

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

БИЧКОВА ОЛЕНА ВАСИЛІВНА

УДК 657:504.61:622.33 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ В УПРАВЛІННІ ЕКОЛОГІЧНОЮ
ДІЯЛЬНІСТЮ ВУГЛЕВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2015

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у ДВНЗ “Донецький національний технічний університет” (м. Красноармійськ) Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Гавриленко Валентин Андрійович,
пенсіонер

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Дерій Василь Антонович,
Тернопільський національний економічний університет,
завідувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу

кандидат економічних наук, доцент
Вороновська Олена Володимирівна,
Таврійський державний агротехнологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “28” жовтня 2015 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “26” вересня 2015 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради, д.е.н, проф.

О. А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Техногенне навантаження на навколишнє природне середовище, висока ресурсомісткість промислового комплексу України значно знижують світову суспільну оцінку країни як розвиненої сучасної держави, концептуальні основи функціонування якої базуються на засадах стійкого розвитку. Нині Україна посідає 95 місце за екологічним рейтингом країн світу¹ та 68 позицію за темпами економічного росту та якості життя². Варто зазначити, що, незважаючи на це, витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів у 2014 р. склали 21,9 млн. грн, а номінальний ВВП (у фактичних цінах) – 15,7 млрд. грн³

Вищевикладене зумовило необхідність пошуку нових економічних інструментів в управлінні екологічною діяльністю підприємства, адже функціонування існуючих не дає повної, достовірної та зіставної інформації про вплив промислових підприємств на навколишнє середовище. У сучасній світовій і вітчизняній практиці загально визнаною є необхідність фіксації, виміру, контролю та управління екологічною діяльністю підприємств. Крім того, в умовах суттєвих інституційних перетворень, ускладнення господарської діяльності, одним з аспектів підвищення ефективності управління діяльністю економічних суб'єктів постає удосконалення бухгалтерського обліку як важливої складової частини цілісної інформаційної системи суб'єкта господарювання. Водночас, залишається невирішеними питання формування організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств враховуючи їх галузеву специфіку. Поряд із практичними проблемами існує низка невирішених питань теоретичного характеру: недостатня розробленість організаційних та методичних положень, дискусійність питань щодо облікового відображення об'єктів екологічної діяльності та формування системи внутрішньої звітності для управління екологічною діяльністю. Найвні проблемні питання теоретичного та практичного характеру негативно впливають на ефективність управління екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств, їх розвиток та рівень конкурентоспроможності. Це актуалізує дослідження організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та аудиту екологічної діяльності, як підсистем системи управління підприємством.

Дослідження сутності і значущості управління екологічною діяльністю в обліку й аудиті достатньо глибоко представлені у фундаментальних працях таких всесвітньо визнаних фахівців, як: К. А. Адамс, Дж. Беббінгтон, Р. Грей, Д. Коллісон, К. Ларрінга-Гонзелез, Д. Міллер, Е. К. Муруєва, Г. Лейман, Д. Оуен, К. Саєнко у роботах яких запропоновано підходи до обліку соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання, наведено інструменти оптимізації економіко-екологічних наслідків господарської діяльності.

Значний внесок у розвиток теорії та практики організації обліку та аудиту результатів екологічної діяльності здійснили такі відомі вітчизняні вчені-економісти, як: О. І. Амоша, І. В. Бешуля, О. В. Вороновська, В. А. Гавриленко, С. Ф. Голов, Д. О. Грицишен, Л. В. Гуцаленко, Г. М. Давидов, Т. В. Давидюк,

¹ Індекс екологічної стійкості [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://epi.yale.edu/epi/country-profile/ukraine>

² Індекс процвітання [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.prosperity.com/#!/country/UKR>

³ Державна служба статистики. Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

В. А. Дерій, І. К. Дрозд, В. В. Євдокимов, І. В. Жиглей, І. В. Замула, Е. В. Кірсанова, О. М. Кондратюк, О. А. Лаговська, Н. О. Лоханова, В. Ф. Максимова, Л. І. Максимів, Н. М. Малюга, Н. І. Пилипів, О. В. Садченко та ін.

Віддаючи належне їхнім доробкам, слід зауважити, що чинні системи бухгалтерського обліку й аудиту не в повній мірі генерують достовірну і своєчасну інформацію про екологічну діяльність, що робить неможливим соціально-економічний розвиток вуглевидобувних підприємств у системі стійкого розвитку економіки. Створення цілісної системи облікового забезпечення неможливе без урахування екологічної діяльності, що потребує удосконалення теоретичних, організаційних і методичних засад відображення екологічної діяльності підприємства в системах бухгалтерського обліку та аудиту, виходячи з визначення її сутності, цілей та механізмів впровадження.

Дискусійність ряду положень, об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень методичного характеру і формування прикладних розробок із проблематики в сфері обліку та аудиту з метою підвищення ефективності функціонування вуглевидобувних підприємств підтверджують актуальність обраної теми, її мету, завдання і структуру.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт ДВНЗ “Донецький національний технічний університет” Міністерства освіти і науки України за темами: Д7-09 “Інституціональні основи формування ефективної держави в умовах трансформаційної економіки” (номер державної реєстрації 0108U010987, 2009-2011 рр.), в межах якої автором досліджено зміст механізму забезпечення обліку і контролю екологічної діяльності підприємства; Н-19-12 “Організація бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і власного капіталу” (номер державної реєстрації 0112U008129, 2012-2015 рр.), в якій автор обґрунтувала напрямки вдосконалення організаційних положень бухгалтерського обліку екологічної діяльності вуглевидобувних підприємств.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертації є поглиблення теоретико-методичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку й аудиту в управлінні екологічною діяльністю підприємств вуглевидобувної галузі промисловості на засадах комплексного підходу до виробництва.

Для досягнення визначеної мети поставлені та вирішені у процесі дослідження наступні завдання:

– ідентифікувати економічну сутність поняття “екологічна діяльність” для потреб бухгалтерського обліку та з метою усунення проблеми неконвенційності понятійного апарату;

– обґрунтувати необхідність комплексного підходу до виробництва з метою розробки положень бухгалтерського обліку організаційного та методичного характеру в частині класифікації факторів, що впливають на екологічну діяльність, їх врахування в системі обліку та аудиту, як основи підвищення ефективності управління екологічною діяльністю вугільних шахт на засадах стійкого розвитку;

– удосконалити методичне забезпечення оцінки доходів і витрат екологічної діяльності як об'єктів бухгалтерського обліку;

- дати наукове обґрунтування доцільності запровадження окремого калькуляційного рахунку для збору та групування інформації про витрати екологічної діяльності;
- розробити організаційні положення бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства;
- здійснити аналіз процесу документування операцій в рамках екологічної діяльності вуглевидобувних підприємств з метою його удосконалення та формування чіткості у взаємодії суб'єктів даного процесу;
- довести необхідність виокремлення нематеріальних активів короткострокового терміну використання в складі об'єктів бухгалтерського обліку що дозволить врахувати галузеву специфіку діяльності вуглевидобувних підприємств та підвищити достовірність визнання доходів і витрат екологічної діяльності;
- удосконалити методичні положення аудиту екологічної діяльності вуглевидобувних підприємства, як основи об'єктивної оцінки господарських процесів в контексті реалізації концепції стійкого розвитку.

