МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Анна Володимирівна Перін

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

на тему

«Бухгалтерський облік і аудит витрат на природоохоронні заходи в умовах воєнних дій та післявоєнного відновлення економіки»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник
к.е.н, доц. Ірина ПОЛІЩУК
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2024 р.

ЗМІСТ

ВСТУП……4

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННІ ЗАХОДИ ...8

1.1. Економічна сутність витрат на природоохоронні заходи як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту ……..…….....8

1.2. Анотований огляд вітчизняного законодавства та періодичної літератури з обліку та аудиту витрат на природоохоронні заходи ……16

1.3. Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти аудиту, що регулюють облік і аудит витрат на природоохоронні заходи…….23

1.4. Динаміка розвитку галузі та місце АТ «Кохавинська ПФ» в ній……**28**

Висновки до розділу 1…….....**38**

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННІ ЗАХОДИ НА АТ «Кохавинська ПФ» ……..…...40

2.1. Економічно-організаційна характеристика АТ «Кохавинська ПФ» та організація бухгалтерського обліку на ньому …….…….....40

2.2. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ» …….....45

2.3. Оподаткування операцій, пов'язаних з формуванням витрат на природоохоронні заходи …….50

2.4. Відображення витрат на природоохоронні заходи в звітності…….53

Висновки до розділу 2…….....64

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННІ ЗАХОДИ НА АТ «Кохавинська ПФ».....67

3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності досліджуваного АТ «Кохавинська ПФ» …….....……...……..67

3.2. Організаційні засади аудиту витрат на природоохоронні заходи…….70

3.3. Методика здійснення аудиту в частині витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ» ……..76

Висновки до розділу 3…….....83

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ……..……....86

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…… 90

ДОДАТКИ……..…… **98**

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Стрімке зростання вимог суспільства до автоматизації бізнес-процесів вимагає суворого контролю до кількісно-якісного обліку сировини й матеріалів та кондиційності продукту на виході з метою запобігання понаднормового витрачання та списання не за призначенням. Це може суттєво вплинути як на якість, обсяг асортиментного складу результатів, так і на тривалість операційного циклу технологічного процесу. Для забезпечення екологічного контролю кожного бізнес-процесу потрібно систематично оновлювати вимірювальні пристрої, сканери, комп'ютерну техніку, залучати сторонні підприємства для оцінки впливу на довкілля діяльності підприємства. Для виконання заходів природоохоронного характеру кожне підприємство повинно планувати розміри капітальних інвестицій та поточних витрат на оновлення необоротних активів, озеленення, на кожен звітний період. Однак законодавчо затверджених окремих методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи немає, тому необхідно визначити основні альтернативні варіанти в межах чинного законодавства щодо обліку витрат на природоохоронні заходи для розробки Положення про облікову політику та впорядкування відображення у фінансовій звітності фінансових результатів від здійснення природоохоронних заходів.

Водночас науковці мають різні підходи до обліку витрат на природоохоронні заходи, що породжує різні варіанти визначення собівартості готової продукції, робіт, послуг, структури операційних витрат та фінансових результатів, а отже і рентабельності. Тому потребує уточнення класифікація витрат на природоохоронні заходи з врахуванням особливостей проведення заходів по охороні довкілля під час військового стану та удосконалення регламентовані на державному рівні методичні підходи до обліку та аудиту витрат на природоохоронні заходи.

За даними Державної служби статистики України витрати на природоохоронні заходи оприлюднені востаннє за 2020 рік через

повномасштабне вторгнення. Оприлюднена статистична інформація про виконані природоохоронні заходи [4] дозволяє встановити, що витрати на їх здійснення в 2020 році становили 41332201,7 тис. грн, що менше за 2019 рік на 2403660,4 тис. грн. або на 5,50 %. Це зумовлює необхідність дослідження довоєнної потреби в здійсненні природоохоронних заходів для оптимізації джерел їх фінансування під час військового стану.

Питанням організації та методики обліку і аудиту витрат на природоохоронні заходи свої праці присвятили наступні вчені України: Букало Н., Ганусич В.О., Данилко В.К., Лаговська О.А., Хомик Х.Р., Затуливітер Ю.С., Мороз Ю.Ю., Москвітіна А.С., Правдюк Н.Л., Садовська І.Б. Селезньова О.В., Танасієва М.М., Турицька М.М., та ін. науковці. Незважаючи на вагомий внесок вищезазначених науковців, залишаються не достатньо дослідженими наступні питання: класифікація витрат на природоохоронні заходи для цілей обліку і аудиту, елементи облікової політики витрат на природоохоронні заходи, методичне забезпечення обліку капітальних інвестицій та поточних витрат на природоохоронні заходи, організаційно-методичні положення аудиту витрат на природоохоронні заходи.

Мета і завдання дослідження. Метою бакалаврської роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку і аудиту витрат на природоохоронні заходи.

