

Колісник О. П., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Університет державної фіскальної служби України, м. Ірпінь, Україна

ORCID ID: 0000-0003-1755-5638
e-mail: kolesnik_109@ukr.net

Гордієнко Т. В., здобувач вищої освіти першого (бакалаврського рівня), Університет державної фіскальної служби України, м. Ірпінь, Україна

ORCID ID: 0000-0001-7848-5675
e-mail: gordienko_1998@ukr.net

Облік екологічних витрат у системі управління підприємством в умовах сталого розвитку

Анотація. Стаття присвячена проблемним питанням обліку екологічних витрат у системі управління підприємством в умовах сталого розвитку. Вітчизняне законодавство не надає трактування поняттям «екологічний облік» та «облік екологічних витрат». З огляду на це, ведеться серйозна полеміка між науковцями та фахівцями-практиками щодо необхідності виокремлення обліку екологічних витрат та відображення його у складі бухгалтерського. Питання є актуальним та вимагає ґрунтовного дослідження і закріплення теоретичних основ та запровадження практики ведення обліку екологічних витрат. Метою статті є визначення сутності екологічних витрат та їх класифікації, обґрунтування необхідності ведення їх обліку в системі управління підприємством в умовах сталого розвитку. Визначено завдання обліку екологічних витрат. Наукова новизна одержаних результатів полягає у наданні пропозицій щодо удосконалення теоретичних основ обліку екологічних витрат. Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання пропозицій щодо класифікації витрат при веденні обліку екологічних витрат у системі управління підприємством. Тематика має перспективи подальшого дослідження в напрямі вдосконалення обліку екологічних витрат з метою ефективного управління.

Ключові слова: екологічна діяльність; сталий розвиток; екологічний облік; витрати; екологічні витрати; класифікація витрат; облікова політика; система управління підприємством; охорона навколишнього середовища.

Kolisnyk Olena, PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting, University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine

Gordienko Tatiana, Student of higher education of the first (bachelor level), University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine

Accounting for Environmental Costs in the Enterprise Management System in Conditions of Sustainable Development

Abstract. The article is devoted the problem of ecological costs in control system by an enterprise during a period of steady development. A domestic legislation is not given by interpretation of concept «account of ecological costs». Taking into account it a serious polemic is conducted between research workers and specialists-practices in relation to the necessity of selection of account of ecological costs and reflection of him in composition book-keeping. Consequently, a question is actual and requires research and fixing of theoretical bases and introduction of practice of conduct of account of ecological costs.

Purpose. The purpose of the article is to determine the ecological costs and classification, necessity of conduct of their account, in control system by an enterprise during a period of steady development.

Results. Classification of ecological costs has an important value, as their correct grouping is provided by a clear reflection in the accounts of an organization. There is plenty of signs after which group ecological costs, basic from them is: costs are after the types of activity; costs are after directions of realization; costs are after character of influence on a natural environment; costs are on sourcing. Thus, classification of ecological costs is instrumental in their working out in detail with the purpose of providing of high-quality registration-analytical to information about their kinds and amount. Subsequent generalization of ecological costs allows to form accounting and give its users, with the purpose of estimation of influence of production activity of enterprise on an environment. Defined task the account of ecological costs.

The scientific novelty of the got results consists in the grant of suggestions in relation to the improvement of theoretical bases of account of ecological costs. The practical value of the got results consists in possibility of the use of suggestions in relation to classification of charges at the conduct of account of ecological costs in control system by an enterprise.

Conclusions. A subject has in subsequent prospects of research in direction of improvement of account of ecological costs with the purpose of effective management.

Keywords: ecological activity; steady development; ecological account; costs; ecological costs; classification of costs; accounting policy; control system by an enterprise; guard of environment.

JEL Classification: M 41.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки характеризується застосуванням методів ведення господарської діяльності, які спрямовані на підвищення екологічної безпеки підприємства. Важливим інструментом, який забезпечує розв'язання даного завдання є облік у природокористуванні або екологічний облік. Концепція сталого розвитку підприємств передбачає взаємозв'язок трьох складових: економічної, соціальної та екологічної. Облік екологічних витрат набуває все більшої актуальності та потребує чіткого методологічного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняними вченими здійснено суттєвий внесок у теоретичні аспекти та практичне обґрунтування питань, пов'язаних з екологічною діяльністю, та відображенням в обліку екологічних витрат. Висвітленням питань узгодженості та місця екологічного обліку у системі управління підприємством займалися такі вітчизняні науковці: Н. І. Беренда, Ф. Ф. Бутинець, В. А. Дерій, В. М. Жук, І. В. Замула, В. С. Лень, П. М. Майданевич, Н. М. Малюга, Л. І. Максимів, Л. М. Пелиньо, М. С. Пушкар та інші.

