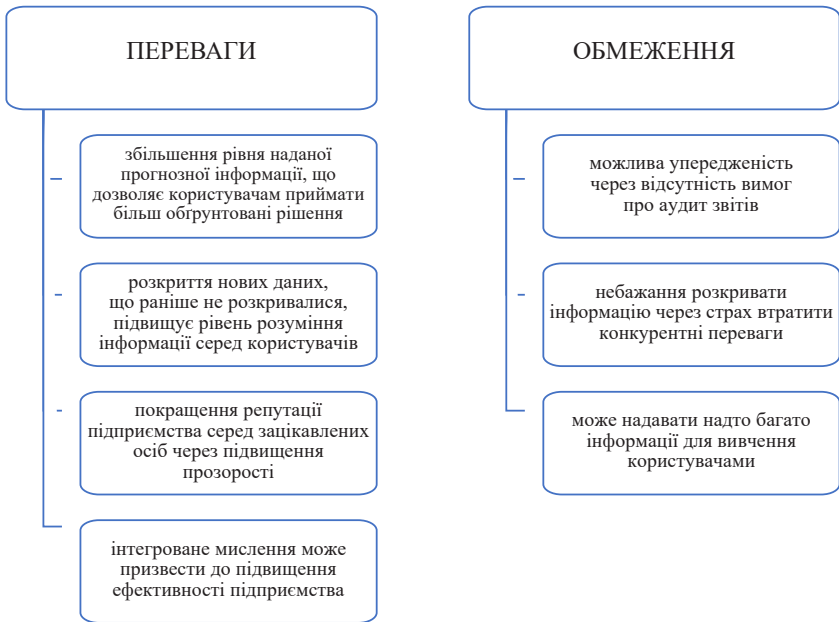


Рис. 1.1. Переваги та обмеження інтегрованої звітності

Джерело: сформовано автором

Отже, далі розглянемо особливості розкриття інформації, обліку та аналізу щодо екологічних витрат.

Досягнення мінімального впливу виробництва на природне довкілля може бути дієвим не лише при відповідному рівні розвитку техніки та технологій, а й при наявності правильно сформованої управлінської (адміністративної) складової, що включає такі елементи, як формування та вдосконалення нормативів екологічного впливу і стандартів якості довкілля, розробка законодавчої бази, методології екологічного обліку та аналізу, що сприяють якісному управлінню суб'єктами господарювання.

Все це свідчить про наявність проблеми формування обліково-аналітичної інформації на екологічну безпеку на основі використання спеціалізованих методик обліку та аналізу.

Необхідність дослідження таких проблем гостро відчувається у великих промислово-насичених регіонах, як Дніпропетровська область, де зосереджено значна кількість підприємств, що здійснюють шкідливі скиди (викиди) в довкілля. Але більшою актуальності цей напрямок дослідження набуває від необхідності визначення впливу війни на довкілля та оцінки наслідків екологічних проблем.

В даний час питання обліку витрат на екологічну безпеку практично залишаються невирішеними або мають дискусійний характер. Зокрема, до них можна віднести: відсутність єдиної класифікації витрат на екологічну безпеку, недосконалість методики їх обліку та, як наслідок, вуальовання даних витрат у загальній величині витрат організації, відсутність систематизованої інформації про витрати на екологічну безпеку у складі фінансової та управлінської звітності організації; недосконалість методики аналізу їхнього впливу на фінансові показники діяльності організації.

Сьогодні в Україні немає спеціального стандарту з бухгалтерського обліку, який би спеціально регулював облік витрат на охорону природного довкілля.

Чинним законодавством (Податковий кодекс, П(С)БО 9, 11, 16) передбачено відмежоване і безсистемне ведення обліку окремих складових екологічних витрат. Зокрема, Податковим кодексом України [12] передбачено нарахування та сплату екологічного податку (за забруднення пересувними і стаціонарними джерелами) та орендної плати за використання відповідних видів природних ресурсів, добування корисних копалин.

П(С)БО 9 «Запаси» [13] визначає поняття та специфіку відображення зворотних відходів при розрахунку собівартості продукції, розкрито особливості їх оцінювання при повторному використанні.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» [14] визначає базові критерії оцінки зобов'язань, які можуть використовуватись і до екологічних зобов'язань (збереження стану природного довкілля).

ПСБО 16 «Витрати» [15] регламентує порядок і перелік витрат, в складі яких є окремі елементи екологічних витрат. Зокрема: у складі виробничих витрат – витрат на охорону праці, техніку безпеки та охорону довкілля; інших витрат операційної діяльності – витрати на сплату штрафних санкцій за забруднення природного довкілля.

