

**РЕЗЕРВИ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ НА ОХОРОНУ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО
СЕРЕДОВИЩА: БУХГАЛТЕРСЬКА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ**

Доведено необхідність формування резервів майбутніх витрат на охорону навколишнього природного середовища, проведено критичний аналіз наукових позицій та пропозицій авторів щодо таких облікових резервів, а також запропоновано методику відображення їх формування та використання в бухгалтерському обліку

Постановка проблеми. У дисертаційних дослідженнях на здобуття ступеню кандидата і доктора наук, захищених за останнє десятиліття в Україні, неодноразово наголошувалося на нагальній необхідності внесення змін до чинних нормативних документів, що регулюють види, обов'язковість і порядок формування підприємствами забезпечень (резервів) майбутніх витрат і платежів. Деякими науковцями обґрунтовується необхідність введення спеціального рахунку, на якому підприємства зможуть відображати формування забезпечень (резервів майбутніх витрат і платежів) на охорону навколишнього природного середовища, проведення заходів з ліквідації забруднення тощо.

У зарубіжних наукових колах протягом останніх двадцяти років питання бухгалтерського обліку екологічної діяльності виходять на перший план серед популярної тематики досліджень. Проте науковцями України приділяється недостатня увага питанням методичного забезпечення фінансового обліку резервів майбутніх витрат і платежів на охорону навколишнього природного середовища.

Вважаємо за необхідне привнести до вітчизняної системи бухгалтерського обліку кращі зарубіжні надбання, оскільки досвід формування таких резервів в обліку мають підприємства Російської Федерації, Республіки Білорусь, країн-членів ЄС, США, Канади, Австралії, країн Азії. У країнах з різними моделями побудови НСБО у нормативній базі на рівні держави (або на рівні професійних регуляторів) закріплено порядок і методику формування забезпечень зобов'язань, пов'язаних із охороною навколишнього природного середовища. У МСФЗ (IAS/IFRS) (які використовують компанії вже більше 100 країн світу) передбачено створення забезпечень майбутніх витрат на охорону навколишнього природного середовища (Provision for environmental remediation).

Отже, для впровадження в практику бухгалтерського обліку українських промислових підприємств формування забезпечень на охорону навколишнього природного середовища виникає потреба розробки методичних засад їх відображення в обліку. Слід визначити методику оцінки і механізм нарахування забезпечення на охорону навколишнього природного середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку операцій з охороною навколишнього природного середовища на промислових підприємствах приділяли увагу досить багато авторів, зокрема: І.В. Бешуля, С.М. Бичкова, М.Ю. Єгоров, А. Ляпіна, Л.І. Максимів, Г. Мкртчян, І. Блам, В.А. Терехова, О.І. Васильчук, В.З. Папіно, О.Д. Токбаєва.

Авторський підхід до відображення в бухгалтерському обліку формування відповідних забезпечень зобов'язань наведено у дисертаційній роботі В.С. Терещенко. Принципові основи організації бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єктів господарювання як системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища розглядалися у роботі економіста М.Б. Харківського.

Питання необхідності внесення змін до чинної нормативної бази щодо формування підприємствами забезпечень (резервів) майбутніх витрат на охорону

навколишнього природного середовища розглядалося деякими вітчизняними науковцями. Проте увага науковців до даного питання занадто незначна у порівнянні із популярністю тематики досліджень серед зарубіжних авторів.

Кількість дослідників, що цікавляться питаннями бухгалтерського обліку екологічної діяльності, значно відрізняється в розрізі регіонів. Високий ступінь зацікавленості показують вчені країн англо-американської моделі побудови НСБО, зокрема американські автори Деніс М. Петтерн (Dennis M. Pattern), Мартін Фрідман (Martin Freedman), Сара Стенвіч (Stanwich Sarah); британська бухгалтерська наукова спільнота, зокрема, Роб Грей (Rob Gray), Брендан О'Двайєр (Brendan O Dwyer), Джейн Андрю (Jane Andrew), Маттео Бартоломео (Matteo Bartolomeo), Мартін Беннет (Martin Bennett). Також слід відмітити австралійських (зокрема, Глена Лемана (Glen Lehman), Крейга Дігана (Craig Deegan) Р.Л. Буррітт (Burritt R.L.), Керол А. Адамз (Carol A. Adams), Лі Паркер (Lee Parker)) та канадських науковців (зокрема, Деніс Корм'є (Denis Cormier)). Ці науковці представляють "еліту" у сфері досліджень питань бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Також варто зауважити, що Роб Грей (Rob Gray) є видавцем "The Social and Environmental Accounting Journal" (SEAJ), Р.Л. Буррітт (Burritt R.L.) видає Journal of "The Asia Pacific Centre for Environmental Accountability" (JAPCEA), а також Мартін Фрідман (Martin Freedman) видає журнал за назвою "Advances in Environmental Accounting and Management" (AEAM). Всі згадані журнали є провідними у сфері екологічного обліку і розміщують статті авторів з результатами передових досліджень у цьому напрямі.