Дієвого методологічного інструментарію, який би повністю забезпечив практичне ведення екологічного обліку, зокрема обліку витрат, які виникають в результаті природоохоронних заходів на підприємствах, і досі немає. Саме тому постає необхідність розробки та запровадження на підприємствах системи екологічно орієнтованого обліку, інформація якого забезпечить ефективність системи управління підприємством.

Формулювання цілей дослідження. Метою дослідження є обґрунтування сутності поняття «екологічні витрати» та необхідності ведення обліку екологічних витрат у системі управління підприємством в умовах сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основною метою діяльності підприємства є випуск конкурентоспроможної продукції, яка повинна відповідати сучасним вимогам ринку, бути екологічно чистою та безпечною для людей. Забезпечення таких вимог стає можливим за умов постійного розвитку та модернізації виробництва, посилення рівня екологічної безпеки підприємства.

В умовах сталого розвитку екологічна політика суб'єкта господарювання спрямована на ефективне використання та відтворення природних ресурсів, охорону навколишнього природного середовища, необхідність впровадження новітніх технологій з мінімальним впливом на довкілля.

Екологічна діяльність – це відповідний сегмент його операційної діяльності, який повинен забезпечити баланс між суспільними інтересами та інтересами підприємства, у результаті функціонування якого має бути максимально збережене природне середовище в тому стані, у якому воно перебувало донедавна [1].

Процес ведення господарської діяльності включає таку складову як екологічна. Вона набуває все більшої актуальності та потребує ведення екологічного обліку. До числа новітніх питань бухгалтерського обліку належить екологічний облік, хоча перші реальні кроки в галузі екологічного обліку здійснені міжнародною бухгалтерською спільнотою понад десятиліття тому. В Україні й досі даний напрям обліку залишається недостатньо дослідженим.

Екологічний облік дуже швидко розвивається в усьому світі. Стимулювання його застосування здійснюють професійні організації бухгалтерів: Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC), Асоціація дипломованих бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), Інститут бухгалтерів у сфері управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) тощо.

Поняття «екологічний облік» у нормативній базі відсутнє, що підтверджує основний документ «Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким закріплене поняття бухгалтерського обліку та його складових [2].

Екологічний облік – це облік, що відноситься до фізичних запасів природних ресурсів, вартісного оцінювання деградації навколишнього середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи, а також до розрахунку дійсного (чи «зеленого») ВВП [3].

Проаналізувавши наукову літературу, можна стверджувати, що однозначного визначення екологічного обліку не існує.

Екологічний облік визначають як систему виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування і охорони навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень [4].

Отже, екологічний облік – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення та зберігання інформації про діяльність підприємств в області природокористування з метою передачі її користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень [5].

Причинами необхідності ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання є:

– операції, пов'язані з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання, а також їх вплив на фінансові результати повинні бути відображені в бухгалтерському обліку;

– кредиторам та інвесторам необхідно володіти інформацією про екологічну діяльність підприємства для прийняття рішень щодо побудови з ним відносин;

– підприємства можуть мати переваги у конкурентній боротьбі за покупців, якщо зможуть довести, що їх товари та послуги кращі з екологічної точки зору, це сприятиме збільшенню доходів підприємства;

– бухгалтерський облік екологічної діяльності є засобом досягнення стійкого розвитку [6].

Екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, адже лише у цьому випадку він стане ефективним інструментом природоохоронної діяльності на підприємстві [7].

Не містять єдиного підходу нормативно-правові акти з обліку витрат екологічної діяльності. У Рекомендаціях щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №1-екологічні витрати «Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи» зустрічаються поняття «екологічні витрати», «витрати на охорону природи», «природоохоронні витрати»), проте чітке їх визначення відсутнє [8].