Для дослідження поставленої мети передбачається вирішити наступні **завдання**:

– охарактеризувати економічну сутність витрат на природоохоронні заходи як об’єкта бухгалтерського обліку та аудиту;

– навести анотований огляд вітчизняного законодавства та періодичної літератури з обліку та аудиту витрат на природоохоронні заходи;

– навести Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти аудиту, що регулюють облік і аудит витрат на природоохоронні заходи;

– розкрити динаміку розвитку галузі та місце обраного підприємства в ній;

– навести економічно-організаційну характеристику АТ «Кохавинська ПФ» та особливості організації бухгалтерського обліку на ньому;

– розкрити організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ»;

– охарактеризувати оподаткування витрат на виконання природоохоронних заходів;

– розкрити порядок відображення витрат на природоохоронні заходи в звітності;

– навести оцінку основних аналітичних показників діяльності АТ «Кохавинська ПФ»;

– охарактеризувати організаційні засади аудиту витрат на природоохоронні заходи;

– удосконалити методику здійснення аудиту в частині витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ».

Об’єктом дослідження є господарська діяльність АТ «Кохавинська ПФ».

Предметом дослідження бакалаврської роботи виступає сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку та аудиту витрат на природоохоронні заходи.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. При уточненні визначення поняття «витрати на природоохоронні заходи» використовувалися методи теоретичного узагальнення та порівняння. Методи причинно-наслідкового зв’язку та абстрактно-логічний використовувались для удосконалення класифікації витрат на природоохоронні заходи для цілей бухгалтерського обліку і аудиту.

Метод екстраполяції використовувався для розрахунку прогнозних значень витрат на природоохоронні заходи. Використання графічного методу сприяло наочному представленню результатів дослідження щодо визначення тенденцій змін розміру витрат на природоохоронні заходи.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку і аудиту витрат на природоохоронні заходи.

Особистий внесок здобувача. Бакалаврська робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові результати, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні результати дослідження, викладені в бакалаврській роботі, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на міжнародній науковій конференції, що відображено в публікації [52] та опубліковану наукову статтю у фаховому виданні [51].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано наукову статтю у співавторстві у фаховому виданні «Витрати на природоохоронні заходи у статистичній звітності та звіті про управління підприємства як індикатори реалізації концепції сталого розвитку під час військового стану» [Додаток А] та тези доповіді у співавторстві «Удосконалення класифікації витрат на природоохоронні заходи для цілей бухгалтерського обліку під час військового стану» [Додаток Б].

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННІ ЗАХОДИ

1.1. Економічна сутність витрат на природоохоронні заходи як об’єкта бухгалтерського обліку та аудиту

В умовах військового стану підприємства працюють в умовах кредитного, валютного, екологічного ризиків, а тому стратегії їх розвитку та основний вид діяльності можуть змінюватися. Ризик ліквідності пов’язаний з можливою несплатою рахунків замовником за виконані роботи, реалізовані товари, готову продукцію, послуги в разі раптового погіршення його платоспроможності. Відновлення природних ресурсів та поводження з відходами для дотримання сталого розвитку підприємства потребують професійного підходу для досягнення поставлених цілей і вимагають відповідного матеріального-технічного забезпечення та трудових ресурсів для виконання природоохоронних заходів.

Погіршення екологічного стану водних та земельних ресурсів внаслідок бойових дій на прилеглих територіях до місця розташування об’єкта природоохоронних заходів може призвести до збільшення вартості відновлювальних робіт для досягнення позитивного екологічного результату. Тому для організації бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи потрібно розробити їх класифікацію, яка дозволить їх розмежувати за відповідними рахунками витрат або капітальних інвестицій, мінімізувати їх розмір, терміни виконання та встановити вплив на екологічний та фінансовий стан підприємства.

Структура витрат на природоохоронні заходи за їх видами в 2020 році на основі даних Державної служби статистики України розкрито на рис. 1.1.