Найбільшу увагу автори статей приділяють саме питанням екологічного фінансового обліку, і в тому числі забезпеченням майбутніх витрат і платежів на охорону навколишнього природного середовища та усунення наслідків забруднення в результаті господарської діяльності.

Метою дослідження є довести необхідність формування резервів майбутніх витрат на охорону навколишнього природного середовища та запропонувати методику їх облікового відображення.

Викладення основного матеріалу дослідження. У вітчизняному П(С)БО 11 "Зобов'язання", що регулює питання формування резервів майбутніх витрат і платежів (забезпечень) формування забезпеченням майбутніх витрат і платежів на охорону навколишнього природного середовища не передбачено. Що стосується країн із близькими нам історично національними системами бухгалтерського обліку (НСБО) та схожими напрямками реформування НСБО, то створення вказаних забезпечень є нормативно закріпленою практикою у Російській Федерації та Республіці Білорусь.

Рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" чинного плану рахунків, а саме формування назв його субрахунків, обґрунтовано потребують вдосконалення. Про це свідчать спроби науковців запропонувати у дисертаціях нові субрахунки та змінити назви існуючих. У таблиці 1 систематизовано окремі пропозиції авторів дисертацій, захищених протягом останніх 5 років.

Таблиця 1. Пропозиції вітчизняних науковців щодо внесення змін до назв субрахунків рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"

Прізвище	Тема дисертації та рік захисту	Запропоновані зміни до назв субрахунків рахунку 47
Козлова М.О	"Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України)" 2006 р.	47 "Резерви майбутніх витрат і платежів" 473 "Резерв на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування" 477 "Резерви на матеріальне заохочення працівників" (пропозиція була зроблена до внесення змін та введення рах. 477 "Забезпечення матеріального заохочення") 478 "Резерв під знецінення вкладень у цінні папери" 479 "Резерв майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів"
Терещенко В.С.	"Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика" 2008 р.	478 "Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища"
Вигівська І.М.	"Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика" 2009 р.	47: "Резерви майбутніх витрат і платежів (за видами ризиків)" 471 "Резерв на виплати працівникам" 471.1 "Резерв на виплату відпусток" 471.2 "Резерв на виплату додаткових пенсій" 471.3 "Резерв для здійснення матеріального стимулювання" 471.4 "Інші резерви соціальної спрямування" 472 "Резерв для виконання зобов'язань" 472.1 "Резерв для виконання гарантійних зобов'язань", 472.2 "Резерв для виконання зобов'язань за професійними ризиками", 472.3 "Резерв для виконання умовних зобов'язань", 472.4 "Резерв для виконання податкових зобов'язань" 473 "Резерв на відновлення необоротних активів" 473.1 "Резерв відновлення земельних ділянок" 473.2 "Резерв оновлення ін. необоротних активів" Вигівська І.М. рекомендує укрупнити рахунки 474 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" та 475 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" та замінити їх субрахунком 474 "Резерв призових виплат", який призначений для можливості здійснення виплати у випадку виграшу 474.1 "Призовий фонд" 474.2 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" 475 "Резерв інших виплат і платежів" (для покриття в майбутньому господарських ризиків відповідно до галузі та специфіки діяльності (наприклад, резерви на покриття наслідків сільськогосподарської діяльності))
Орищенко (Астахова) М.М.	"Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація" 2009 р.	47 "Резерви майбутніх витрат і платежів" 473 "Резерв на гарантійний ремонт та обслуговування": 4731 "Резерв на гарантійний ремонт" 4732 "Резерв на гарантійне обслуговування"; 474 "Забезпечення інших витрат і платежів": 4741 "Резерв на виплату винагород за вислугу років" 4742 "Резерв заохочувальних виплат" 477 "Резерв переоцінки запасів (резерв на зниження цін)" 478 "Резерв на ремонт основних засобів"
Грицишен Д.О.	"Ісламська модель бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: напрями адаптації в Україні" 2010 р.	477 – "Фонд соціального призначення" 478 – "Фонд природоохоронної діяльності" 479 – "Фонд оновлення основного капіталу"

Як видно з таблиці, деякі дослідники (Д.О. Грицишен, І.М. Вигівська, В.С. Терещенко) ставлять питання про необхідність виділення окремого (або перейменування існуючого субрахунку) саме з метою відображення витрат на охорону навколишнього природного середовища.