Принципи екологічного обліку активно розвиваються у всьому світі. Початок цієї роботи було покладено Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності «Міжнародна організація стандартів SNO». Виявивши у низці країн відсутність національних стандартів обліку екологічної інформації, робоча група 1991 року запропонувала відповідні рекомендації для бухгалтерів. Вони вказували, яка інформація має надаватися у звітності, щоб користувачі бачили у вартісному вираженні реальну картину впливу організації на довкілля.

Проведений аналіз екологічної літератури з обліку та аналізу визначив проблеми, що супроводжують процес організації екологічного обліку та аналізу:

- майже повну відсутність в Україні законодавчих актів та інших правових норм, що регулюють питання екологічного обліку;
- низький ступінь опрацьованості методологічної бази, у тому числі відсутність стандартів екологічного обліку та аналізу;
- складність оцінки ефективності екологічних витрат;
- інформаційна закритість організацій;
- відсутність методики аналізу, що враховує особливості екологічної діяльності.

Характеристика екологічного обліку, порівняння його з фінансовим та управлінським обліком представлено в табл. 2.1.

На нашу думку, в цілому система екологічного бухгалтерського обліку в організації повинна включати чотири основні складові, які представлені на рис. 2.1.

Серед найважливіших напрямів розвитку бухгалтерського екологічного обліку продовжують залишатися питання оптимізації екологічних витрат природоохоронного характеру, їх адаптація до сучасних вимог фінансового та управлінського обліку, особливо у рамках формування відповідних систем витрат. Джерелом інформації на формування звітності мають бути: дані екологічного паспорта організації; документи первинного обліку та статистичної звітності з охорони природи; сукупність доведених до організації нормативів скидів; викидів та розміщення відходів; документація щодо плати за користування природними ресурсами та забруднення природи, а також щодо природних інвестицій.

**Порівняльна характеристика фінансового,
управлінського та екологічного обліку**

Признаки	Види обліку		
	Фінансовий облік	Управлінський облік	Екологічний облік
1	2	3	4
Сутність	Формування документованої систематизованої інформації про об'єкти обліку відповідно до вимог, встановленими Законом, та складання на основі неї бухгалтерської (фінансової) звітності	Система збору, реєстрації, узагальнення та уявлення інформації про господарську діяльність організації для здійснення планування, контролю та управління цією діяльністю	Екологічний управлінський облік може бути визначений як збір, аналіз та використання фінансової та нефінансової інформації з метою оптимізації екологічної та економічної діяльності організації та забезпечення стійкості бізнесу
Ціль	Формування достовірної інформації для складання фінансової звітності, здійснення контролю та виявлення резервів	Інформаційне забезпечення про діяльність організації та зовнішнє оточення для прийняття обґрунтованих управлінських рішень	Метою бухгалтерського екологічного обліку є надання користувачеві об'єктивної інформації про витрати на екологічну безпеку
Основне завдання	Збір інформації для аналізу діяльності організації та її фінансового стану	Збір інформації для оперативного та стратегічного планування та управління діяльністю організації	Збір та реєстрація інформації на основі оцінки екологічних витрат та екологічних зобов'язань
Користувачі інформації	Зовнішні та внутрішні користувачі	Управлінський персонал організації	Зовнішні та внутрішні користувачі

(Продовження таблиці 2.1)

1	2	3	4
Способи відображення облікової інформації	Подвійний запис	Будь-яка корисна система. Використання елементів методів бухгалтерського обліку необов'язково. Використовуються методи кількісних оцінок	Суцільний, безперервний та документальний облік у натуральних та вартісних показниках з застосуванням подвійного запису
Свобода вибору методів ведення обліку	Обмежена загальноприйнятими принципами ведення бухгалтерського обліку	Обмежень немає	Обмежень немає
Основні об'єкти обліку	Організація загалом	Структурні підрозділи, центри відповідальності та ін. позиції	Природоохоронна діяльність організації, екологічні витрати та зобов'язання
Основні звіти	Баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух капіталу, звіт про рух грошових коштів	Різноманітні звіти за внутрішніми формами, внутрішні кошториси, бюджети	EPD – це Environment product declaration, тобто екологічна декларація продукції. EPD готується на основі стандарту ISO 14025 та є загально-визнаною методикою в усьому світі
Частота складання звітності	Місяць, квартал, рік	Зміна, день, тиждень, місяць	Місяць, квартал, рік і, в тому числі, при виникненні потреби
Ступінь надійності	Достовірна.	Допускаються наближені та приблизні оцінки	Достовірна. Документально підтверджена

Scientific monograph

(Закінчення таблиці 2.1)

1	2	3	4
Обов'язковість ведення обліку	Обов'язковий	Не обов'язковий, вводится за рішенням керівництва	Ведення обліку обов'язково у частині, встановленої законодавством, та необов'язково у частині передбаченій організацією
Локальні нормативні документи	Документально підтверджена	Облікова політика з метою ведення управлінського обліку	–
Нормативне регулювання	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Порядок управлінського обліку встановлюється правилами організації	Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища»