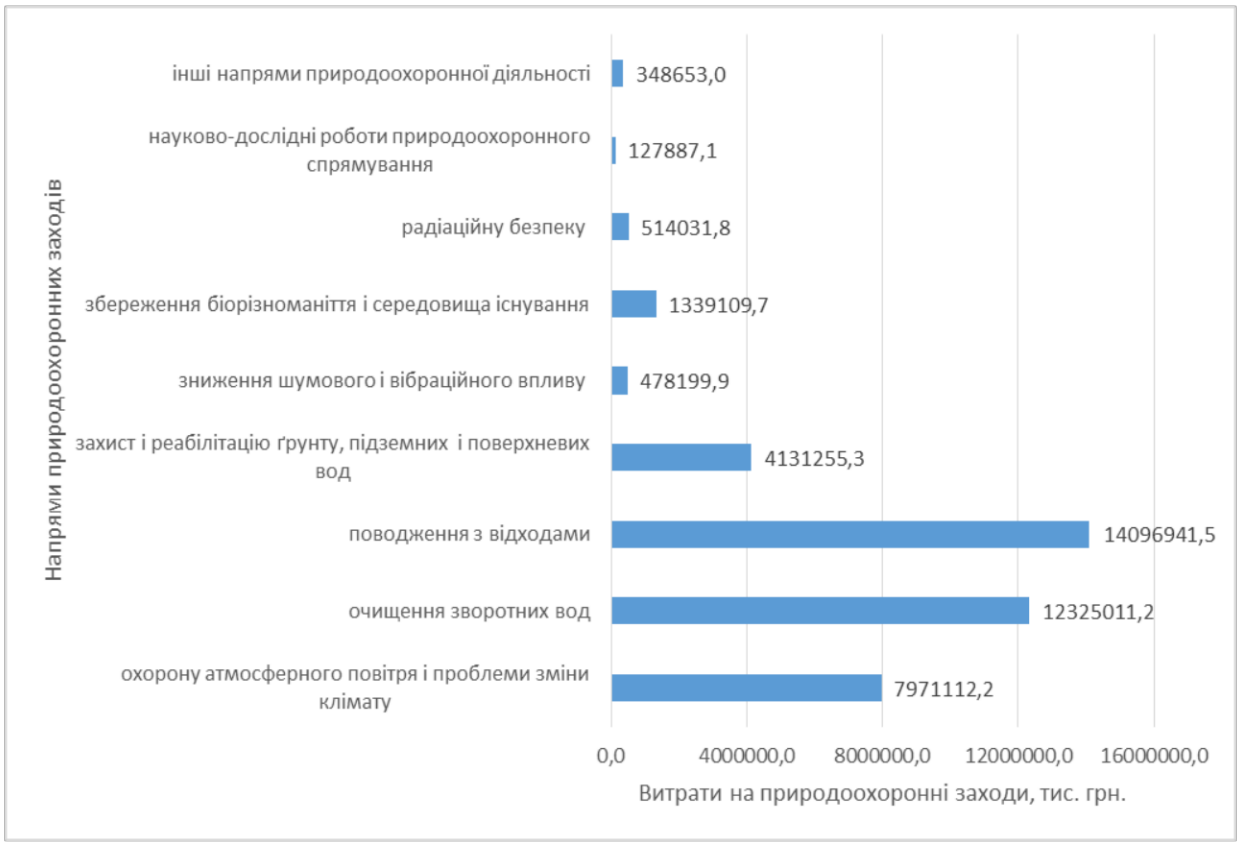


Рис. 1.1. Структура витрат на природоохоронні заходи за їх видами в 2020 році*

*Джерело: побудовано на основі [4]

Аналіз структури витрат на природоохоронні заходи свідчить про домінування фінансування операцій з поводження з відходами 14096941,5 тис. грн. або 34,11 %, найменшу питому вагу займають науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування 127887,1 тис. грн. (0,31 %).

Потребує дослідження динаміка розміру витрат на природоохоронні заходи з 2020 року до 2024 року, але враховуючи застарілість оприлюднених даних слід побудувати прогноз на 2021-2024 рр. (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Розрахункова таблиця для обчислення прогнозного значення витрат на природоохоронні заходи

Роки	*Собівартість, тис. грн., **y***	*Часові точки, t*	t^2	*yxt*	$Y_{t\ розрахункове}$
2016	32488702,1	-2	4	-64977404,2	30702018,24
2017	31491958,5	-1	1	-31491958,5	33695108,57
2018	34392270,3	0	0	0	36688198,9
2019	43735862,1	+1	1	43735862,1	39681289,23
2020	41332201,7	+2	4	82664403,4	42674379,56
Разом	**183440994,7**	**0**	**10**	**29930903,3**	**183440994,5**
2021	–	+3	9	–	45667469,9
2022	–	+4	16	–	48660560,2
2023	–	+5	25	–	51653650,6
2024	–	+6	36	–	54646740,9

Трендове рівняння для обчислення тенденцій зміни витрат на природоохоронні заходи буде представлено наступною формулою (1.1).

$$y_t = a_0 + a_1 \times t \qquad (1.1)$$

Обчислення параметрів трендового рівняння наведено у формулах 1.2, і 1.3.