Українська дослідниця В.С. Терещенко необхідність та мету внесених змін обґрунтовує так: "впровадження в практику українських промислових підприємств таких забезпечень сприятиме: рівномірному накопиченню в системі бухгалтерського обліку величини витрат, які будуть необхідні підприємству для очищення і нейтралізації відходів і інших негативних екологічних наслідків господарської діяльності; забезпеченню фінансування природоохоронних заходів реальними коштами" [10, с. 115].

Окремі пропозиції вже знайшли відображення у внесених змін до Плану рахунків. Так, наказом від 05.03.2008 № 353 [4] рахунок 47 було доповнено субрахунками "477 "Забезпечення матеріального заохочення" і "478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок".

У чинній редакції Плану рахунків передбачено використання підприємствами субрахунку 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок", за кредитом якого ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання

створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.

Не зважаючи на те, з чиеї вини забруднені земельні ділянки, підприємство зобов'язане усунути забруднення. Здійснення природоохоронних заходів з боку підприємств-забруднювачів передбачає понесення значних витрат. Виникає, таким чином, економічна категорія "витрати на охорону навколишнього середовища", яка має бути детально вивчена з метою ефективного управління природоохоронною діяльністю підприємства.

Вважаємо найбільш точним наступне визначення витрат на охорону навколишнього середовища: витрати, пов'язані із здійсненням заходів, спрямовані на зменшення негативного впливу підприємства на навколишнє середовище.

Взагалі очевидно, що підприємства повинні організувати свою діяльність таким чином, щоб запобігти негативному впливу або найменше забруднювати навколишнє середовище.

Проте витрати на відновлення земельних ділянок є лише одним з об'єктів екологічної діяльності, що знаходять відображення у системі бухгалтерського обліку. Взагалі об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності є доволі різноманітними (рис. 1).



Рис. 1. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності

Тому пропонуємо змінити назву субрахунку 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок" на 478 "Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища" і розширити перелік об'єктів, що на ньому обліковуються. Аналітичні рахунки пропонуємо відкривати за об'єктами, що підлягають охороні, а саме складові природно-ресурсного потенціалу (земельні, водні, лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин, біологічне різноманіття, атмосферне повітря).

В цілому всі операції з охорони навколишнього природного середовища можна поділити на три види, а саме операції, що відображають:

- діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню;
- вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище;
- діяльність підприємства з усунення забруднення (рис. 2).

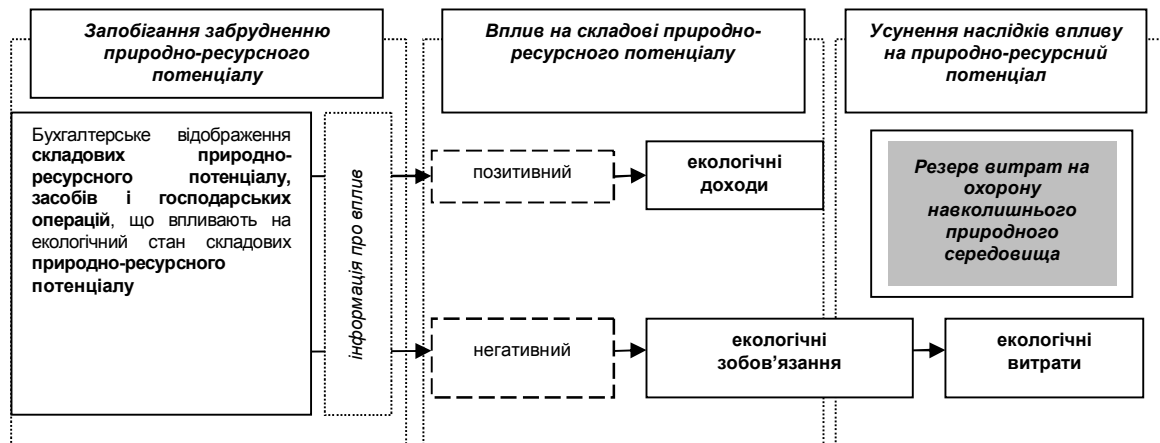


Рис. 2. Необхідність формування резерву на охорону навколишнього природного середовища

Якщо земельні ділянки забруднено, то у землевласників і землекористувачів виникають зобов'язання. Зазначені зобов'язання є наслідком впливу підприємства на навколишнє природне середовище, виникнення якого впливає на фінансові результати господарювання. До таких зобов'язань включаються можливі санкції, пов'язані з порушенням природоохоронного законодавства.