Об'єктом дослідження є екологічна діяльність вуглевидобувних підприємств, операції із здійснення якої підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку та аудиту.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і аудиту в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження складають положення інституціональної теорії, теорії управління, теорії природокористування, теорії суспільного добробуту та соціально-ринкової економіки. Для досягнення поставлено мети і вирішення визначених завдань використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння, логіки, системного та історико-економічного аналізу, використано для обґрунтування еволюції ролі екологічного впливу на фінансово-господарську діяльність, розмежування понять “екологічний аудит” та “аудит екологічної діяльності”, розвитку методичних положень аудиту екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства; індукції і дедукції для розкриття сутності поняття “екологічна діяльності підприємства” та його позиціонування в системі базових облікових категорій; інституціонального аналізу – для виявлення взаємозв'язків між соціально-економічними і екологічними напрямками функціонування суб'єктів господарювання; методу моделювання для розробки алгоритмічної моделі документообігу основних напрямків екологічної діяльності підприємств вугільної галузі, для удосконалення процесу аудиту екологічної діяльності як основи запровадження процесу екологізації виробництва.

Інформаційною базою дослідження є наукові роботи вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів у сфері екологізації господарських процесів, законодавчі акти Верховної Ради України, Укази Президента України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, міністерств і відомств, дані облікових реєстрів, статистичної та фінансової звітності промислових підприємств вуглевидобувної галузі, статистичні данні, матеріали власних досліджень автора, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні існуючих теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку й аудиту екологічної діяльності вуглеводобувних підприємств в умовах посилення впливу інформаційної складової економіки на господарські процеси та на базі структуроутворюючих чинників зовнішнього та внутрішнього бізнес-середовища в умовах невизначеності і певного ступеню ризику. До найбільш суттєвих результатів, які характеризують наукову новизну, належать:

удосконалено:

– методичні підходи до визначення структури об’єктів, механізму калькулювання витрат та оцінки доходів екологічної діяльності вуглеводобувних підприємств, які передбачають скориговану структуру, що ґрунтується на урахуванні концепції стійкого розвитку, виключають непрозорість і неринкову сутність методів обліку в управлінні екологічною діяльністю підприємств вугільної галузі промисловості;

– механізм калькулювання екологічних витрат через акумулювання даних щодо екологічної діяльності підприємства на рахунку 99 “Екологічні витрати“, формування розрізів аналітики, порядку розподілу витрат, систематизації документального забезпечення екологічних витрат, що сприяє розробці комплексного методичного забезпечення бухгалтерського обліку екологічної діяльності та достовірності результатів аудиту цієї діяльності;

– організаційне забезпечення бухгалтерського обліку екологічної діяльності вуглеводобувного підприємства шляхом розробки внутрішнього облікового стандарту “Екологічна діяльність вуглеводобувного підприємства“, що синергетично реалізувало облікову функцію формування інформаційних потоків із метою управління екологічною діяльністю;

– документальне забезпечення екологічної діяльності через розробку аналітичних реєстрів, які складаються в розрізі напрямів екологічної діяльності (впливу на атмосферне повітря, водні ресурси та поводженню з відходами підприємства), що забезпечує репрезентативність та релевантність облікової інформації для суб’єктів запиту;

– методичні положення аудиту екологічної діяльності підприємства в частині розробки внутрішнього стандарту аудиту “Аудит екологічної діяльності вуглеводобувного підприємства“, який враховує галузеву специфіку і екологічно-соціальну складову діяльності підприємства, та сприятиме отриманню кількісних характеристик збалансованої системи фінансових і нефінансових показників щодо аудиту в управлінні екологічною діяльністю (змісту завдань, об’єктів перевірки, розробки внутрішніх робочих документів аудитора, послідовності здійснення аудиту);

дістало подальший розвиток:

– трактування сутності поняття “екологічна діяльність“ (діяльність, що призводить до несприятливих чи сприятливих змін в довкіллі, яку цілком чи частково спричинено екологічними аспектами функціонування підприємства), що дало можливість підвищити повноту та достовірність її облікового відображення та формування інформації для потреб різних користувачів, як основи управління екологічною діяльністю вуглеводобувного підприємства;

– класифікація факторів, що впливають на екологічну діяльність підприємств та їх врахування в системах обліку і аудиту екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства, зокрема виділено об’єктивні (гірнично-геологічні, гідрогеологічні, кліматичні) та суб’єктивні фактори (технологічні, технічні та організаційні), що сприяє підвищенню точності облікової інформації;

– теоретико-методичні положення бухгалтерського обліку в частині ідентифікації нематеріальних активів короткострокового терміну (активів, які не мають монетарної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду менше одного року (або операційного циклу) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам), порядок їх визнання та відображення на рівні синтетичного та аналітичного обліку, що дало змогу досягти достовірності у розкритті облікової інформації відносно витрат та доходів екологічної діяльності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту в управлінні екологічною діяльністю підприємств вуглевидобувної галузі промисловості. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств, зокрема:

– рекомендації щодо обліку категорії “Короткострокові нематеріальні активи“, як частини обігових коштів підприємства (шахта “Північна“ ВП ДП “Макіїввугілля“, довідка №47/307 від 09.03.2013 р.).

– методичні рекомендації щодо групування інформації про екологічну діяльність (ВП “Шахта ім. М.І. Калініна“, довідка № 139/10.62 від 18.03.2013 р.).

– методика обліку екологічної діяльності підприємства (в частині облікового відображення доходів і витрат шахти) (ДП “Орджонікідзевугілля“ СП шахта “Вуглегірська“, довідка № 10-236 від 07.04.2013 р.).

– внутрішній стандарт бухгалтерського обліку “Екологічна діяльність вуглевидобувного підприємства“ (ДВАТ “Шахта імені С.М. Кірова“ ДП “Макіїввугілля“, довідка № 1409 від 23.04.2013 р.).

– методика організації і проведення аудиту екологічної діяльності (ТОВ “Консалтінгова фірма“ “ЕПА-Фонд“, довідка № 22-94 від 04.09.2013 р.)

Пропозиції з уточнення сутності та змісту поняття “екологічна діяльність“, її структури та порядку відображення в системах бухгалтерського обліку і аудиту використані в процесі розробки навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін: “Екологічний облік і звітність“, “Фінансовий облік І“, “Фінансовий облік ІІ“, “Звітність підприємств“, “Аудит“ у ДВНЗ Донецький національний технічний університет (довідка № 30-10/297 від 30.10.2013).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі наукові результати, що містяться в роботі, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у роботі використані ідеї і пропозиції, які є результатом авторських досліджень, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з організацією обліку й аудиту в управлінні екологічною діяльністю підприємств вуглевидобувної галузі виробництва.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження,

викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 7 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [11-17].

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 17 наукових працях, загальним обсягом 7,1 друк. арк. (особисто автору належать 5,65 друк. арк.), у тому числі 2 статті у виданнях України, що включені до міжнародних наукометричних баз (з яких 1 стаття в електронному науковому фаховому виданні України), 8 статей у фахових виданнях України; 7 тез і текстів доповідей на конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 42 таблиці на 56 сторінках, 25 рисунків на 24 сторінках і 5 додатків на 38 сторінках. Список використаних джерел нараховує 230 найменувань та розміщений на 28 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** розкрито актуальність теми дисертаційної роботи, сформульовано мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, охарактеризовано методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність отриманих результатів, характер апробації наукових доробків.