$$a_1 = \frac{\sum y \times t}{\sum t^2} \qquad (1.2)$$

$$a_1 = \frac{\sum y \times t}{\sum t^2} = \frac{29930903,3}{10} = 2993090,33$$

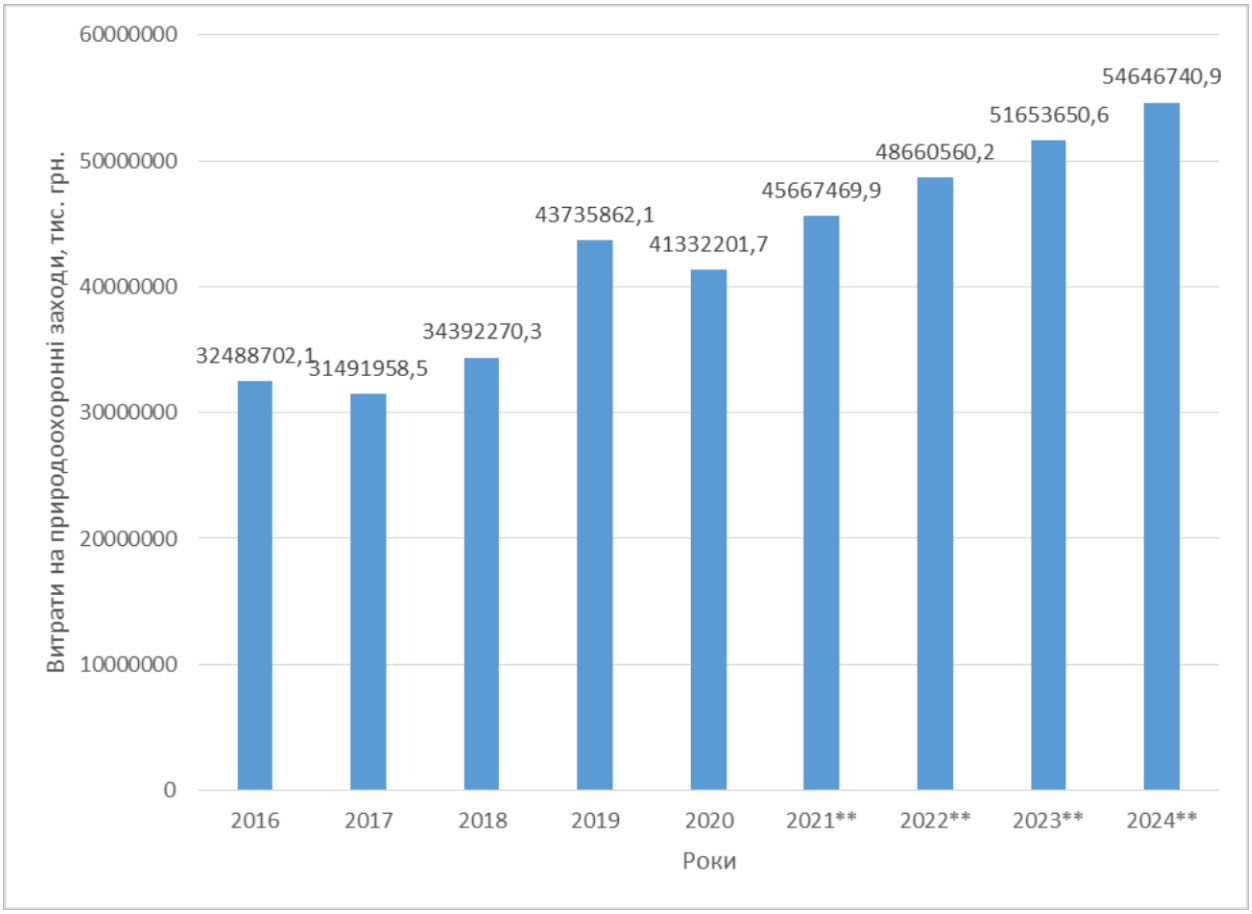
$$a_o = \frac{\sum y}{n} \qquad (1.3)$$

$$a_o = \frac{\sum y}{n} = \frac{183440994,7}{5} = 36688198,9$$

Трендове рівняння з обчисленими параметрами буде мати наступний вигляд:

$У_t$= 36688198,9+2993090,33 xt

На основі побудови трендового рівняння обчислено прогнозні значення витрат на природоохоронні заходи за 2021-2024 рр., що дозволяє графічно візуалізувати тенденцію зростання витрат на природоохоронні заходи з 2016 до 2024 років (рис. 1.2).



Примітки:	** – роки, за якими використано прогнозні значення

Рис. 1.2. Динаміка витрат на природоохоронні заходи протягом 2020-2024 рр.*

*Джерело: розробка автора на основі обчислених прогнозних даних за 2021-2024 рр.

Обчислення прогнозних даних на основі даних довоєнного періоду дозволило встановити тенденцію до зростання щороку розміру витрат на природоохоронні заходи, але фактичні дані за 2021-2024 рр. можуть відрізнятися від прогнозних, з огляду на доступні джерела фінансування даних заходів у окремих суб'єктів господарювання в умовах військового стану.

Оприлюднення на сайті Державної служби статистики України статистичної інформації про сукупні витрати на природоохоронні заходи обмежується 2020 роком [5], в якому їх загальний розмір склав 41332201,7 тис. грн., в т. ч. капітальні інвестиції склали 32,03 %, а поточні 67,97 %. Якщо розглянути регіональний аспект, то лідером щодо фінансування охорони довкілля в 2020 році була Дніпропетровська область 14245958,9 тис. грн. (34,47 % серед всіх регіонів), а мінімальна сума припадала на Тернопільську область 72604,4 тис. грн. (0,18 %). Обсяги фінансування природоохоронних заходів залежать від регіональних природних ресурсів, на які здійснює вплив технологічний процес, наявних джерел фінансування для їх реалізації та екологічної відповідальності власників перед суспільством, яка оприлюднюється у звітності на офіційних сайтах.

Оцінка капітальних інвестицій на природоохоронні заходи за видами заходів за даними Державної служби статистики України [24] дозволяє констатувати наступне: в 2020 р. порівняно з 2019 р. їх розмір скоротився на 3016022 тис. грн. або на 18,55 %. Щодо видів природоохоронних заходів слід відзначити, що найбільшу питому вагу займали наступні напрями: охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату – 42,26 %, поводження з відходами – 21,90 %, захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод – 19,29 %.