Щодо зобов'язань, які виникають у результаті забруднення підприємством навколишнього середовища, то ст. 211 Земельного кодексу України [3] встановлено, що громадяни та юридичні особи несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до законодавства за наступні порушення:

- псування сільськогосподарських угідь та інших земель, їх забруднення хімічними та радіоактивними речовинами і стічними водами, засмічення промисловими, побутовими та іншими відходами;
- приховування від обліку і реєстрації, перекручення даних про стан земель;
- непроведення рекультивативії порушених земель.

Ст. 68 Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" [2] також передбачено, що відповідальність за порушення законодавства про охорону навколишнього середовища несуть особи, винні у порушенні

природоохоронних вимог при зберіганні, транспортуванні, використанні, змішуванні та захороненні хімічних засобів захисту рослин, мінеральних добрив, токсичних радіоактивних речовин і відходів.

Отже, відповідальність за порушення законодавства накладається як на посадових осіб, так і на підприємство, як юридичну особу. Якщо відповідальність за забруднення земель покладена на посадову особу, то такою особою є керівник підприємства, який відповідає за дотримання встановлених правил і вимог з охорони навколишнього природного середовища та раціонального використання природних ресурсів. Таке зобов'язання не визнається зобов'язанням сільськогосподарського підприємства.

Якщо відповідальність покладається на підприємство, як юридичну особу, то зазначені зобов'язання повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку. Для цього необхідно визначити, які види відповідальності можуть бути накладені на підприємство та підлягають відображенню в обліку.

Заходи, передбачені цивільною відповідальністю, застосовуються і до юридичної особи. Їх розмір можна оцінити у грошовому вимірнику, а тому необхідно відображати в бухгалтерському обліку підприємств.

Цивільна відповідальність передбачає, що підприємства, які порушують природоохоронне законодавство, зобов'язані сплачувати штрафи, пені за забруднення навколишнього середовища, а також відшкодувати вартість шкоди, нанесеної навколишньому середовищу. Проте для сільськогосподарських підприємств законодавством штрафів за забруднення земель не передбачено.

Наступним кроком є визначення, з чієї вини відбулося забруднення земельних угідь. Зазначене положення має принципове значення, адже ст. 55 Закону України "Про охорону земель" [1] передбачено, що за рахунок коштів землевласників і землекористувачів здійснюються заходи щодо відновлення стану еродованих, деградованих і порушених з їх вини земель. Тобто в такому випадку в бухгалтерському обліку витрати на очищення земель необхідно віднести до операційних витрат підприємства.

Постає першочергове питання, за рахунок яких витрат формувати резерви майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища?

Для розробки порядку відображення операцій формування забезпечення розглянемо досвід Російської Федерації.

Діюча методика нарахування резерву розкрита в працях В.Ф. Палія, В.В. Палія [8] та О.В. Анищенко [6, с. 168]. Як відмічають російські науковці, нарахування резерву відбувається шляхом штучного збільшення загальновиборничих витрат. Л.В. Сотнікова [9, с. 204] включає відрахування на формування резерву майбутніх витрат на рекультивацию земель і здійснення інших природоохоронних заходів до складу прямих витрат на виробництво продукції. Вона вважає, що витрати на охорону навколишнього природного середовища не можна віднести безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом, тобто вони є непрямими. Звідси збільшувати прямі витрати на виробництво продукції в момент нарахування забезпечення недоцільно.

В пункті 15.8 вітчизняного П(С)БО 16 "Витрати" [5] відмічено, що витрати підприємства на охорону навколишнього природного середовища включаються до складу загальновиборничих витрат. Такої ж позиції дотримується і В.С. Терещенко.