У першому розділі **“Теоретичні засади обліку та аудиту екологічної діяльності вуглевидобувних підприємств”** визначено сучасні світові тенденції в організації обліку й аудиту екологічної діяльності підприємства, обґрунтовано передумови виникнення та генезис обліку екологічної діяльності на основі зарубіжного і вітчизняного досвіду. Визначено порядок законодавчого регулювання обліку і аудиту екологічної діяльності. Проведено історичний огляд стану обліку екологічного напрямку функціонування підприємств вуглевидобувної галузі Донецького регіону. Виникнення та поширення в західних країнах поняття концепції **“стійкого розвитку”** і її запровадження щодо екологічної діяльності промислових підприємств, до вітчизняної практики зумовило необхідність дослідження етапів історичного розвитку обліку екологічної діяльності в системі бухгалтерського обліку країни. Аргументовано, що наявність різноманітних підходів у світовій теорії та практиці облікового відображення екологічної діяльності підприємств обумовлюють вплив на формування вітчизняного розуміння обліку й аудиту в управлінні екологічною діяльністю та її місцем в загальній системі бухгалтерського обліку.

У процесі ретроспективного аналізу визначено, що еволюція облікового відображення екологічної діяльності підприємства зумовлена історичними подіями, економічним розвитком і національними особливостями кожної окремо взятої країни. Це дало змогу узагальнити та відокремити етапи становлення обліку екологічного напрямку функціонування у системі обліку і аудиту підприємства, встановити їх часові межі, визначити причини, які зумовили виникнення наступного етапу та обґрунтувати напрямки подальшого розвитку (рис.1).

Доведено що етапи розвитку обліку екологічної діяльності визначаються його орієнтацією на: економічну, соціальну та екологічну складову, організаційний і системний підхід до поєднання таких концепцій.



Рис. 1. Етапи становлення обліку екологічної діяльності

Розмежування наведених вище етапів дає змогу пояснити наявність значної кількості різноманітних підходів до розуміння обліку екологічної діяльності та встановити напрямки його перспективного розвитку. Запропонована періодизація етапів дозволяє з загальної сукупності відділити та обґрунтувати необхідність виокремлення таких категорій: “соціальний бухгалтерський облік“, “екологічний бухгалтерський облік“, “етичний бухгалтерський облік“, “облікова етика“, “екологічний аудит“ від “обліку екологічної діяльності підприємства“. Це дало змогу уточнити сутність поняття “облік екологічної діяльності“ (під яким слід розуміти облік діяльності, що призводить до несприятливих чи сприятливих змін в довкіллі, яку цілком чи частково спричинено екологічними аспектами функціонування підприємства) та його складових, що сприяло розробці практичних рекомендацій щодо впровадження механізму обліку і аудиту в управлінні екологічною діяльністю у вуглевидобувних підприємствах.

Дослідження існуючих законодавчих та нормативних документів, щодо регулювання обліку й аудиту екологічної діяльності підприємства дало змогу зробити висновок, що нормативна база України лише частково узгоджена з міжнародними стандартами. Відсутність необхідних наукових розробок, які враховують галузеву специфіку діяльності підприємств вугільної промисловості і вітчизняні особливості функціонування, гальмують впровадження практики обліку й аудиту цього напрямку на підприємствах галузі та у масштабах держави.

Проведена оцінка наслідків екологічного впливу вуглевидобувних підприємств на довкілля довела неефективність діючої системи обліку і аудиту в управлінні екологічною діяльністю на державному рівні. Тут слід враховувати, що базова інформація викривлена на приховані втрати та забруднення, що існують через неповноту чи відсутність їх обліку. Доведено, що це суперечить національним та міжнародним обліковим принципам, згідно з якими фактичні і потенційні наслідки господарських операцій та подій, які здатні вплинути на рішення, що приймаються,

повинні бути відображені у звітності підприємства. Вказані вище проблеми вимагають удосконалення основних аспектів бухгалтерського обліку й аудиту в управлінні екологічною діяльністю вуглеводобувних підприємств.

У другому розділі **“Аналіз стану організації обліку в управлінні екологічною діяльністю”** досліджено стан організації обліку екологічної діяльності, систематизовано фактори впливу на організацію облікового процесу, запропоновано напрямки удосконалення обліку екологічної діяльності вуглеводобувних підприємств.

Проведені дослідження дали змогу встановити, що ефективне виконання завдань з обліку екологічної діяльності буде можливе за відповідної методичної й організаційної структури управління. Одним з основних проблемних питань обліку екологічної діяльності підприємства на засадах концепції **“стійкого розвитку”** є невизначеність основних положень. Неможливість побудови організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку в управлінні екологічною діяльністю вуглеводобувних підприємств через фрагментарність та розрізненість методичних облікових підходів викликала необхідність визначення місця екологічної діяльності й її складу в системі об'єктів бухгалтерського обліку

Дослідження екологічної діяльності шахт, з урахуванням галузевої специфіки, дало змогу розробити систему операцій екологічної спрямованості, як об'єктів бухгалтерського обліку (рис. 2).

У межах розробленої системи операцій екологічної спрямованості визначено, що господарські операції екологічної діяльності призводять до формування доходів, витрат і, як наслідок, результатів екологічної діяльності, які розподіляються відповідно до видів і місць виникнення та списуються на результати загальної фінансово-господарської діяльності підприємства. Це підтверджує неможливість повного відокремлення екологічної діяльності від загальногосподарської діяльності підприємства, але доводить необхідність управління нею в контексті управління загальною фінансово-господарською діяльністю. Наведені пропозиції щодо систематизації і типізації господарських операцій стали основою розробки системи аналітичного обліку відповідних операцій.

На основі проведеного аналізу практики організації управлінського обліку основних параметрів процесу вуглеводобутку було визначено основні елементи моделі прийняття ефективного стратегічного управлінського рішення щодо екологічної діяльності вуглеводобувного підприємства у напрямі організації видобутку та фактори впливу на екологічну діяльність підприємств і їх врахування в системі обліку.

Враховуючи галузеві особливості, встановлено що в основі наукового підходу до обліку екологічної діяльності покладений принцип комплексної переробки сировини та безвідходне виробництво з максимальним залишанням породи в шахті. Ідентифікація особливостей екологічної діяльності вуглеводобувного підприємства дала змогу визначити напрями формування операцій екологічної спрямованості.

На основі проведеного аналізу практики організації бухгалтерського обліку основних параметрів процесу вуглеводобутку, визначено основні елементи моделі прийняття ефективного стратегічного управлінського рішення щодо екологічної діяльності вуглеводобувного підприємства у напрямку організації видобутку та фактори впливу на екологічну діяльність підприємств і їх врахування в системі обліку.

ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ЗАСОБИ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ДЖЕРЕЛА ЇХ ФОРМУВАННЯ

ВИТРАТНА ЧАСТИНА

Господарські операції:

- набуття прав власності на активи екологічного призначення;
- використання та відображення нестач за активами екологічного призначення;
- визнання втрат від зменшення корисності активів екологічного призначення;
- страхування екологічної діяльності;
- нарахування і сплата штрафів, пені, неустойок та судових витрат у зв'язку із екологічною діяльністю;
- нарахування і визнання зобов'язань екологічної діяльності;
- створення резервів та забезпечень під екологічну діяльність й ін.