Термін «витрати» у загальному розумінні надається в П(С)БО 16 «Витрати», де трактується як «зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу між власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [9].

Витрати визнаються витратами відповідного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Такий підхід відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, що застосовується в національних стандартах обліку і звітності [10].

Специфіка екологічної діяльності та власне поняття «витрати» надають можливість вважати, що під

екологічними витратами слід розуміти витрати (матеріальні, трудові, фінансові) підприємства, які пов'язані з екологічною діяльністю, здійснювані перед початком або протягом виробничого процесу та спрямовані на зменшення чи ліквідацію забруднення навколишнього природного середовища.

За характером впливу на навколишнє природне середовище екологічні витрати запропоновано поділяти на експлуатаційні (пов'язані із забезпеченням виробничого процесу природними ресурсами, їх експлуатацією та відновленням) і природоохоронні (пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього природного середовища від забруднення) [6].

Перешкодою отримання інформації про підприємство для користувачів є відсутність ведення екологічного обліку, що спричиняє проблеми при плануванні виробничої діяльності господарюючого суб'єкта. Результатом цього на рахунках бухгалтерського обліку не враховуються екологічні витрати, пов'язані з цим операції, які є наслідком виснаження природних ресурсів і деградації середовища [6].

Також досить важко оцінити екологічні витрати, які відображають зміни якості навколишнього середовища, екосистем, втрату біологічного різноманіття та інші екологічні послуги.

До теперішнього часу не існує єдиного визначення поняття «екологічні витрати», а різні автори надають різне його трактування, що підтверджує узагальнена таблиця 1.

Таблиця 1 Сутність поняття «екологічні витрати»

№ з/п	Автор	Сутність поняття «екологічні витрати»
1.	О. Гусаковська	Екологічні витрати – природоохоронні витрати, що представляють собою виражену у вартісній формі сукупність усіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності
2.	І. Замула	Екологічні витрати – всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємств
3.	В. Лень, О. Колівешко	Екологічні витрати – сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плату за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи
4.	Л. Максимів	Екологічні витрати – витрати на покриття негативних зовнішніх ефектів, які виникають внаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів з метою запобігання, усунення чи зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат сировини, матеріалів, енергії
5.	О. Морозова	Екологічні витрати виникають в результаті взаємодії організації та природного середовища і, як правило, виділяються у вигляді витрат на охорону навколишнього середовища, відтворення відновлювальних ресурсів і оплату негативного впливу на навколишнє середовище
6.	Р. Слюсарчук	Екологічні витрати – сукупність живої та уречевленої праці, яка витрачається на відтворення природних ресурсів і природного довкілля, попередження і ліквідацію забруднення довкілля, підтримання в нормальному стані і покращення якості природних ресурсів, а також майбутньої праці, яка буде витрачатися на усунення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків, що викликані теперішнім забрудненням і нераціональним використанням природних ресурсів
7.	М. Совик	Під екологічними витратами для цілей бухгалтерського обліку слід розуміти зменшення вартості активів підприємства без перенесення її на продукт виробництва та без їх вибуття за його межі за рішенням власника, яке відбувається внаслідок несприятливих стихійних явищ та негативного антропогенного впливу на природне середовище

Джерело: [11, 12, 13, 14, 15, 16, 17]

Основними завданнями бухгалтерського обліку екологічних витрат є:

– формування та надання повної, своєчасної й достовірної інформації про екологічні витрати для ефективного управління екологічною діяльністю підприємства та прийняття рішення щодо співпраці та здійснення інвестування в суб'єкт господарювання;

– забезпечення контролю суми та складових екологічних витрат підприємства;

– забезпечення збереження природних ресурсів для суспільства та як сировини для підприємства [6].

Екологічний облік повинен бути спрямований на виявлення та відображення витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю у грошовій формі. Впровадження обліку екологічних витрат у загальну систему обліку на підприємствах може відбуватися в умовах реалізації таких підходів:

– внесення уточнень до системи традиційного обліку, перш за все, більш детальним і диференційованим відображенням екологічних аспектів підприємства, включаючи всі витрати на проведення природоохоронних заходів, а також змін, що викликаються ними, у бухгалтерському балансі підприємства (назвемо його диференціювання фінансової звітності);

– реорганізація та розширення обліку, у тому числі за допомогою складання екобалансів для повнішого відображення (з урахуванням часового аспекту) зовнішніх екологічних витрат, як і ефектів виробничої діяльності (назвемо його розширенням фінансової звітності) [18].