Джерело: сформовано автором

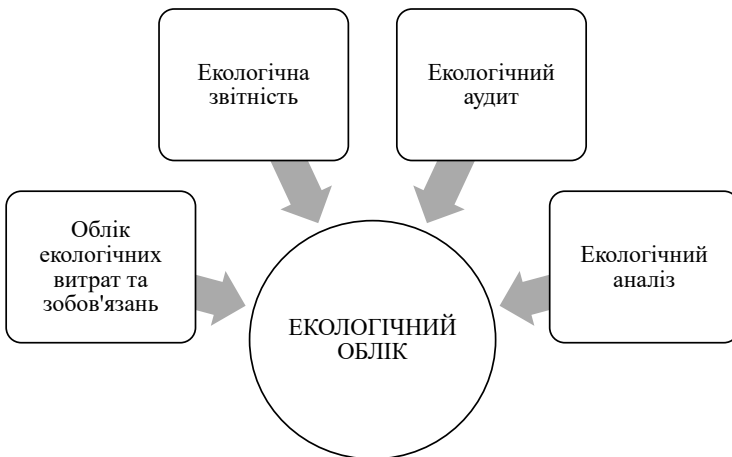


Рис. 2.1. Складові екологічного обліку

Джерело: сформовано автором

Значна частина витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю організації, включається до складу загальноновиробничих та розподіляється між різними видами продукції, робіт, послуг відповідно до встановленої облікової політики методики розподілу накладних витрат. У той же час поточні витрати, пов'язані з екологічною діяльністю, можуть бути суттєвими, що спричиняє необхідність їх розкриття у звітності. Порядок ведення аналітичного обліку поточних витрат, пов'язаних із екологічною діяльністю, встановлюється організацією у розпорядчому документі про облікову політику. Аналітичний облік поточних витрат, пов'язаних із екологічною діяльністю, доцільно здійснювати у розрізі таких статей:

- утримання, експлуатація та ремонт об'єктів основних засобів, пов'язаних з екологічною діяльністю;
- амортизація об'єктів, пов'язаних із екологічною діяльністю;
- сировина та матеріали, що використовуються при експлуатації об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю;
- паливо та електроенергія, які використовуються при експлуатації об'єктів, пов'язаних з екологічною діяльністю;
- заробітна плата працівників, які обслуговують об'єкти, пов'язані з екологічною діяльністю;
- рентні (лізингові) платежі;
- платежі зі страхування споруд та обладнання, пов'язаних з екологічною діяльністю;
- витрати на збирання, зберігання (поховання) та переробку (знешкодження), знищення, розміщення відходів виробництва та споживання власними силами;
- витрати на організацію самостійного контролю за шкідливим впливом на довкілля, моніторингові заходи, науково-технічні дослідження;
- витрати на управління екологічною діяльністю в організації;
- витрати на поточні заходи щодо збереження та відновлення якості довкілля, порушеного в результаті раніше проведеної господарської діяльності;
- витрати на обов'язкове страхування цивільної відповідальності організації, яка експлуатує небезпечний виробничий об'єкт;
- плата за негативний вплив на довкілля;
- витрати на інші поточні заходи щодо зниження шкідливого впливу на навколишнє середовище та запобігання зміні клімату.

Оскільки екологічні витрати відображаються в обліку лише в складі витрат виробничих, загальновиробничих та інших операційних витрат, тому й у звітності вони відображаються в складі загальних статей (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Бухгалтерський облік екологічних витрат
промислових підприємств**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Створення (придбання) очисних установок (споруд)		
Витрачено матеріали, МШП при створенні очисних споруд	15	20, 22
Нараховано заробітну плату працівникам, залученим до спорудження очисних споруд, установок	15	66
Проведено нарахування на заробітну плату працівникам, залученим до спорудження очисних споруд	15	65
Придбано очисні споруди у постачальника	15	63 (68)
Введено в експлуатацію очисні споруди, установки	10	15
Утримання очисних установок (споруд)		
Нараховано амортизацію очисних споруд	23, 91	13
Проведено поточний ремонт очисних споруд	23, 91	20, 22, 66, 65, 68
Проведено капітальний ремонт (реконструкцію, модернізацію) очисних споруд	15	20, 22, 66, 65, 68
Сформовано резерв для забезпечення витрат на гарантійний ремонт очисних споруд	39	47
Виникнення та утилізація відходів		
Оприбутковано безповоротні відходи (металева стружка, макулатура, скло, тощо)	209	23
Списана вартість безповоротних відходів	94	209
Відображено вивезення (утилізацію) побутового сміття сторонньою організацією	92	685
Оприбутковано зворотні відходи з виробництва	201 (209), 22	23
Списано вартість зіпсованих запасів у межах норм природного убутку	23, 91	20, 22, 28