Необоротні активи екологічного призначення:

- основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (котельні, аспіраційні установки, вугільні склади, породні відвали, водозбірники, дегазаційні та вентиляційні системи, недіючі капітальні виробки, водонагромаджувачі, навантажувальні пункти, бурове обладнання та ін.) (рах.10, 11);
- нематеріальні активи (права на технології, права користування надрами і іншими ресурсами природного середовища, квоти, ліміти, права на об'єкти екологічно-промислової власності, дозволи та ін.) (рах.12);
- капітальні інвестиції та довгострокові біологічні активи екологічної спрямованості (рекультивация териконів і земель та ін.) (рах.15, 16).

Оборотні активи екологічного призначення:

- виробничі запаси екологічної діяльності (матеріали, готова продукція, супутня продукція, матеріали вторинного використання, відходи виробництва) (рах. 20, 26);
- дебіторська заборгованість за продукцію, роботи та послуги екологічного призначення (рах. 36, 37);
- витрати майбутніх періодів (екологічні розробки, нові ресурсозберігаючі, утилізаційні технології та ін.) (рах.39).

Власний капітал:

- дооцінка (уцінка) активів екологічного призначення (рах. 41);
- безоплатно одержані активи екологічного призначення (рах. 42);
- екологічні резерви (на ліквідацію аварійних ситуацій, на лікування професійних захворювань, на компенсації працівникам та ін.) (рах. 43).

Зобов'язання та забезпечення зобов'язань:

- поточні зобов'язання за екологічними операціями (рах. 64, 65, 68);
- довгострокові та поточні забезпечення екологічного характеру (рах. 47);
- цільове фінансування отримане для потреб екологічної діяльності (рах.48);
- доходи майбутніх періодів (рах. 69).

ДОХІДНА ЧАСТИНА

Господарські операції:

- вибуття активів екологічного призначення;
- використання активів екологічного призначення;
- відображення надлишків активів екологічного призначення;
- визнання доходу від збільшення корисності активів екологічного призначення;
- визнання доходу від безоплатно одержаних активів екологічного призначення;
- нарахування та отримання страхової премії від екологічної діяльності;
- списання кредиторської заборгованості за екологічними зобов'язаннями;
- використання резервів та забезпечень під екологічну діяльність й ін.

Рис. 2. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності

За напрямками екологічної діяльності представлені комплексні схеми прийняття управлінських рішень щодо оборотного водопостачання, використання шахтних вод, поводження з відходами, використання шахтного газу і впливами на атмосферне повітря. Розроблено методику облікового відображення господарських операцій за означеними напрямками, з метою формування інформаційних потоків щодо екологічної діяльності для забезпечення зв'язку між економічними, екологічними та соціальними аспектами функціонування підприємства.

Сучасний стан бухгалтерського обліку екологічної діяльності характеризується відсутністю методичних розробок, які в умовах сучасної еколого-економічної кризи в повному обсязі дали б змогу забезпечити системою бухгалтерського обліку інформаційні потреби користувачів. В зв'язку з цим, запропоновано проект внутрішнього стандарту бухгалтерського обліку “Екологічна діяльність вуглевидобувного підприємства” для уособлення інформації про екологічну діяльність суб'єктів господарювання. У проекті стандарту сформульовано основні терміни щодо організації обліку екологічної діяльності. Для потреб бухгалтерського обліку наведено визначення “екологічної діяльності”, як діяльності, що призводить до несприятливих чи сприятливих впливів на довкілля, які повністю або частково спричинено екологічними аспектами організації, де екологічний аспект діяльності підприємства – елемент діяльності організації, або її продукція, роботи чи послуги, можуть взаємодіяти з довкіллям. Операції з об'єктами обліку екологічної діяльності, водночас, формують екологічні витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, спричинене використанням природного середовища, вилученням і використанням природних ресурсів, внаслідок чого відбувається погіршення їхнього стану та виникає необхідність у його відшкодуванні. З іншого боку, екологічна діяльність сприяє формуванню певних доходів у підприємства. Під екологічними доходами слід розуміти збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, спричинених використанням природного середовища, вилученням і використанням природних ресурсів.

Наведений проект стандарту та методика калькулювання дали змогу обґрунтувати необхідність запровадження додаткового калькуляційного рахунку 99 “Екологічні витрати”, визначити його структуру (табл. 1) і розробити методичні рекомендації із його застосування.

Таблиця 1

Запропонована структура рахунку 99 “Екологічні витрати” з метою бухгалтерського обліку в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувного підприємства

<i>Субрахунки першого порядку</i>	<i>Види субрахунків другого та третього порядку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
99.1 Виробничі екологічні витрати	99.1.1x за видами виробництв; 99.1.2x за видами продукції; 99.1.3x за видами ресурсів процесів; 99.1.4x за напрямками екологічної діяльності; 99.1.5 за технологічними етапами
99.2 Загальновиробничі екологічні витрати	99.2.1x за місцями виникнення; 99.2.2x за видами ресурсів процесів; 99.2.3x за напрямками екологічної діяльності; 99.2.4x за технологічними етапами; 99.2.5 за економічною роллю в процесі виробництва
99.3 Собівартість реалізації продукції екологічної діяльності	99.3.1x за видами виробництв; 99.3.2x за видами продукції; 99.3.3x за напрямками використання; 99.3.4x за носіями 99.3.5x за нормами; 99.3.6x за відхиленнями від норм

1	2
99.4 Адміністративні витрати екологічної спрямованості	99.4.1x за центрами відповідальності; 99.4.2x за напрямками виникнення
99.5 Збутові витрати екологічної діяльності	99.5.1x за центрами відповідальності; 99.5.2x за основними групами
99.6 Поточні екологічні витрати майбутніх періодів	99.6.1x за функціями; 99.6.2x за сферами; 99.6.3x за видами витрат; 99.6.4x за напрямками екологічної діяльності; 99.6.5x за ціллю здійснення
99.7 Екстраординарні екологічні витрати	99.7.1x за напрямками екологічної діяльності; 99.7.2 за видами виробництв; 99.7.3 за видами продукції; 99.7.4 за видами ресурсів; 99.7.5 за технологічними етапами; 99.7.6 за місцями виникнення; 99.7.7 за центрами відповідальності; 99.7.8 за напрямками виникнення; 99.7.9 за видами витрат
99.8 Інші екологічні витрати	99.7.1x за напрямками екологічної діяльності; 99.7.2 за основними групами; 99.7.3 за видами продукції; 99.7.4 за видами ресурсів; 99.7.5 за технологічними етапами; 99.7.6 за місцями виникнення; 99.7.7 за центрами відповідальності; 99.7.8 за напрямками виникнення; 99.7.9 за видами витрат

Запропонований в роботі комплексний підхід до використання ресурсів передбачає повне закладання виробленого простору в процесі видобутку.

Доведено, що найбільша питома вага під час калькулювання витрат екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства на закладання виробленого простору припадає на транспортування породи для потреб закладки. Запропоновано калькулювання витрат закладання виробленого простору, здійснювати шляхом визначення витрат на 1 т·км⁴ вантажопотоку за операціями внутрішньо-шахтного транспорту. Розподіл загальних витрат на транспортування здійснюється коефіцієнтним методом на підставі даних основного виробництва. Групування даних за вуглевидобувними підприємствами Донецького регіону щодо екологічної діяльності за напрямом поводження з відходами (порода), надало можливість розробити варіанти її калькулювання та оцінки с позиції впливу на результати діяльності підприємства.