Природоохоронні заходи здебільшого пов’язані з окремими або декількома основними бізнес-процесами підприємства, забезпечують одержання очікуваних фінансових результатів на основі використання законодавчо закріплених альтернативних варіантів щодо облікової політики витрат на їх здійснення. Очікувані позитивні результати виконання природоохоронних заходів на основні бізнес-процеси наведено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Очікувані позитивні результати виконання природоохоронних заходів на основні бізнес-процеси*

*Джерело: власна розробка

Під витратами на природоохоронні заходи слід розуміти поточні та капіталізовані витрати, пов'язані зі зменшенням шкідливого впливу діяльності суб’єкта господарювання на навколишнє середовище, витрати на організацію зменшення ресурсомісткості (енергомісткості, паливомісткості, матеріаломісткості) технологічного процесу; витрати щодо створення рекреаційних зон, прилеглих до підприємства (озеленення

територій) для покращання стану водних, ґрунтових ресурсів та атмосферного повітря.

Для організації бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи розглянемо сучасні підходи науковців до їх класифікації для обґрунтування власного підходу до розмежування складових витрат на охорону довкілля.

В науковій літературі висвітлено підходи до обліку екологічних витрат. Танасієва М.М., Бонарев В.В. вважають, що природоохоронні витрати у лісовому господарстві слід обліковувати за допомогою комбінованого способу. Природоохоронні витрати, які можна віднести на собівартість конкретного виду лісопродукції та які мають тісний взаємозв'язок з технологічним процесом слід обліковуватися на субрахунку 237 «Природоохоронні витрати» або / і витрати на виконання природоохоронних заходів, виокремити які із загальної суми неможливо або не раціонально обліковувати на субрахунку 915 «Витрати на природоохоронну діяльність» із відкриттям субрахунків відповідно до номенклатурних статей розробленої класифікації витрат [60]. Вважаємо за необхідне на державному рівні регламентувати механізм вибору субрахунків для ведення обліку поточних витрат на природоохоронні заходи, щоб забезпечити єдиний підхід до калькулювання собівартості та порівнянність звітності.

Садовська І.Б. запропонувала класифікацію екологічних витрат за наступними ознаками: 1) за цільовим призначенням (на усунення причин забруднення, на усунення наслідків забруднення); 2) за типом (капітальні, поточні); 3) за календарними періодами (витрати минулих періодів, витрати звітного періоду, витрати майбутніх періодів); 4) за напрямами здійснення (витрати на охорону повітря, витрати на охорону водних ресурсів, витрати на охорону ґрунтів та надр); 5) за джерелами фінансування (такі, що включаються в собівартість; за рахунок прибутку; за рахунок бюджетних асигнувань; за рахунок позабюджетних цільових фондів); 6) за сферою виникнення (зовнішні та внутрішні); 7) за видами використовуваних ресурсів (трудові, матеріальні,

фінансові) [54, С. 230]. Заслуговує на увагу розмежування вченою витрат щодо причин негативного впливу на довкілля до початку технологічного процесу та наслідків діяльності суб'єкта за результатами технологічного процесу. Відповідно, співвідношення витрат на здійснення даних заходів може бути різним, але в будь-якому випадку комбінований підхід покращить екологічний стан довкілля і посилить екологічну відповідальність виробника.

На основі дослідження наукової літератури запропоновано застосовувати класифікацію витрат на природоохоронні заходи для цілей бухгалтерського обліку за такими критеріями: 1) за економічними елементами; 2) за суб'єктами виконання; 3) за одержаними фактичними результатами від виконання; 4) за рівнем капіталізації; 5) за джерелами оплати; 6) за напрямами природоохоронних заходів; 7) за відношенням до основного виду діяльності відповідно до статуту.

За економічними елементами можна виділити наступні складові витрат на природоохоронні заходи: витрати матеріальних ресурсів, витрати на оплату праці виконавцям, витрати на єдиний соціальний внесок, витрати на амортизаційні відрахування необоротних активів, задіяних при виконанні природоохоронних заходів, витрати на роботи та послуги, виконані сторонніми організаціями; інші витрати. За суб'єктами виконання витрати на природоохоронні заходи можуть бути: виконані працівниками підприємства (господарський спосіб); виконані підрядними організаціями (підрядний спосіб).

За одержаними фактичними результатами від виконання: продуктивні витрати (вигоди та результати наявні); непродуктивні витрати (вигоди та результати відсутні). За рівнем капіталізації: капітальні інвестиції в основні засоби і нематеріальні активи та поточні витрати звітного періоду. За джерелами оплати: власні кошти, кредитні кошти, кошти Державного та місцевого бюджетів; кошти міжнародних організацій. За напрямами природоохоронних заходів: оцінка складу якості повітря; оцінка причин зміни клімату; контроль якісних показників водних ресурсів; захист, очищення та відновлення водних та земельних ресурсів; контроль радіаційної безпеки; аналіз

впливу шуму та вібрацій на результати технологічного процесу, здоров'я і продуктивність праці працівників та основних засобів; поводження з відходами (утилізація, захоронення відходів, реалізація відходів); збереження флори і фауни; озеленення території розміщення підприємства; науково-дослідні роботи; інші. За відношенням до основного виду діяльності відповідно до статуту: основна операційна; інша операційна.