Отже, перший підхід передбачає диференціацію традиційного обліку для повного відображення впливу екологічного управління на майно суб'єкта господарювання та його прибутковість. У цьому випадку поділ витрат з відокремленням екологічних необхідно здійснювати за їх видами та місцями виникнення.

Місце виникнення витрат є чітко обмеженим сферою діяльності підприємства. На практиці можливо розрізняти такі місця виникнення витрат:

– які цілком «відповідають» за охороною навколишнього середовища на підприємстві (наприклад, ділянка з обробки стічних вод);

– які лише частково можна віднести до охорони навколишнього середовища (наприклад, контроль за якістю продукції та послуг);

– були організовані не в цілях охорони навколишнього середовища [18].

Витрати, які пов'язують з охороною навколишнього середовища, відносять на конкретну продукцію та відображають їх окремо, лише за умови їх у складі прямих витрат. Детальний облік витрат, пов'язаних з природоохоронними заходами щодо окремих видів

продукції потребує розподілу загальних витрат за місцями їх виникнення.

Другий підхід розширює функції обліку з метою його використання як засобу дієвого екологічного управління. Чинний облік не забезпечує таких вимог, тому потрібно чітко сформулювати мету та виділити новітні об'єкти обліку, які будуть відображати зовнішні ефекти, викликані виробничою діяльністю та пов'язаних з цим екологічних витрат. Проблемою у такому підході є оцінка екологічних витрат, які є різномірними, а це не дозволяє їх арифметично підсумувати [19].

Ефективне управління екологічними витратами забезпечується належно сформованою обліковою інформацією, яка повинна бути визначена в обліковій політиці підприємства. Основною складовою у обліковій політиці повинна бути класифікація екологічних витрат.

Класифікація екологічних витрат може бути представлена в залежності від ознак, які визначають, з якою ціллю потрібна інформація про них.

У таблиці 2 згруповано витрати за різними класифікаційними ознаками та визначено їх склад. Інформація щодо класифікації екологічних витрат надає можливість виділити основні ознаки, за якими групуються витрати для відображення в системі бухгалтерського обліку.

Залежно від видів діяльності екологічні витрати поділяють на операційні, інвестиційні та фінансові. Операційні екологічні витрати виникають під час здійснення операційної діяльності підприємства та пов'язані з використанням чи охороною природних ресурсів. Інвестиційні екологічні витрати, зазвичай, передбачають створення, придбання, модернізацію чи капітальний ремонт необоротних активів, які мають природоохоронне призначення.

Виникнення фінансових екологічних витрат пов'язане, як правило, з запозиченими коштами (кредитами) для здійснення діяльності, що забезпечує охорону навколишнього природного середовища.

За характером впливу на навколишнє природне середовище екологічні витрати можна поділяти на такі, що забезпечують виробничий процес природними ресурсами й такими, що пов'язані з охороною навколишнього природного середовища від забруднення [23].

Якщо екологічна діяльність на підприємстві має масштабні розміри, то у розпорядчому документі, який визначає облікову політику, необхідно передбачити рахунки бухгалтерського обліку та документи, що забезпечуватимуть їх відображення у поточному обліку та враховуватимуть при узагальненні у внутрішній звітності.