Обґрунтовано необхідність виокремлення у структурі оборотних активів короткострокових нематеріальних активів (активів, які не мають монетарної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду менше одного року (або операційного циклу), запропоновано ведення обліку цієї категорії на рахунку 29 “Короткострокові нематеріальні активи“ з відкриттям аналітичних субрахунків другого порядку, для підвищення достовірності розкриття облікової інформації відносно витрат та доходів екологічної діяльності.

Доведено, що оцінка економічного ефекту соціально-екологічної спрямованості від провадження підприємством екологічної діяльності має пройти комплексне оцінювання державою та бути реалізована через Національне агентство екологічної безпеки з наданням підприємству компенсацій в обмін на “Умовні одиниці скорочення техногенного навантаження“, що створить додаткові стимули до соціально-екологічної діяльності видобувних підприємства.

Аналіз організації обліку екологічної діяльності дав змогу сформулювати інформаційні потоки суб’єкта господарювання про екологічну діяльність, що

⁴ т·км – тонно-кілометр

вплинуло на розробку пакету бухгалтерської внутрішньої звітності (“Звіт про вартість об’єктів екологічного призначення“ для контролю надходження та стану активів екологічного призначення за напрямками впливу на довкілля; “Звіт про операції екологічної діяльності“ для узагальнення та аналізу вартісних характеристик; “Звіт про динаміку зміни процесів утворення викидів, скидів та формування відходів“ для дослідження і прогнозування процесів у динаміці; “Звіт про витрати екологічної діяльності“, складання якого за центрами відповідальності та рівнями управління формує інформацію про причини і винуватців виявлених відхилень, надає можливість запланувати заходи для їх ліквідації; “Звіт функціональних відділів про екологічну діяльність“ формування якого за напрямками впливу на навколишнє середовище є основою формування нефінансової звітності підприємства) для цілей управління.

У третьому розділі “Аудит в управлінні екологічною діяльністю підприємств вуглевидобувної галузі“ визначено напрямки удосконалення організаційно-методичного забезпечення аудиту в управлінні екологічною діяльністю.

Достовірність відображення екологічної діяльності можлива за умови постійного аудиторського контролю. В сучасних умовах господарювання система внутрішнього аудиту вуглевидобувних підприємств не враховує екологічні аспекти, що знижує якість прийняття управлінських рішень щодо екологічної діяльності. Основною метою аудиту в управлінні екологічною діяльністю є виявлення відхилень від норм чинного законодавства, положень облікової політики та внутрішніх стандартів підприємства.

Для оптимізації діяльності аудиторів з перевірки екологічних аспектів функціонування підприємства запропоновано Положення (Стандарт) внутрішнього аудиту “Аудит екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства“, в якому визначений порядок перевірки достовірності розкриття інформації щодо екологічної діяльності. Акцентовано увагу на відповідальності суб’єкта господарювання за оцінку і повноту відображення інформації щодо екологічної діяльності підприємства та відповідальності представників структур внутрішнього аудиту за організацію внутрішнього контролю над таким напрямком діяльності.

Розробка організаційного підходу до послідовності проведення аудиту в управлінні екологічною діяльністю, зокрема виокремлення етапів перевірки (табл. 2) дасть змогу оптимізувати загальні результати управління екологічною діяльністю.

Таблиця 2

Порядок організації аудиту в управлінні екологічною діяльністю
вуглевидобувного підприємства

Назва етапу	Зміст завдання
1	2
Етап 1. Підготовчий	Уточнення об’єктів аудиту за напрямками екологічної діяльності, планування перевірки
Етап 2. Аудит екологічної діяльності що впливає на атмосферне повітря	Перевірка господарських операцій за об’єктами екологічної діяльності: - перевірка прав власності, наявності та стану активів екологічного впливу на атмосферне повітря (породні відвали, аспіраційні та вентиляційні установки, інертний пил, вугілля, навантажувальні пункти, метанові квоти, ліміти на викиди) відповідність характеристикам і класифікаційним ознакам; - перевірка положень облікової політики (методи оцінки та обліку, документально-аналітичного забезпечення операцій); - наявність випадків порушення чинного законодавства, норм та лімітів; - перевірка правильності обліку доходів та витрат від операцій з об’єктами екологічного впливу на атмосферне повітря.

1	2
<p>Етап 3. Аудит екологічної діяльності що впливає на водні ресурси</p>	<p>Перевірка господарських операцій за об'єктами екологічної діяльності: - перевірка прав власності, наявності та стану активів екологічного впливу на водні ресурси (водозбірники, шламо-, водо- мулонагромаджувачі, очисні споруди, поворотні води), відповідність характеристикам і класифікаційним ознакам; - перевірка положень облікової політики (методи оцінки та обліку, документально-аналітичного забезпечення операцій); - наявність випадків порушення чинного законодавства, норм та лімітів; - перевірка правильності обліку доходів та витрат від операцій з об'єктами екологічного впливу на водні ресурси.</p>
<p>Етап 4. Аудит екологічної діяльності що впливає на поводження з відходами</p>	<p>Перевірка господарських операцій за об'єктами екологічної діяльності: - перевірка прав власності, наявності та стану активів екологічного впливу на поводження з відходами (метан, пил, мул, шлами, порода та ін. відходи), відповідність характеристикам і класифікаційним ознакам; - перевірка положень облікової політики (методи оцінки та обліку, документально-аналітичного забезпечення операцій); - наявність випадків порушення чинного законодавства, норм і лімітів; - перевірка правильності обліку доходів та витрат від операцій з об'єктами екологічного впливу на поводження з відходами.</p>
<p>Етап 5. Аналіз ефективності екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства</p>	<p>Аналіз ефективності проведення екологічної діяльності що впливає на атмосферне повітря. Аналіз ефективності проведення екологічної діяльності що впливає на водні ресурси. Аналіз ефективності проведення екологічної діяльності що впливає на поводження з відходами.</p>
<p>Етап 6 Заключний</p>	<p>Формування аудиторської думки щодо екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства. Надання рекомендацій з підвищення ефективності екологічної діяльності, розробка екологічної стратегії підприємства.</p>

Недоліки в організації аудиту в управлінні екологічною діяльністю викликають проблеми при побудові методичних підходів до перевірки відповідних операцій, тому в роботі визначено завдання, об'єкти та етапи здійснення аудиту, розроблено документальне забезпечення підготовки, планування, проведення перевірки екологічної діяльності й узагальнення результатів перевірки з врахуванням специфіки діяльності вуглевидобувних підприємств. Розроблено пакет робочих документів аудитора при аудиті екологічної діяльності, з яких основними є: РД1-ЕД "Перевірка організації бухгалтерського обліку об'єктів екологічної діяльності"; РД2-ЕД "Перевірка дотримання нормативно-правових актів, регулюючих питання екологічної діяльності"; РД3-ЕД "Перевірка документального оформлення операцій обліку витрат екологічної діяльності"; РД4-ЕД "Перевірка комплексного використання екологічних ресурсів підприємства" (РД4.1-ЕД "Перевірка комплексного використання викидів в атмосферне повітря", РД4.2-ЕД "Перевірка комплексного використання водних ресурсів", РД4.3-ЕД "Перевірка комплексного використання відходів"); РД5-ЕД "Перевірка структурного складу основних засобів екологічного призначення"; РД6-ЕД "Відомість результатів інвентаризації об'єктів екологічного призначення"; РД7-ЕД "Акт зустрічної перевірки екологічних зобов'язань"; РД8-ЕД "Відомість вибіркової перевірки повноти оприбуткування активів екологічного призначення"; РД9-ЕД "Перевірки співвідношення ціни реалізації супутньої продукції та відходів видобутку із преїскурантною ціною"; РД10-ЕД "Узагальнення результатів аудиторської перевірки екологічної діяльності"), що сприятиме удосконаленню методичного забезпечення господарських операцій екологічної діяльності.