Застосування розробленої класифікації під час військового стану дозволить контролювати ресурсомісткість бізнес-процесів щодо виконання природоохоронних заходів, побудувати рівні аналітичного обліку для розмежування капітальних та поточних витрат, планувати податкові розрахунки внаслідок їх здійснення, а також оцінити продуктивність витрат за одержаними результатами та їх відповідність плановій документації.

1.2. Анотований огляд вітчизняного законодавства та періодичної літератури з обліку та аудиту витрат на природоохоронні заходи

При оцінці ефективності діяльності в умовах військового стану обов'язково слід враховувати чи відображені в бухгалтерській документації витрати на проведення природоохоронних заходів підприємства. Виклики сьогодення вимагають по-новому організовувати бухгалтерський облік витрат на природоохоронні заходи з огляду на нетипові операції, що виникають внаслідок військового стану.

Розглянемо актуальні питання з організації обліку витрат на природоохоронні заходи, методичного забезпечення бухгалтерського обліку за елементами його методу (перелік первинних документів, методи оцінки відповідно до П(С)БО та МСФЗ, калькулювання собівартості, перелік синтетичних рахунків та аналітика, типові операції з обліку виконання природоохоронних заходів, відображення в балансі, система звітності,

порядок проведення інвентаризації), організаційно-методичне забезпечення аудиту, що розглядаються в наукових працях науковцями.

Слід відмітити, що науковці розкривають методику обліку витрат на природоохоронні заходи та екологічних витрат, що є взаємозамінними поняттями.

Окремими науковцями розглянуті галузеві аспекти обліку природоохоронних витрат, зокрема: в лісовому господарстві Танасієва М.М. [59] та Турицька М.М. [61].

Танасієва М.М. зазначила, що основна діяльність підприємств лісового господарства (лісозаготівля, деревообробка та лісовідновлення) тісно взаємопов'язана з природоохоронною діяльністю, оскільки вона здійснює прямий вплив на її склад і обсяги. Галузеві особливості, а саме структура й обсяги виробництва, система управління, характер та призначення виробничих процесів, комплексність і складність виробництва, висока трудомісткість та матеріаломісткість, зумовлюють необхідність ведення обліку за центрами відповідальності (ділянки, бригади, дільниці, лісництва, цехи), використання попроцесного або попроцеснонормативного методів обліку витрат, виокремлення специфічних статей витрат (будівництво лісовозних доріг, природоохоронних об'єктів, послуги лісової охорони тощо), контролю за відходами (дров'яна деревина, щепа, невживана біомаса – маломірна деревина, хвоя) [59, С. 101]. Автором відмічено нерозривний зв'язок бізнес-процесів основної діяльності підприємств лісового господарства з заходами охорони довкілля, що конкретизує вибір рахунків для ведення обліку витрат на природоохоронні заходи.

Турицька М.М. вважає, що еколого-економічна ефективність діяльності суб'єктів господарювання є результатом ефективних управлінських рішень спрямованих на утримання балансу між економічними та екологічними показниками виробничої діяльності, врахуванням впливу на довкілля в майбутніх періодах виробничих циклів та витратами на природоохоронні заходи згідно стратегії розвитку підприємства [61, С. 255]. Автором

висловлено думку про необхідність визначення норми витрат на природоохоронні заходи залежно від певного базового показника масштабів виробничих циклів.

Особливості обліку екологічних витрат на підприємствах гірничозбагачувальної галузі розглянули О. А. Лаговська, В. Ф. Максімова [33], лакофарбової промисловості дослідив Столяр Л.Г. [57], сільськогосподарських підприємств Сиротюк Г. [56], вугледобувної галузі К. Фібріані, Т. Тауфік, Ю. Юснаіні [62], промислових підприємств Ю.О. Костенко, О.М. Дрюк [29].

Лаговською О.А., Максімовою В.Ф. акцентовано увагу на тому, що обмеженість облікової інформації щодо опису ключових ризиків екологічної діяльності та структури екологічних витрат превентивного характеру на підприємствах гірничозбагачувальної галузі призводить до низького рівня підконтрольності сукупності процесів в її межах з боку управлінського персоналу та прозорості діяльності підприємства для різних груп зацікавлених осіб [33, С. 221]. Вченими запропоновано зміни до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», що дозволять ідентифікувати екологічні витрати.

Столяр Л.Г. вважає, що відповідно до технологічних особливостей виробництва лакофарбової продукції та екологічної діяльності підприємств пропонується виділяти поточні екологічні витрати як складову загальновиробничих витрат [57, с. 181]. Автором запропоновано відокремлювати витрати екологічної діяльності на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», в частині окремої статті «Екологічні витрати».