Таблиця 2 Групування екологічних витрат за різними ознаками

№ з/п	Автор	Ознака класифікації та склад витрат
1.	І. Замула	– за видами діяльності: операційні, інвестиційні, фінансові; – за характером впливу на навколишнє природне середовище: експлуатаційні (витрати із забезпечення природними ресурсами, витрати з відновлення природних ресурсів, витрати з організації екологічної діяльності), природоохоронні (витрати з запобігання забрудненню, витрати з компенсації негативних наслідків забруднення, витрати на переробку та/або утилізацію відходів виробництва)
2.	Г. Кірейцева	По операціях з атмосферним повітрям: – за видами діяльності: операційні, інвестиційні, фінансові; – за характером впливу на атмосферне повітря: витрати на запобігання забрудненню; витрати на ліквідацію забруднень; – за джерелами фінансування: цільове фінансування (національні джерела; джерела Європейського союзу); власні джерела.
3.	О. Савченко, О. Дацій, А. Байда, Г. Зима	– за видами діяльності: операційні, інвестиційні; – до експлуатаційних відносяться: витрати із забезпечення природними ресурсами, витрати з відновлення природних ресурсів, витрати з організації екологічної діяльності; – до природоохоронних витрат відносяться: витрати з запобігання забрудненню, витрати з компенсації негативних наслідків забруднення, витрати на переробку та/або утилізацію відходів виробництва
4.	І. Садовська	– за цільовим призначенням: на усунення причин забруднення, на усунення наслідків забруднення; – за типом: капітальні, поточні; – за календарними періодами: витрати минулих періодів, витрати звітного періоду, витрати майбутніх періодів; – за напрямками здійснення: витрати на охорону повітря, витрати на охорону водних ресурсів, витрати на охорону ґрунтів та надр; – за джерелами фінансування: включаються до собівартості продукції, здійснюються за рахунок прибутку, за рахунок бюджетних асигнувань, за рахунок позабюджетних цільових фондів; – за сферою виникнення: внутрішні, зовнішні; – за видом використовуваних ресурсів: трудові, матеріальні, фінансові
5.	А. Жулавський	– перша група пов'язана з процесами природокористування і складається з витрат на забезпечення підприємства природними ресурсами які є сировиною (вода, повітря, мінеральні та енергетичні ресурси), та витрат, потрібних для відновлення та відтворення природних ресурсів (лісовідновлення, рекультивация земель тощо); – друга група, витрати пов'язані з фактором забруднення довкілля і визначаються як екологічні витрати: витрати на те, щоб запобігти забрудненню навколишнього середовища (або природоохоронні витрати); витрати, пов'язані з впливом забруднення навколишнього середовища на реципієнтів (людину, екосистему, матеріальні цінності)

Джерело: [12, 19, 20, 21, 22]

Автори Л. Очеретько та А. Другакова пропонують для накопичення екологічних витрат виокремити у Робочому плані рахунків субрахунок 841 «Інші операційні витрати» та запровадити форму внутрішньої звітності з обліку екологічних витрат – Звіт про екологічні витрати. Дана форма спростить процедуру узагальнення інформації щодо екологічних витрат при формуванні ф. № 2 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)». Оскільки формування фінансової звітності (відповідно вимог Міжнародних стандартів) потребує відображення екологічних витрат, а у ф. №2 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» вони не передбачаються. Так, запропоновано доповнити ф. № 2 рядками «Екологічні витрати» та «Екологічні доходи». Якщо екологічні витрати незначні, то відображати ці витрати доцільно в рядках «Інші операційні витрати» та «Інші операційні доходи» [23].

До складу виробничих витрат можуть бути включені такі екологічні позиції як витрати, пов'язані з амортизаційними відрахуваннями на повне відновлення основних природоохоронних виробничих засобів, підготовкою кадрів у сфері екологічного менеджменту, банківські відсотки з екологічних кредитів, екологічні платежі тощо. У такий спосіб можна забезпечити необхідну деталізацію в поданні окремих видів витрат із метою підвищення прозорості й полегшення управління операціями, пов'язаними з екологічними аспектами [24].

Особливий вид витрат, який пов'язаний з екологічною діяльністю, це «витрати на усунення відходів». Ці витрати доцільно групувати наступним чином: усунення токсичних відходів; на переробку відходів; на перевезення пакувального матеріалу; на повторне використання паперу й картону; на транспортування та орендну плату; за користування місцями для захоронення сміття. Основним джерелом

інформації про екологічні витрати служить статистична звітність, яка не регламентується вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку, але є майже єдиним стимулюючим фактором для ведення екологічного обліку.