Відповідно до встановлених вимог обліку, щодо екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства та запропонованого Положення (стандарту) внутрішнього аудиту, теоретично обґрунтований порядок застосування методичних прийомів у процесі перевірки операцій екологічної діяльності, зокрема в частині уточнення порядку балансування з врахуванням специфіки вуглевидобувної діяльності підприємства. Запропоновано також використання комплексу аналітичних процедур, що застосовуються відповідно до етапу аудиту, задля підвищення результативності аудиту екологічної діяльності.

Комплексне впровадження наведених пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку й аудиту в управлінні екологічною діяльністю дасть змогу ефективно управляти фінансовими і природними ресурсами, капіталом та зобов'язаннями і сприятиме підвищенню стійкості суб'єктів господарювання в умовах екологічно-фінансової кризи.

ВИСНОВКИ

Одержані в дисертації наукові результати у сукупності вирішують важливу науково-практичну задачу обґрунтування теоретико-методичних засад організації обліку й аудиту щодо забезпечення управління екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств. Це дало змогу зробити висновки та сформулювати пропозиції, які розкривають результати виконання зазначених у дослідженні завдань:

1. Аналіз еволюції наукових поглядів на феномен екологічної діяльності як соціально-економічного явища та визначення ролі вуглевидобувного сектору економіки в загальному економічному розвитку країни за різними підходами, теоріями, економічними школами дав змогу визначити, що категорія “екологічна діяльність” для потреб облікового забезпечення до нині не має чіткого визначення та є самостійним об'єктом облікового відображення в управлінні діяльністю вуглевидобувних підприємств. Отже, для забезпечення балансу інформаційних потреб різних груп користувачів обґрунтовано доцільність усунення неконвенційності понятійного апарату щодо економічної сутності категорії “екологічна діяльність” в процесі еволюції понятійної бази бухгалтерського обліку й аудиту, що дасть змогу синергетично вирішувати облікові завдання щодо показників діяльності вуглевидобувного підприємства

2. Фрагментарність методики бухгалтерського обліку в управлінні екологічною діяльністю зумовили необхідність комплексного дослідження екологічної діяльності на засадах стійкого розвитку. З метою обґрунтування необхідності удосконалення обліку й аудиту в управлінні екологічною діяльністю з урахуванням комплексного підходу до вуглевидобутку встановлено взаємозв'язок між означеним вище підходом до виробництва та результатами діяльності вуглевидобувних підприємств, доведено значущість організації обліку та аудиту в управлінні екологічною діяльністю на засадах стійкого розвитку, що сприятиме мінімізації негативних впливів суб'єктів господарювання на навколишнє природне середовище з одночасним підвищенням загального результату фінансово-господарської діяльності.

3. Екологічна діяльність підприємства, як об'єкт управління та обліку може бути представлена як складна система з багатоваріантним поділом на складові та елементи, що призводить до багатоаспектності отриманої інформації про такі елементи.

В процесі дослідження обґрунтовано необхідність удосконалення методичних підходів до визначення структури, об'єктів, механізму калькулювання витрат і оцінки доходів екологічної діяльності, як окремих категорій об'єктів бухгалтерського обліку, що дає змогу оцінити ефективність організації обліку й аудиту в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств та повною мірою реалізує облік як функцію управління. На відміну від чинних витрат пропонується структуру витрат доповнити витратами екологічної діяльності з виокремленням відповідної калькуляційної статті з метою групування витрат екологічних аспектів функціонування. Удосконалення облікового механізму передбачає запровадження додаткових рахунків для відображення витрат екологічної діяльності, облікових регістрів та кореспонденцій для обліку екологічної діяльності. Задля визначення облікових оцінок пропонуються певні підходи в залежності від видів екологічної діяльності з урахуванням галузевої специфіки функціонування підприємства, що забезпечує можливість здійснити деталізацію екологічної діяльності до рівня, за якого структура інформації відносно напрямів екологічної діяльності дозволяє користувачам звітності приймати обґрунтовані управлінські рішення.

4. Інформаційна сутність рахунків в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку полягає у здатності формувати локальну інформацію, що характеризує певні сторони економічного характеру. З метою забезпечення зв'язку між економічними, екологічними та соціальними показниками діяльності підприємства удосконалено підхід до облікового відображення екологічної діяльності в системі бухгалтерського обліку підприємства, а саме: запропоновано використовувати калькуляційний рахунок 99 "Екологічні витрати" при угрупованні витрат екологічної діяльності, що забезпечує зіставність фінансових та нефінансових показників діяльності підприємства при поточному та стратегічному плануванні.

5. Проведене дослідження показало, що при організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства, у довгостроковому періоді з метою підвищення ефективності загальногосподарської діяльності на засадах комплексного використання ресурсів необхідно застосовувати системний підхід. Зазначене вище покладене в основу розробленого автором внутрішнього стандарту бухгалтерського обліку "Екологічна діяльність вуглевидобувного підприємства", який забезпечить прозорість системного взаємозв'язку облікових даних та дасть змогу зберегти методологічну єдність системи бухгалтерського обліку.

6. В процесі дослідження облікового відображення операцій з активами екологічного призначення доведено необхідність уточнення обігових активів в частині відображення нематеріальних активів короткострокового терміну використання і доведено принципове значення відокремлення означеної категорії у системі балансового обліку підприємства з метою повного та достовірного розкриття облікової інформації. Реалізація узгодження облікових показників дасть змогу сформулювати інформаційні потоки щодо діяльності вуглевидобувного підприємства, що нині ускладнюється через відсутність нормативного підґрунтя для обліку в управлінні короткостроковими нематеріальними активами.

7. Відсутність комплексного розуміння та ідентифікації екологічної діяльності для потреб управління нею обумовлює неможливість побудови організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і аудиту в управлінні екологічною діяльністю. Для упорядкування організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і аудиту екологічної діяльності запропонована класифікація факторів впливу на екологічну діяльність вуглевидобувних підприємств із розподілом їх на умовні групи об'єктивних та суб'єктивних. Дослідження факторів, як рушійної сили впливу на ефективність функціонування вуглевидобувного підприємства та їх врахування в системі обліку та аудиту вуглевидобувного підприємства сприятиме підвищенню точності, об'єктивності та якості облікової інформації, що покладена в основу прийняття управлінських рішень щодо екологічної діяльності.