Костенко Ю.О., Дрюк О.М. вважають, що необхідність ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат промислових підприємств пов’язана з наступними чинниками: – операції, пов'язані з екологічними витратами промислового підприємства, а також їх вплив на фінансові результати, повинні бути відображені у бухгалтерському обліку; – облік екологічних витрат на підприємстві є засобом досягнення стійкого розвитку;

– потенційним інвесторам і кредиторам необхідно володіти інформацією про екологічну діяльність підприємства для прийняття рішень щодо побудови з ним економічних стосунків; – облік екологічних витрат на підприємстві є одним з факторів формування позитивного іміджу підприємства; – підприємства можуть мати певні переваги у конкурентній боротьбі за потенціальних клієнтів, якщо зможуть показати, що їх продукція краща з екологічної точки зору [29, С. 25]. Авторами наведено облікове відображення екологічних витрат, в частині операцій з ремонту закритих очисних споруд, науково-дослідних робіт, поводження з відходами, нарахування та сплати екологічного податку.

Корепанов О.С., Богомаз О.О. зазначили, що з метою покращення екологічної ситуації, зменшення викидів забруднюючих речовин в Україні щорічно впроваджують повітро- та водоохоронні заходи. До повітроохоронних заходів відносяться: – удосконалення технологічних процесів (включаючи перехід на інші види палива, сировини тощо); – будівництво і введення в дію нових газоочисних установок і споруд; – підвищення ефективності роботи існуючих очисних установок (включаючи їхню модернізацію, реконструкцію і ремонт); – ліквідація джерел забруднення; – інші повітроохоронні заходи [28]. Зазначений авторами перелік природоохоронних заходів можна використовувати для організації обліку витрат на природоохоронні заходи.

Для організації та ведення бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи слід керуватися чинним законодавством щодо облікової політики, порядку ведення обліку, оподаткування операцій та складання звітності.

Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи наведено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Рівні регулювання бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи*

*Джерело: розробка автора

Податковим кодексом України [50] регламентовано перелік податків і зборів, що нараховують при здійсненні операцій з формування витрат на природоохоронні заходи.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] визначає форми організації бухгалтерського обліку, суб'єкти відповідальності за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій з формування витрат на природоохоронні заходи, реквізити первинних документів, що підтверджують факт здійснення господарських операцій, терміни подачі та склад фінансової звітності.

ЗУ «Про охорону навколишнього природного середовища» [22] визначає загальні принципи природоохоронної діяльності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [45] визначено мету, склад і основні принципи формування показників фінансової звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [47] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [35] регламентують порядок визнання основних засобів природоохоронного значення, методи нарахування амортизації, порядок вибуття.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [46] регламентовано структуру витрат та порядок їх списання на фінансові результати.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [23] наводить характеристику рахунків 1, 2 і 9 класів для обліку капітальних інвестицій і поточних витрат на природоохоронні заходи.

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [37] регламентують інформаційну базу для заповнення фінансової звітності

в частині капітальних інвестицій, виробничих витрат, інших операційних витрат в Балансі (ф. № 1), Звіті про фінансові результати (ф. № 2).

Додатки № 1-21 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [7] регламентують галузеві підходи до калькулювання собівартості готової продукції.

Наказ про організацію бухгалтерського обліку затверджує форму організації та ведення бухгалтерського обліку, технологію обробки облікової інформації.

Положення облікову політику підприємства регламентує структуру собівартості, класифікацію витрат на природоохоронні заходи, порядок оцінки, нарахування амортизації на основні засоби природоохоронного значення, складові загальновиробничих витрат на природоохоронні заходи та порядок їх розподілу і списання.

Посадові інструкції головного бухгалтера та персоналу бухгалтерії регламентують їх обов'язки та види відповідальності за достовірність фінансової звітності.

Отже, Інструкція про застосування Плану рахунків регламентує типові кореспонденції та основні напрями аналітичного обліку в розрізі різних видів витрат на природоохоронні заходи. НП(С)БО 16 «Витрати» визначає елементи витрат, що можуть бути включені при калькулюванні природоохоронних заходів (робіт, послуг) в частині загальновиробничих витрат, виробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності.

1.3. Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти аудиту, що регулюють облік і аудит витрат на природоохоронні заходи

Витрати на природоохоронні заходи поділяються на капітальні інвестиції та поточні витрати, тому регулювання МСФЗ та МСА в частині операцій з формування та списання витрат на безпеку та охорону довкілля, слід розглядати через призму регламентування обліку операційних витрат та надходження і вибуття необоротних активів.

Важливе значення природоохоронної діяльності та необхідність враховувати вигоди від їх використання природоохоронних активів регламентовано МСБО 16 «Основні засоби».

Відповідно до п. 11 МСБО 16 об'єкти основних засобів можна купувати з метою безпеки чи охорони довкілля. Придбання основних засобів такого типу, хоча безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремо існуючого об'єкта основних засобів, може бути необхідним суб'єктові господарювання для отримання майбутніх економічних вигід від його інших активів. Такі об'єкти основних засобів відповідають визнанню як активів тому, що вони уможливлюють надходження більших майбутніх економічних вигід від пов'язаних з ними активів, ніж у випадку, якби їх не придбали. Наприклад, виробник хімічної продукції може налагодити деякі нові процеси хімічної обробки для того, щоб вони відповідали вимогам з охорони довкілля щодо виробництва та зберігання небезпечних хімікатів; пов'язані з цим удосконалення заводу визнаються як актив, тому що без них суб'єкт господарювання не може виробляти та продавати хімічну продукцію. Проте остаточну балансову вартість такого активу та пов'язаний з нею актив перевіряють на зменшення корисності відповідно до МСБО 36 "Зменшення корисності активів" [40].