Вітчизняний науковець Д.О. Грицишен [7] пропонує формування резерву витрат на охорону навколишнього природного середовища здійснювати за дебетом рахунку 91 "Загальновиборничі витрати" і кредитом рахунку 478 "Резерв витрат на охорону навколишнього природного середовища". Використання резерву здійснювати у кореспонденції дебет резерву 478 "Резерв витрат на охорону навколишнього природного середовища" та кредит відповідних рахунків, що характеризують понесені витрати.

Недоліком запропонованої Д.О. Грицишеним методики слід вважати те, що пропозиції автора щодо розміщення "природоохоронного фонду" на рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" суперечать економічній сутності об'єктів, що можуть на ньому обліковуватися за чинною методологією, а саме – забезпечень (резервів) майбутніх витрат і платежів, які по суті є зобов'язаннями із невизначеною сумою або датою погашення. Більше того, якщо такі об'єкти є зобов'язаннями, вони не можуть формуватися з чистого прибутку, як це пропонував у дисертації Д.О. Грицишен.

Суму забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього природного середовища слід визначати за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронних заходів.

Механізм нарахування всіх видів забезпечень залежить від характеру й особливостей витрат, для погашення яких вони формуються. Це ж стосується й забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища. В.С. Терещенко пропонує їх формувати щомісяця залежно від виду витрат, які мають бути забезпечені резервом [10, с. 117]. Погоджуємося із В.С. Терещенко, що якщо природоохоронні заходи

підприємства носять циклічний характер, наприклад, заходи з утилізації виробничих відходів, то забезпечення слід нараховувати помісячно протягом всього року. Місячна сума відрахувань в цьому випадку визначатиметься як відношення кошторисної вартості таких природоохоронних заходів на 12 місяців року.

Якщо ж природоохоронні заходи носять разовий характер, щорічно не повторюються і період їх виникнення є запланованим, наприклад, заходи на очищення русла річки, то забезпечення може формуватися за одним з двох варіантів: з початку року до місяця, наступного за місяцем завершення заходів, або протягом всього року. У разі застосування першого варіанту місячна сума відрахувань до резерву визначається як відношення кошторисної вартості природоохоронних заходів на кількість місяців з початку року до закінчення робіт. У разі використання другого варіанту застосовується аналогічний порядок розрахунку, як і для першого механізму. В.С. Терещенко вважає обидва варіанти рівнозначними, однак, оскільки нарахування забезпечення може суттєво вплинути на величину фінансового результату підприємства за місяць, бухгалтер повинен чітко закріпити в обліковій політиці обраний механізм нарахування забезпечень на охорону навколишнього природного середовища.

Отже, для розрахунку суми щомісячних відрахувань на формування забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища слід використовувати кошторисний метод. Вона буде визначатися як 1/12 кошторисної суми витрат на проведення підприємством природоохоронних заходів на наступний рік.

Погоджуємося із Д.О. Грицишеним [7, с. 139], що формування такого забезпечення (за термінологією автора – "фонду природоохоронної діяльності") саме по собі не є гарантом здійснення суб'єктом господарювання соціальної та природоохоронної діяльності. Адже фактично формування облікового резерву не означає наявності матеріальних або грошових цінностей, які можливо направляти на вказані види діяльності. Постає гостра проблема покриття облікового резерву реальними активами, бажано високоліквідними.

Грицишен Д.О. [7, с. 139] пропонує разом зі створенням фонду на пасивному рахунку створити в такій же сумі грошове забезпечення на рахунку в банку. З цією метою він пропонує відкрити відповідний рахунок в банку й обліковувати рух коштів на ньому на рахунку 315 "Грошове забезпечення фондів соціальної та природоохоронної діяльності". У відповідних аналітичних розрізах вести облік коштів по кожному з фондів. Проте ця пропозиція автора щодо створення грошового забезпечення фондів соціальної та природоохоронної діяльності на рахунках банку є недостатньо обґрунтованою, оскільки ефективність відволікання грошових коштів з обороту для покриття створених фондів є сумнівною. Крім того, облік коштів у покриття фонду на рахунку 315 "Грошове забезпечення фондів соціальної та природоохоронної діяльності", що пропонується, не означає, що підприємство матиме ці суми на окремому рахунку в банку. Таким чином, ускладнюється практична реалізація пропозицій автора. В умовах отримання підприємством нереалізованого прибутку, наприклад, в ситуації, коли продукцію продано по купці в кредит, таке відволікання грошових коштів на окремий поточний рахунок є практично нездійсненним.