Nataliia Svichkar

(Продовження таблиці 2.2)

1	2	3
Списано вартість зіпсованих запасів понад нормативно допустимі втрати	947	20, 22, 28
Відображено відходи, які підлягають утилізації в позабалансовому обліку	011	
Проведено утилізацію відходів (спалення, захоронення, вивезення спеціалізованими підприємствами на полігон)	23, 91	20, 66, 65, 68
Плата за використання води та забруднення довкілля		
Нараховано плату за використання водних ресурсів в межах ліміту	23, 91, 92	68
Нараховано плату за використання водних ресурсів понад ліміт	23, 91, 92	68
Нараховано плату за забруднення довкілля стаціонарними і пересувними джерелами (екологічний податок), земельний податок	23, 91, 93, 92	64
Витрати від стихійного лиха та сертифікацію		
Відображено витрати, пов'язані з виникненням стихійного лиха, аварії на виробництві	99	10, 11, 12, 20, 22, 26, 28
Відображено витрати на сертифікацію робочих місць	23, 91, 92	377
Компенсаційні виплати та витрати на превентивні заходи		
Відображено витрати на здійснення компенсації працівникам	23, 91	377
Надання спецодягу та засобів індивідуального захисту	23, 91	22, 11
Нараховано амортизацію спецодягу	23, 91	13
Нараховано працівникам компенсацію за шкідливі умови праці	23, 91	66
Відображено витрати на спецхарчування (молоко)	23, 91	209
Відображено витрати на компенсацію населенню	94	377
Відображено витрати на страхування майна підприємства від стихійних лих, термін яких не перевищує звітний період	23, 91, 92, 93	655, 68
Відображено витрати на довгострокове страхування (укладено договір, отримано страховий поліс)	39	655
Відображено суму страхового платежу за звітний період	23, 91, 92, 93	39

Scientific monograph

(Закінчення таблиці 2.2)

1	2	3
Відображено витрати на дослідження можливих загроз	94	20, 22, 66, 65, 68
Відображено штрафні санкції на користь інших суб'єктів господарювання	948	68
Витрати на озеленення територій		
Придбано саджанці дерев (кущів) для озеленення	15	63, 68
Придбано насіння газонної трави	20	63, 68
Висаджено саджанці дерев (кущів)	10, 11	15
Відображено витрати на створення газону (упорядкування території, посів газонної трави тощо)	92, 94	20, 66, 65, 63

Джерело: сформовано автором за [16, с. 51]

Посилення екологічної складової суттєво впливатиме на звітність фінансового характеру. Це стосується звітності за фінансовими результатами (доходи від реалізації послуг екологічного характеру, податкові екологічні плати, витрати на запобігання або зменшення шкідливих відходів, розміри фінансових санкцій за забруднення природи та ліцензій, витрати на страхування, вартість науково-дослідних робіт).

Згідно з чинним природоохоронним законодавством на суб'єктах господарювання покладено обов'язок із подання звітності у сфері охорони природного довкілля. На рис. 2.2 наведено перелік звітів, які в залежності від специфіки виробничої діяльності повинні подавати суб'єкти господарювання.

Пропозиції щодо удосконалення фінансової звітності в контексті екологічного обліку наведено на рис. 2.3.

Залежно від суттєвості витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю, у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) може виділятися стаття «Екологічні заходи».

При розкритті інформації про екологічну діяльність організації у складі додаткової інформації, супутньої бухгалтерської звітності, можуть наводитися такі відомості:

- перелік основних заходів, що проводяться і плануються організацією, і характеристика фінансових наслідків для майбутніх періодів;
- дані, які містяться у внутрішній звітності організації щодо екологічної інформації.