8. Удосконалення організаційно-методичних засад аудиту екологічної діяльності є основою для підвищення ефективності управління нею. Для забезпечення отримання достовірних оцінок кількісних і якісних характеристик збалансованої системи показників функціонування підприємства запропоновано розширити методичні положення щодо організації внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності вуглевидобувних підприємств, за рахунок врахування галузевої специфіки та екологічно-соціальної складової діяльності підприємства, яка формує як фінансові, так і нефінансові показники, що змінюють стан активів, зобов'язань та капіталу в звітних періодах і впливають на майбутні облікові оцінки. Доведено, що використання внутрішнього стандарту "Аудит екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства" щодо напрямів проведення аудиту екологічної діяльності, відповідно до яких уточнено завдання, об'єкти та етапи здійснення аудиту, дасть змогу підвищити достовірність управлінської звітності підприємства, сприятиме оптимізації результатів діяльності суб'єкта господарювання в довгостроковому періоді.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у виданнях України, які включено до міжнародних наукометричних баз:

1. Бичкова О. В. Економічна сутність екологічних аспектів діяльності вуглевидобувного підприємства та напрями її дослідження / О. В. Бичкова // Вчені записки Університету "КРОК". – К.: ВНЗ "Університет економіки та права "КРОК", 2013. – Вип. 1 (1997). – Вип. 34. – С. 231-239 (0,7 друк. арк.) (включено до РИНЦ (Росія), Ulrich's Periodicals Directory (США)).

2. Бичкова О. В. Формування механізму організації обліку результатів екологічної діяльності вуглевидобувних підприємств / О. В. Бичкова, В. А. Гавриленко // Економіка: реалії часу: Наук. журнал. – № 3 (13). – Одеса: ОНПУ, 2014. – С. 87-93 (заг. обсяг 0,5 друк. арк., індивід. автора 0,25 друк. арк.: запропоновано механізм організації обліку результатів екологічної діяльності вуглевидобувних підприємств) (включено до РИНЦ (Росія), Google Scholar (США), EBSCO Publishing (США), Ulrich's Periodicals Directory (США), Index Copernicus (Польща)).

Статті у наукових фахових виданнях України:

3. Бичкова О. В. Вдосконалення організації обліку витрат в умовах доменного виробництва / В. А. Гавриленко, О. В. Бичкова // Наукові праці Донецького національного технічного університету / Серія: Економічна. – Донецьк: ДонНТУ,

2008. – Випуск 35 (149). – С. 145-153 (заг. обсяг 1,0 друк. арк., індивід. автора 0,5 друк. арк.: запропоновано напрями вдосконалення обліку витрат промислових підприємств).

4. Бичкова О. В. Удосконалення контролю та управління витратами металургійних підприємств / О. В. Бичкова // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: Збірник наукових праць: Економічні науки. – Чернівці: Технодрук, 2009. – Вип. 3 (16). – С. 365-373 (0,5 друк. арк.).

5. Бичкова О. В. Проблеми екологічного аудиту на промислових підприємствах України / І. В. Петенко, О. В. Бичкова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу: науковий економічний журнал. – Донецьк: Вид-во ТОВ “Юго-Восток, Лтд“, 2010. – Вип. 1 (9). – С. 120-122 (заг. обсяг 0,4 друк. арк., індивід. автора 0,2 друк. арк.: доведено доцільність екологізації управлінських рішень на промислових підприємствах).

6. Бичкова О. В. Розвиток моделі аудиторського ризику з урахуванням екологічної складової за вимог міжнародних стандартів / О. В. Бичкова // Проблеми ефективності використання людських і природних ресурсів України: Зб. наук. праць ДонДУУ. / Серія “Економіка“. – Донецьк: Вид-во “Ноулідж“ (Донецьке відділення), 2011. – Вип. 199. – Т. XII. – С. 210-217 (0,4 друк. арк.).

7. Бичкова О. В. Структура екологічної складової фінансово-господарської діяльності вуглевидобувного підприємства / О. В. Бичкова // Економічний аналіз: Зб. наук. праць Тернопільського нац. економ. ун-ту. – Вип. 11. – Ч. 2. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка“, 2012. – С. 46-49 (0,2 друк. арк.).

8. Бичкова О. В. Формування методичних основ аудита екологічної діяльності підприємства / О. В. Бичкова // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. Экономические науки. – Симферополь: НИЦ КИПУ, 2012. – Вып. 37. – С. 92-96 (0,2 друк. арк.).

9. Бичкова О. В. Системний підхід до формування та відображення в обліку екологічної складової діяльності вуглевидобувного підприємства / О. В. Бичкова // Вісник Хмельницького національного університету: Науковий журнал / Серія: Економічні науки. – Хмельницький: Хмельницький національний університет, 2013. – № 4. – Т. 1. – С. 104-110 (0,4 друк. арк.).

10. Бичкова О. В. Облік екологічної діяльності вуглевидобувного підприємства з урахуванням комплексного підходу до виробництва / В. А. Гавриленко, О. В. Бичкова // Економіка Менеджмент Підприємництво: Зб. наук. праць. – Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2013. – № 25 (II). – С. 145-158 (заг. обсяг 1,0 друк. арк., індивід. автора 0,5 друк. арк.: проаналізовано фактори впливу на екологічну діяльність вуглевидобувного підприємства).

Матеріали конференцій:

11. Бичкова О. В. Організація аудиторських перевірок капітальних інвестицій з урахуванням галузевої специфіки / О. В. Бичкова // Реформування системи бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: Матеріали Всеукр. наук.-практ. Конференції, (м. Донецьк, 11 червня 2010 р.) / МОН України, Донецький національний технічний університет. – Донецьк: ДонНТУ, 2010. – С.96-99 (0,3 друк. арк.).

12. Бичкова О. В. Уточнення моделі аудиторського ризику з урахуванням вимог міжнародних стандартів аудиту / О. В. Бичкова // Бухгалтерський облік та оподаткування в Україні: сучасні тенденції та перспективи розвитку: Матеріали Всеукр. наук.-практ. конференції, (м. Донецьк, 28 квітня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Донецький національний технічний університет. – Донецьк: ДонНТУ, 2011. – С. 61-64 (0,2 друк. арк.).

13. Бичкова О. В. Екологічні аспекти планування аудиту фінансової звітності / О. В. Бичкова // Теория и практика экономики и предпринимательства: Материалы VII Междунар. науч.-практ. конференции, (г. Алушта, 19-21 мая 2011 г.) / МОНмолодьспорт, Таврический национальный таврический университет им. В. И. Вернадского. – Симферополь: ТНУ им. В. И. Вернадского, 2011. – С. 121-122 (0,1 друк. арк.).

14. Бичкова О. В. Прийоми та методи екологічно-орієнтованого аудиту / О. В. Бичкова // Облік, аналіз і аудит в системі управління суб'єктів господарювання: вітчизняна практика та міжнародний досвід: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції, (м. Сімферополь, 9-10 грудня 2011 р.). – Сімферополь: РВНЗ “КІПУ“, 2011. – С. 26-29 (0,2 друк. арк.).

15. Бичкова О. В. Аудит екологічної діяльності шахт / О. В. Бичкова // Проблемы и перспективы развития экономической науки и образования в условиях Европейской интеграции: Материалы международной научно-практической конференции, (г. Варшава (Польша), 24-27 октября 2012 г.). – Донецк: ООО “Экономический научно-образовательный центр”, 2012. – С. 182-186 (0,3 друк. арк.).

16. Бичкова О. В. Визначення основних складових концепції організації обліку і аудиту екологічних аспектів діяльності підприємства / О. В. Бичкова // Наукова дискусія: Питання бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування: Матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конференції, (м. Донецьк, 10 жовтня 2013 р.) / МОН України, ДВНЗ “Донецький національний технічний університет”. – Донецьк: ДонНТУ, 2013. – С. 39-43 (0,5 друк. арк.).