Еволюційно сформоване розуміння облікових резервів як облікового запису, не покритого реальними активами, не відповідає сучасним економічним потребам господарювання. На основі аналізу різних теоретичних підходів нами обґрунтовано необхідність, можливість і доцільність покриття облікових резервів реальними високоліквідними активами:

Запропонований підхід забезпечує використання вільних фінансових ресурсів для покриття облікових резервів шляхом обґрунтованої політики управління грошовими потоками та координації зусиль облікового

та управлінського персоналу. Для управління грошовими потоками в покриття резервів може бути використана внутрішня звітність, складання якої забезпечується введенням відповідних аналітичних розрізів до рахунку 31 "Рахунки в банках". Запропонована методика формування інформації про забезпечення резервів високоліквідними активами дозволяє контролювати покриття облікових резервів без вилучення активів з обороту.

Деталізація та забезпечення прозорості сум сформованих забезпечень у поєднанні із формалізацією представлення інформації у вигляді відповідних форм внутрішньої звітності надасть змогу управлінському персоналу приймати рішення, ґрунтуючись на реальних можливостях підприємства та враховуючи чітку картину динаміки і напрямів використання оборотних коштів.

Рішення щодо формування резервів в своїй основі повинні бути обґрунтованими, прийнятими на основі економічного аналізу й багатоваріантного розрахунку. Основою прийняття рішення щодо формування резервів має бути достовірна, оперативна інформація, надана всіма службами підприємства, що може бути використана при прогнозуванні, а також аналізі усіх факторів, що впливають на рішення, з урахуванням передбачення його можливих наслідків.

Рішення про формування резерву слід документально оформити наказом про формування резерву на поточний рік, оскільки такий документ буде братися до уваги у випадку відстоювання своєї позиції в суді при податкових суперечках. Однак рівнозначним до видання окремого наказу буде включення пункту про формування резерву до положення про облікову політику підприємства на поточний рік. При цьому у документі можуть бути визначені як загальні підходи до формування резерву (тобто передбачено формування резерву без будь-якої конкретизації), так і встановлені конкретні принципи (показники) його формування та використання на майбутні періоди.

Також в обліковій політиці повинні знайти відображення як елемент облікової політики методи розрахунку оціночних значень для формування резервів майбутніх платежів.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Практика зарубіжних країн доводить гостру необхідність формування українськими промисловими підприємствами забезпечень майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища в бухгалтерському обліку.

Організувавши облік операцій з охорони навколишнього середовища, підприємства зможуть посилити контроль за впливом своєї діяльності на навколишнє середовище.

Для накопичення інформації про рух коштів, які резервуються підприємством для забезпечення майбутніх витрат на здійснення природоохоронних заходів, рекомендується перейменувати субрахунок 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок" на 478 "Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища" і розширити перелік

об'єктів, що на ньому обліковуються. Аналітичні рахунки доцільно відкривати за об'єктами, що підлягають охороні, а саме за складовими природно-ресурсного потенціалу.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про охорону земель" (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, N 39, ст. 349) (із змінами, внесеними згідно із Законами N 1443-VI (1443-17) від 04.06.2009, ВВР, 2009, N 47-48, ст. 719 N 3530-VI (3530-17) від 16.06.2011) [Електронний ресурс: режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=962-15>].
2. Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища", введений в дію Постановою ВР N 1268-XII (1268-12) від 26.06.91, ВВР, 1991, N 41, ст. 547 [Електронний ресурс: режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1264-12>].
3. Земельний кодекс України (в останній редакції станом на 16.06.2011) [Електронний ресурс: режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-4>].
4. Наказ від 05.03.2008 № 353 (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 березня 2008 р. за № 225/14916 "Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку".
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за N 27/4248 [електронний ресурс: режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>].
6. Анищенко А.В. Резервы: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: ООО "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво 97", 2006. – 172 с.
7. Грицишен Д.О. Исламська модель бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: напрями адаптації в Україні / дис... канд. наук: 08.00.09 / Грицишен Дмитрій Олександрович. – Житомир, 2010.
8. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Уч. пос. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – Ч.2 – 352 с.
9. Сотникова Л.В. Бухгалтерский и налоговый учет резервов. – М.: Налоговый вестник, 2005. – 272 с.
10. Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: дис... канд. наук: 08.00.09 / Терещенко Вікторія Сергіївна. – К., 2008. – 166 с.

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

КОЗЛОВА Марія Олегівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- облік у зарубіжних країнах;
- актуальні проблеми міжнародної економіки