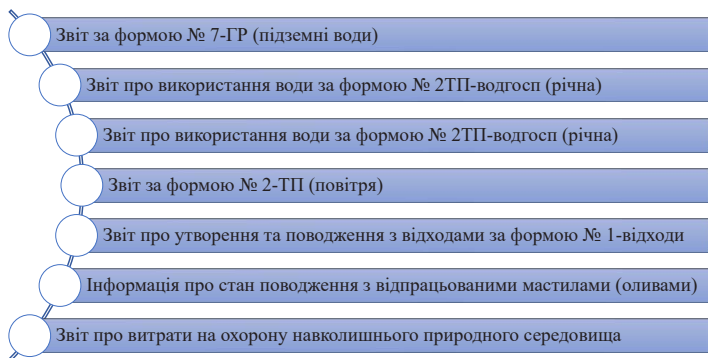


Рис. 2.2. Екологічна звітність суб'єктів господарювання

Джерело: сформовано автором

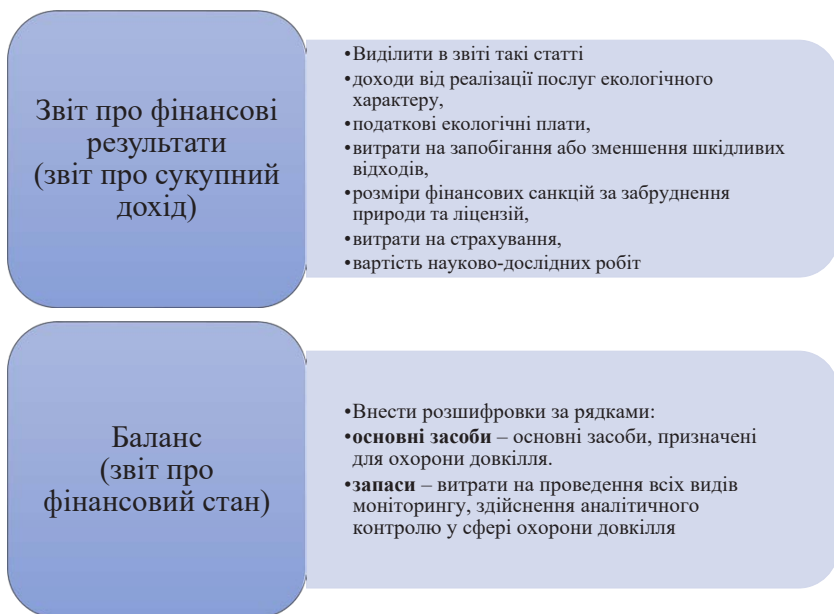


Рис. 2.3. Пропозиції щодо удосконалення фінансової звітності в контексті екологічного обліку

Джерело: сформовано автором

Зазначимо, що екологічний облік є частиною традиційної облікової системи економічного суб'єкта, який включає оперативний, бухгалтерський та статистичний облік. Його результати можуть бути представлені як окремо, так і в системі нефінансової звітності. Практичне використання результатів дослідження може сприяти більш достовірному визначенню результативності та ефективності екологічної діяльності корпорацій.

3. Аналіз екологічних витрат на підприємстві

Усі зазначені проблеми екологічного обліку накладають відбиток на питання методологічної частини екологічного аналізу.

До основних напрямів використання інформації в системі аналізу витрат природозахисних процесів слід віднести [17, с. 58]:

- аналіз величини рівня витрат з метою виявлення шляхів розвитку найбільш екологічних видів виробництв;
- економічне обґрунтування ефективності, у тому числі екологічно чистих видів продукції та технічних засобів виробництва;
- обґрунтування процесів нормування матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- облік фактично вироблених витрат та калькулювання різних тарифів, норм та нормативів.

Дослідження, пов'язані з характеристикою природоохоронних витрат, належать до основних питань екологічного аналізу. У першому етапі аналізу екологічних витрат дуже важливо розкрити їх структуру з погляду різних класифікаційних ознак залежно від поставлених користувачем конкретних аналітичних завдань.

Інформація про штрафи та виплати за позовами за порушення природоохоронного законодавства систематизується на рахунку 97 «Інші витрати» у сумах, присуджених судом або визнаних корпорацією. Побудова аналітичного обліку за іншими доходами і витратами, що належать до того самого факту господарської діяльності, повинна забезпечувати можливість виявлення фінансового результату [18].

Аналіз екологічних витрат може проводитись за різними ознаками:

- витрати, пов'язані з процесом природокористування;
- витрати за видами екологічної діяльності;
- за видами поточних та капітальних екологічних витрат.

Аналіз екологічних витрат, пов'язаних із процесом природокористування можна подати у вигляді схеми, представленої на рис. 3.1.

Аналіз екологічних витрат, на наш погляд, ефективніше проводити за видами екологічної діяльності:

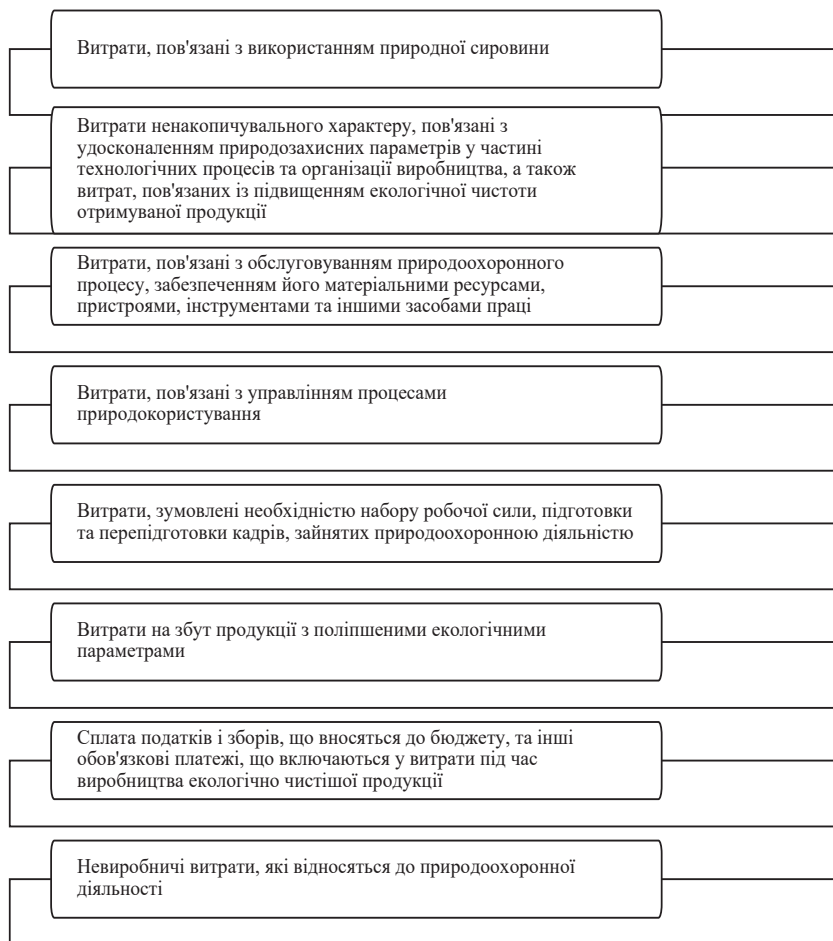


Рис. 3.1. Види витрат, пов'язані з процесом природокористування

Джерело: сформовано автором

– аналіз витрат, пов'язаних із збиранням, зберіганням (похованням) та переробкою (знешкодженням), знищенням, розміщенням відходів виробництва та споживання власними силами;

– аналіз витрат, пов'язаних з організацією самостійного контролю за шкідливим впливом на довкілля та моніторингових заходів, витрати на науково-технічні дослідження, управління екологічною діяльністю в організації;

– аналіз витрат на поточні заходи, спрямовані на збереження та відновлення якості природного довкілля, порушеного в результаті господарської діяльності, що раніше проводилася;

– аналіз витрат на обов'язкове страхування цивільної відповідальності організації, яка експлуатує небезпечні виробничі об'єкти;

– аналіз витрат на здійснення плати за негативний вплив на довкілля;

– аналіз витрат, які спричинені наслідками війни та спричинили екологічні проблеми в організації;

– аналіз витрат на інші поточні заходи, спрямовані на зниження шкідливого впливу на навколишнє середовище та запобігання зміні клімату та ін.

Залежно від цільового напрямку екологічного аналізу аналіз витрат можна проводити у розрізі поточних і капітальних витрат [17, с. 60].

Крім дослідження поточних економічних витрат, принципово важливе значення має аналіз капітальних витрат.

Структура екологічних витрат капітального характеру представлена в табл. 3.1.

Суб'єкти, які здійснюють капітальні вкладення в природоохоронну діяльність за рахунок власних джерел, оцінюють їх за сумою фактичних витрат на придбання, спорудження, виготовлення, реконструкцію та модернізацію відповідних основних засобів.

При підрядному способі проведення робіт витрати на капітальні вкладення в природоохоронні заходи враховуються організацією за кошторисною (договірною) вартістю. Коли суб'єкти господарювання не в змозі повністю запобігати забруднення компонентів навколишнього природного середовища, відбувається їх забруднення. Відновлення якісних характеристик деяких природних компонентів, наприклад атмосферного повітря, можливе тільки на природній основі.

Структура екологічних витрат капітального характеру

Сукупні економічні витрати капітального характеру		
Плата за екологічну експертизу	Витрати на будівництво або придбання об'єктів природокористування	Витрати на реконструкцію та модернізацію об'єктів природокористування
– вартість проектно-вишукувальних геологорозвідувальних робіт; – витрати по відводу.	– вартість обладнання – витрати на будівельно-монтажні роботи та доведення об'єктів до готовності; – витрати на сплату відсотків за кредитами банків, використаними на капітальні вкладення до їх введення в експлуатацію.	– витрати на докорінне поліпшення земель та багаторічне родовище; – витрати на реконструкцію та модернізацію природоохоронних об'єктів.

Джерело: сформовано автором

Важливе значення має класифікація екологічних витрат з урахуванням останніх вимог МСФЗ. При аналізі витрат екологічного характеру виділяють зовнішні і внутрішні витрати.

Зовнішні витрати, по суті, обумовлені так званими зовнішніми умовами, відповідно до яких у суспільства в цілому і на окремих організаціях виникає безліч ускладнень екологічного характеру, але відшкодування яких, в силу різних причин об'єктивного та суб'єктивного характеру не можуть бути відшкодовані суб'єктами господарювання, за принаймні, нині, отже, прямо впливають на фінансовий стан організації.