Висновки. За результатами проведеного дослідження щодо стану обліку екологічних витрат на підприємствах приходимо до висновку, що він потребує суттєвих змін та удосконалення. Головною мотивацією прискорити процес їх внесення є погіршення ситуації з охороною навколишнього природного середовища. Доведено, що першою проблемою є відсутність нормативно-правового забезпечення поняття «екологічний облік», що не надає можливості повної імплементації його у загальну систему бухгалтерського обліку. Це стримує запровадження та ведення екологічного обліку на підприємствах, діяльність яких безпосередньо пов'язана з екологічними витратами. Наступним

проблемним питанням постає відсутність методики ведення обліку, яка самостійно визначається підприємством і може бути прописана виключно у його обліковій політиці. Облікова політика підприємства забезпечує вибір альтернативних варіантів щодо обліку витрат, у т. ч. витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю. Визначено підходи до класифікації «екологічних витрат» та виділено основні ознаки, за якими їх групують для практичного застосування в процесі управління діяльністю підприємства, а саме: витрати за видами діяльності, джерелами фінансування та характером впливу на навколишнє природне середовище. Обґрунтовано, що методична база щодо обліку екологічних витрат потребує подальших досліджень та напрацювань, оскільки питання охорони навколишнього природного середовища залишаються актуальними та важливими в системі управління підприємством, які здійснюють екологічну діяльність.

Література:

1. Дерій В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрями розвитку. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19, № 2. С. 193-200.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 09.01.2020).
3. Вороновська О. В. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2011. №2(31). С.195200.
4. Кирсанова Т. А., Кирсанова Е. В., Лукьянихин В. А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента. Сумы: Козацкий вал, 2004. 222 с.
5. Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад запровадження. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 2. С. 678-683.
6. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: дис.доктора екон. наук: 08.00.09. Житомир. 2010. 498 с.
7. Пелиньо Л. М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. Вип. 18.2. С. 70-75.
8. Савченко О. Ф., Дацій О. І., Байда А. О., Зима Г. І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. *Економіка та держава*. 2015. № 5. С. 11-19.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 09.01.2020).
10. Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник. К. : Центр учбової літератури. 2010. 536 с.
11. Гусаковская Е. Г. Учет расходов на природоохранную деятельность. *Бухгалтерский учет*. 2004. № 22. С. 22-26.
12. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.
13. Лень В., Колівешко О. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття, зміст. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 11-18.
14. Максимів Л. І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 5. С. 18-23.
15. Морозова Е. В. Классификация затрат на природопользование и охрану окружающей среды. *Современные наукоемкие технологии*. 2007. № 9. С. 40-41.
16. Слюсарчук Р. І. Класифікація екологічних витрат і джерела їх виникнення на деревообробних підприємствах. *Науковий вісник Укр. ДЛТУ*, 2003, вип. 13.4. С. 234-238.
17. Совик М. І. Необхідність запровадження обліку екологічних витрат в умовах здійснення екологічної діяльності згідно з концепцією сталого розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 19. Ч. 3. С. 61-64.
18. Савченко О. Ф., Артюх О. В., Мілька А. І. Екологічна економіка : навчальний посібник. Полтава, 2001. URL: https://studopedia.su/13_57642_navchalna-programa.html (дата звернення: 09.01.2020).
19. Савченко О. Ф., Дацій О. І., Байда А. О., Зима Г. І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. *Економіка та держава. Економічна наука*. 2015. № 5. С. 11-19.
20. Кірейцева Г. В. Сутність і класифікація екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2012. №3 (61). С. 67-73.
21. Садовська І. Б. Класифікація екологічних витрат для цілей управлінського обліку. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2014. Вип. 11 (41). Ч. 1. С. 223-234.

22. Жулавський А. Ю. Управлінський облік екологічних витрат. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2011. Вип. 36. С. 142-145.
23. Очеретько М. Л., Другакова А. С. Удосконалення обліку витрат екологічної діяльності. *Економічна наука. Економіка та держава*. 2018. № 1/2018. С. 50-54.
24. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/ekologichniy-oblik-i-audit-v-reformuvanni-traditsiynoi-sistemi-obliku-na-pidpriemstvi.html> (дата звернення: 09.01.2020).