17. Бичкова О. В. Облік екологічної діяльності вуглевидобувних підприємств / О. В. Бичкова // Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних процесів: Матеріали ІХ Всеукр. наук. конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, (м. Львів, 25-26 квітня 2014 р.) / МОН України, Львівська комерційна академія. – Львів: ЛКА, 2014. – С. 230-232 (0,2 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Бичкова О. В. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2015.

У роботі ідентифіковано економічну сутність поняття “екологічна діяльність” для потреб облікового відображення; обґрунтовано доцільність застосування комплексного підходу до вуглевидобутку з метою обліку та аудиту в управлінні екологічною діяльністю; удосконалено методичні підходи щодо структури, механізму й оцінки

операцій екологічної діяльності як окремих категорій об'єктів бухгалтерського обліку; дано наукове обґрунтування доцільності введення окремого калькуляційного рахунку для обліку витрат екологічної діяльності; запропоновано внутрішній стандарт для синергетичного вирішення завдань управлінського обліку; доведено необхідність виокремлення нематеріальних активів короткострокового терміну використання в структурі об'єктів обліку; удосконалено методичні положення щодо аудиту в управлінні екологічною діяльністю на засадах стійкого розвитку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, управління, аудит, стійкий розвиток, екологічна діяльність, вугледобувне підприємство, доходи, витрати, калькулювання, економічний ефект.

АННОТАЦИЯ

Бычкова Е. В. Бухгалтерский учет и аудит в управлении экологической деятельностью угледобывающих предприятий. - Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2015.

На основе комплексного исследования теоретических положений механизма обеспечения организации учета и аудита, в условиях повышенного влияния информационной составляющей экономики на хозяйственные процессы, разработаны теоретико-методические положения и практические рекомендации по организации учета и аудита в управлении экологической деятельностью угледобывающих предприятия, на базе структурообразующих факторов внешней и внутренней бизнес-среды в условиях неопределенности и определенной степени риска.

Исследовано развитие понятия “экологическая деятельность” с позиций предоставления возможностей создания в действующей учетной системе спутниковой системы, удовлетворяющей потребности разных групп пользователей в учетной информации относительно управления экологической деятельностью субъекта хозяйствования.

Проанализирована нормативно-законодательная база, регламентирующая порядок отражения экологической деятельности предприятия с учетом отраслевой специфики функционирования, что позволило выявить ее несовершенство, как на национальном, так и на международном уровнях.

Усовершенствован понятийный аппарат относительно отражения в учете экологической деятельности предприятия, приведено научное обоснование сущностных характеристик экологической деятельности угледобывающего предприятия. Изложена трактовка сущности понятия “экологическая деятельность”, как деятельность, которая влечет за собой неблагоприятные и благоприятные воздействия на окружающую среду, частично или полностью вызванная экологическими аспектами функционирования предприятия, что дало возможность оптимизировать её учетное отражение и формирование исходящей информации для принятия управленческих решений относительно экологической деятельности угледобывающего предприятия.

Идентифицированы факторы, влияющие на экологическую деятельность угледобывающего предприятия, обоснована необходимость комплексного подхода к

производству, с учетом приведенных факторов, объективного и субъективного характера. Их отражение в системе учета и аудита, для повышения эффективности управления экологической деятельностью, базирующейся на принципах устойчивого развития.

Уточнены теоретические основы учета нематериальных активов, путем выделения нематериальных активов краткосрочного срока использования (активов, которые не имеют монетарной формы, могут быть идентифицированы и содержатся предприятием с целью использования на протяжении периода менее одного года (либо операционного цикла)), обоснованно для их учетного отражения использование счета “Краткосрочные нематериальные активы“. При организации учета экологической деятельности, предложенный счет предназначен для группировки информации по экономически однородным элементам относительно: углеродных единиц, квот, лимитов, условных единиц техногенной нагрузки и др.

Для оптимизации документального обеспечения учета экологических затрат разработаны аналитические регистры позволяющие учитывать отраслевые особенности калькулирования экологических расходов по их видам.

Предложено совершенствование процедуры калькулирования за счет группировки и обобщения учетных данных относительно экологической деятельности угледобывающего предприятия на счете 99 “Экологические расходы“, для обеспечения прозрачности системной взаимосвязи бухгалтерской информации в процессе принятия управленческих решений. Разработаны дополнения к рабочему Плану счетов для нужд внутрихозяйственного (управленческого) учета экологических расходов, усовершенствован порядок формирования аналитических счетов второго и третьего порядков по различным классификационным признакам. Исходя из предложенной системы группировки и обобщения учетных данных, предложен порядок отражения операций экологической деятельности угледобывающего предприятия на счетах бухгалтерского учета.

Доказана необходимость формирования информационных потоков по экологической деятельности субъекта хозяйствования с целью оптимизации принятия управленческих решений. Разработан пакет внутренней отчетности по экологической деятельности предприятия, для потребностей учета в управлении экологической деятельностью угледобывающих предприятий.

Усовершенствованы организационно-методические механизмы обеспечения учета и аудита экологической деятельности угледобывающего предприятия путем разработки внутренних стандартов: “Экологическая деятельность угледобывающего предприятия“ --- для реализации учетных функций формирования информации для нужд управления и “Аудит экологической деятельности“ - для получения количественных и качественных характеристик сбалансированной системы финансовых и нефинансовых показателей при формировании аудиторского мнения в управлении экологической деятельностью предприятия.

Расширение методических положений относительно организации внутреннего аудита, за счет учета отраслевой специфики и экологической составляющей деятельности предприятий, позволило рекомендовать направления проведения аудита экологической деятельности. Относительно рекомендованных направлений уточнены задания, объекты и этапы проведения, разработаны формы рабочей

документации аудитора, что позволяет повысить достоверность управленческой отчетности, эффективность управления финансово-хозяйственной деятельностью с учетом влияния на окружающую природную среду и способствует оптимизации результатов деятельности субъекта хозяйствования в долгосрочном периоде.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, управление, аудит, устойчивое развитие, экологическая деятельность, угледобывающее предприятие, доходы, расходы, калькулирование, экономический эффект.

ABSTRACT

Bychkova O. V. Accounting and audit in managing ecological activity of coal mining enterprises. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2015.

On the basis of complex investigation of theoretical propositions concerning mechanisms for ensuring accounting and audit organization under conditions of increasing influence of economics' data on processes of economy theoretically-methodical foundations and practical recommendations were developed. Economical essence of category of “ecological activity“ for the needs of accounting was identified in the thesis; expediency of using complex approach to coal mining for accounting and auditing of management of ecological activity was substantiated; methodical approaches concerning structure, mechanism and assessment of operations of ecological activity as separate categories of accounting were improved; scientific justification of appropriateness of introducing separate calculating account for accounting expenses of ecological activity was given; internal standard for synergistic solution of managing accounting tasks was proposed; necessity of separation of short term fictitious assets in the structure of accounting objects was proved; methodical propositions for audit in managing of financial and economic activity concerning influence on the environment were improved.

Key words: accounting, management, audit, sustainable development, ecological activity, coal mining enterprise, incomes, expenses, calculation, economic effect.

Підписано до друку 14.09.2015 р. Формат 60x90 1/16

Папір друкарський. Друк офсетний

Гарнітура Time New Roman. Ум. друк. арк. 0,9

Тираж 100. Зам. № 652

Віддруковано з готових оригінал-макетів автора

у Житомирському державному технологічному університеті

вул. Черняхівського, 103, м. Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
ЖТ №08 від 26.03.2004 р.