Внутрішні витрати безпосередньо впливають на фінансовий стан організації, нерідко будучи складовою витрат. До них, зокрема, належать:

- витрати з вивчення та освоєння територій, де планується видобуток, експлуатація природних ресурсів;
- витрати на функціонування природоохоронних інфраструктур;
- потенційно неявні витрати, зумовлені регулюванням природоохоронних систем (моніторинг, податки);
- післяексплуатаційні витрати, а також витрати, пов'язані з проведенням екологічного аудиту та складання екологічної звітності тощо;

– витрати умовного характеру, що включають пені, штрафи, відшкодування завданих природному середовищу збитків, витрати на створення організації.

Пропонуємо класифікацію внутрішніх екологічних витрат за групами: включення в собівартість та відшкодування з прибутку. Результати представлені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Класифікація внутрішніх екологічних витрат

Внутрішні екологічні витрати	
Включення до собівартості	Відшкодування із прибутку
1. Екологічні податки (платежі)	1. Компенсаційні платежі соціальної підтримки
2. Послуги сторонніх організацій	2. Штрафи, пені, неустойки
3. Платежі з екологічного боргу	3. Плата за забруднення понад нормативи
4. Витрати на утримання природоохоронної інфраструктури	

Джерело: сформовано автором

У практиці вітчизняного обліку зовнішні екологічні витрати не можуть бути відшкодовані господарюючими суб'єктами. Проте, хоча у загальних рисах, повинна проводитися їх аналітична оцінка.

4. Висновки

Перевагою нової моделі інтегрованої звітності є включення всіх нефінансових, але критичних для функціонування бізнесу компонентів у звітність. Нова модель розглядається як можливий спосіб отримання більш повної картини діяльності підприємства та дозволить відобразити його ризики і можливості.

Вплив сучасних промислових виробництв, наслідків російсько-української війни на довкілля стає дедалі агресивнішим, питання обліково-аналітичного забезпечення контролю витрат за екологічну безпеку практично залишаються невирішеними чи мають дискусійний характер. Відповідно, найбільшого значення набувають питання бухгалтерського обліку та аналізу екологічних витрат.

У розділі сформульовано пропозицію щодо класифікації екологічних витрат з урахуванням екологічної безпеки діяльності організацій

та результатів природоохоронної діяльності. Результати дослідження можна використовувати практично керівниками, бухгалтерами, бухгалтерами-аналітиками.

Проведене дослідження з обліку та аналізу дозволило вирішити низку теоретичних питань, що супроводжують процес організації екологічного обліку та аналізу: досліджено законодавчі акти та інші правові норми, що регулюють питання екологічного обліку; представлено класифікацію екологічних витрат; доповнено форми звітності організацій екологічними елементами; представлені основні напрямки методики аналізу, що враховує особливості екологічної діяльності.

Отже, результатами дослідження є систематизація інформації про сутність інтегрованої звітності та перспектив її розвитку та існуючих обмежень для використання українськими компаніями. Визначена головна перевага нової моделі інтегрованої звітності – це включення у звітність всіх нефінансових, але критичних для функціонування бізнесу показників. Це дозволить поліпшити її якість і відобразити суттєвий вплив фактора довкілля, соціального та наглядового факторів: використання природних ресурсів, захист прав людини та вплив бізнесу на суспільні явища та зміни клімату. Ця інформація стане колосальним підґрунтям для управління діяльністю суб'єктів господарювання різних рівнів.

Список використаних джерел:

1. Атамас П.Й. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження. *Академічний огляд*. 2015. № 1(42). С. 78–85.
2. Безверхий К.В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Облік і фінанси*. 2014. № 3(65). С. 8–14.
3. Давидюк Т.В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів. *Економіка: реалії часу*. 2012. № 2(3). С. 123–129. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2012/No2/123-129.pdf>
4. Зоріна О.А. Організація інтегрованої системи обліку та звітності як інформаційної бази аналізу. *Економіка Крима*. 2011. № 2 (35). С. 265–269.
5. Костирко Р.О., Лісничка Т.В. Інтегрована звітність – інструмент забезпечення сталого розвитку суспільства. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. 2012. № 24 (I). С. 189–195.
6. Кравченко О.В., Овчарова Н.В. Теоретичні та методичні засади формування інтегрованої звітності в Україні. *Економіка і суспільство*. 2016. № 6. С. 359–366. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/6_ukr/62.pdf
7. Крутова А.С., Нестеренко О.О. Переваги інтегрованої звітності та перспективи її імплементації в Україні. *Innovation in science and education: challenges of our time*. London: IASHE, 2016. С. 52–58.