References:

1. Deriy, V. A. (2015). Accounting, audit and analysis of environmental performance of enterprises: the concept, status and directions of development. *Ekonomichnyj analiz*, 19(2), 193-200 [in Ukrainian].
2. Verkhovna Rada of Ukraine (1999). On accounting and financial reporting in Ukraine (Law of Ukraine No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
3. Voronovskaya, O. V. (2011). The essence and development of environmental accounting. *Halyts'kyj ekonomichnyj visnyk*, 2(31), 195-200 [in Ukrainian].
4. Kirsanova, T. A., Kirsanova, E. V. & Lukyanikhin, V. A. (2004). *Jekologicheskij kontrolling – instrument ekomenedzhmenta*. Sumy: Cossack shaft [in Ukrainian].
5. Gritsenko, O. I. (2016). Environmental accounting: defining the perspectives and main principles of implementation. *Ekonomika i suspil'stvo*, 2, 678-683 [in Ukrainian].
6. Zamula, I. V. (2010). *Environmental accounting: theory and methodology* (doctoral Thesis). Accounting, analysis and audit. Zhytomyr: State Technological University [in Ukrainian].
7. Peligno, L. M. (2008). The place of ecological accounting in the modern accounting system and its importance in the field of environmental protection. *Naukovyj visnyk Ukr. Derzhavnyj lisotekhnichnyj universytet Ukrainy*, 18(2), 70-75 [in Ukrainian].
8. Savchenko, O., Datsiy, O., Baida, A. & Winter, G. (2015). Environmental costs: problems of law, accounting and taxation. *Ekonomika ta derzhava*, 5, 11-19.
9. Ministry of Finance of Ukraine (1999). Accounting Standard (Cost) Regulation 16 "Expenses" (Order No. 318, December 31). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].
10. Verkhoglyadova, N. I., Shilo, V. P. & Ilyina, S. B. (2010). *Bukhhalters'kyj finansovyj oblik: teoriia ta praktyka*. Kyiv: Center for Educational Literature [in Ukrainian].
11. Gusakovskaya, E. G. (2010). Accounting for environmental costs. *Bukhhalterskij uchet*, 22, 22-26 [in Ukrainian].
12. Zamula, I. V. (2010). *Bukhhalters'kyj oblik ekolohichnoi diial'nosti u zabezpechenni stijkoho rozvytku ekonomiky*. Zhytomyr: State Technological University [in Ukrainian].
13. Len V. & Koliveshko O. (2014). Environmental losses, costs and losses: concept, content. *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, 2, 11-18 [in Ukrainian].
14. Maksimov, L. I. (2005). Trends in the development of environmentally oriented accounting. *Naukovyj zhurnal bukhhalters'kyj oblik i audyt*, 5, 18-23 [in Ukrainian].
15. Morozova, E. V. (2007). Classification of environmental costs and environmental protection. *Sovremennye naukoemkie tehnologii*, 9, 40-41 [in Ukrainian].
16. Slyusarchuk, R. I. (2003). Classification of environmental costs and sources of their occurrence in woodworking enterprises. *Naukovyj visnyk Ukr. Derzhavnyj lisotekhnichnyj universytet Ukrainy*, 13(4), 234–238 [in Ukrainian].
17. Sovik, M. I. (2018). The need to introduce environmental costs in environmental performance in line with the sustainable development concept. *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*, 19(3), 61-64 [in Ukrainian].
18. Savchenko, O. F., Artukh, O. V. & Milka, A. I. (2011). *Ekolohichna ekonomika*. Poltava: University of Economics and Trade [in Ukrainian].
19. Savchenko, O. F., Datsiy, O. I., Baida, A. A. & Winter, G. I. (2015). Environmental costs: problems of law, accounting and taxation. *Ekonomika ta derzhava. Ekonomichna nauka*, 5, 11-19 [in Ukrainian].
20. Kireytseva, G. V. (2012). The essence and classification of environmental costs for operations with atmospheric air. *Visnyk Zhytomyr'skoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, 3(61), 67-73 [in Ukrainian].
21. Sadovskaya, I. B. (2014). Classification of environmental costs for management accounting purposes. *Ekonomichni nauky*, 11(41), 223-234 [in Ukrainian].
22. Zhulavsky, A. Y. (2011). Management of environmental costs. *Visnyk L'viv'skoi komertsijnoi akademii*, 36, 142-145 [in Ukrainian].
23. Ocheretko, M. L. & Druhakova, A. S. (2018). Improvement of cost accounting of environmental activities. *Ekonomichna nauka. Ekonomika ta derzhava*, 1, 50-54 [in Ukrainian].
24. Sakhno, L. A. (2009). Environmental accounting and audit in reforming the traditional enterprise accounting system. *Oblik i finansy APK: bukhhalters'kyj portal*, 1, 89-92.