8. Кузіна Р.В. Підготовка інтегрованої корпоративної звітності на основі системи збалансованих показників. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2015. Т. 20. Вип. 2. С. 190–195.
9. Лоханова Н. О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2012. Вип. 4(47). С. 50–56.
10. Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: http://edu.inesnet.ru/wp-content/uploads/2014/05/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-R-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
11. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G4-Part-One.pdf>
12. Податковий Кодекс України : Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями) : Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. (зі змінами та доповненнями) : Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 р. (із змінами, згідно з Наказом МФУ від 08.02.2014 р. № 48) : Законодавство України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. (зі змінами та доповненнями) : Законодавство України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
16. Воскресенська Т.І. Екологічні витрати промислових підприємств: особливості обліково-аналітичного відображення. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*: збірник наукових праць. 2017. № 862. С. 49–54. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/41600>.
17. Погорелов Ю.С. Облік витрат на екологізацію діяльності підприємства. *Вісник Мукачевського державного ун-ту. Серія : Економіка*. 2016. № 1. С. 57–63.
18. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.2011 року : Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

References:

1. Atamas P.I. Intehrovana korporatyvna zvitnist: problemy vprovadzhennia. *Akademichnyi ohliad*. 2015. № 1(42). S. 78–85.
2. Bezverkhyi K.V. Metodychni zasady formuvannia intehrovanoi zvitnosti pidpriemstva. *Oblik i finansy*. 2014. № 3(65). S. 8–14.
3. Davydiuk T.V. Konverhentsiia bukhgalterskoi ta sotsialnoi zvitnosti v chastyni liudskoho kapitalu: rozvytok insuiuchykh pidkhodiv. *Ekonomika: realii chasu*. 2012. № 2(3). S. 123–129. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2012/No2/123-129.pdf>
4. Zorina O.A. Orhanizatsiia intehrovanoi systemy obliku ta zvitnosti yak informatsiinoi bazy analizu. *Ekonomyka Kryma*. 2011. № 2 (35). S. 265–269.

5. Kostyrko R.O., Lisnycha T.V. Intehrovana zvitnist – instrument zabezpechennia staloho rozvytku suspilstva. *Ekonomika. Menedzhment. Pidpriumnytstvo*. 2012. № 24 (I). S. 189–195.

6. Kravchenko O.V., Ovcharova N.V. Teoretychni ta metodychni zasady formuvannia intehrovanoi zvitnosti v Ukraini. *Ekonomika i suspilstvo*. 2016. № 6. S. 359–366. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/6_ukr/62.pdf.

7. Krutova A.S., Nesterenko O.O. Perevahy intehrovanoi zvitnosti ta perspektyvy yii implementatsii v Ukraini. *Innovation in science and education: challenges of our time*. London: IASHE, 2016. S. 52–58.

8. Kuzina R.V. Pidhotovka intehrovanoi korporatyvnoi zvitnosti na osnovi systemy zbalansovanykh pokaznykiv. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomika*. 2015. T. 20. Vyp. 2. S. 190–195.

9. Lokhanova N. O. Intehrovana zvitnist yak produkt tsilisnoi oblikovo-analitychnoi systemy. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*. 2012. Vyp. 4(47). S. 50–56.

10. Mezhdunarodnyi standart yntehyrovanoi otchetnosti. URL: http://edu.inesnet.ru/wp-content/uploads/2014/05/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-R-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf

11. Rukovodstvo po otchetnosti v oblasti ustoiychoho rozvytyia G4. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G4-Part-One.pdf>

12. Podatkovi Kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 r. (zi zminamy ta dopovnenniamy) : Zakonodavstvo Ukrainy. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>

13. Polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 9 «Zapasy». Zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy №246 vid 20.10.1999 r. (zi zminamy ta dopovnenniamy): Zakonodavstvo Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

14. Polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku № 11 «Zoboviazannia», zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy № 20 vid 31.01.2000 r. (iz zminamy, zghidno z Nakazom MFU vid 08.02.2014 r. № 48): Zakonodavstvo Ukrainy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

15. Polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 16 «Vytraty». Zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy №318 vid 31.12.1999 r. (zi zminamy ta dopovnenniamy): Zakonodavstvo Ukrainy. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

16. Voskresenska T.I. Ekolohichni vytraty promyslovykh pidpriumstv: osoblyvosti oblikovo-analitychnoho vidobrazhennia. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika»*. Seriya: Menedzhment ta pidpriumnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku: zbirnyk naukovykh prats. 2017. № 862. S. 49–54. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/41600>.

17. Pohorelov Yu.S. Oblik vytrat na ekolohizatsiiu diialnosti pidpriumstva. *Visnyk Mukachevskoho derzhavnogo un-tu. Seriya: Ekonomika*. 2016. № 1. S. 57–63.

18. Plan rakhunkiv bukhhaltenskoho obliku pidpriumstv, orhanizatsii ta ustanov. Zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy № 1591 vid 09.12.2011 roku: Zakonodavstvo Ukrainy. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>