Аналіз вимог МСБО 16 «Основні засоби» дозволив встановити можливі вигоди від операцій з придбання та експлуатації основних засобів природоохоронного значення наведено на рис. 1.5.

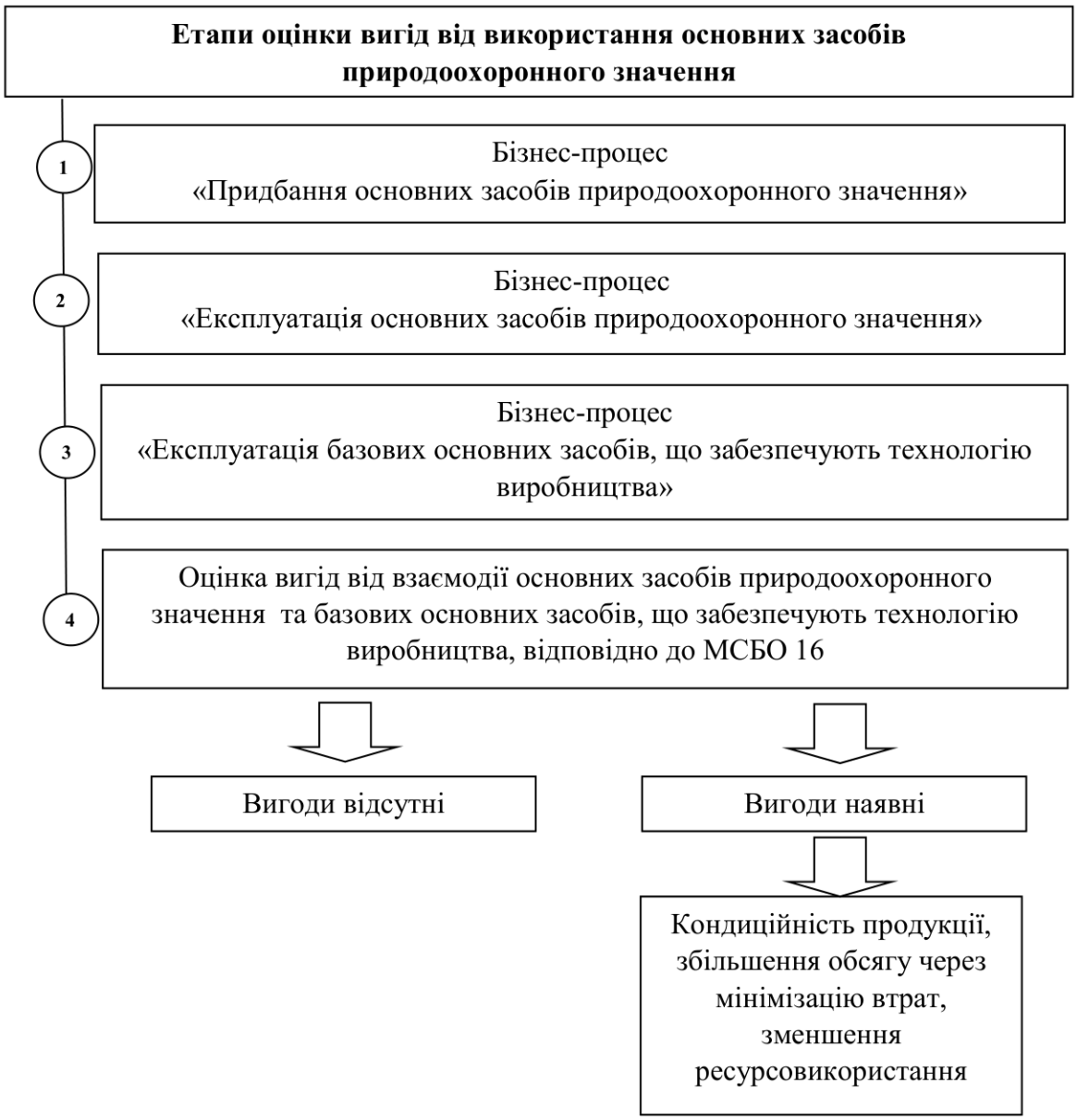


Рис. 1.5. Можливі вигоди від операцій з придбання та експлуатації основних засобів природоохоронного значення*

*Джерело: розробка автора

Отже, експлуатація основних засобів природоохоронного значення підвищує продуктивність матеріально-технічного забезпечення бізнес-

процесів, і в цілому дозволяє економити матеріальні, трудові, енергетичні ресурси.

Регламентований порядок оцінки основних засобів відповідно до МСБО 16 наведено на рис. 1.6.

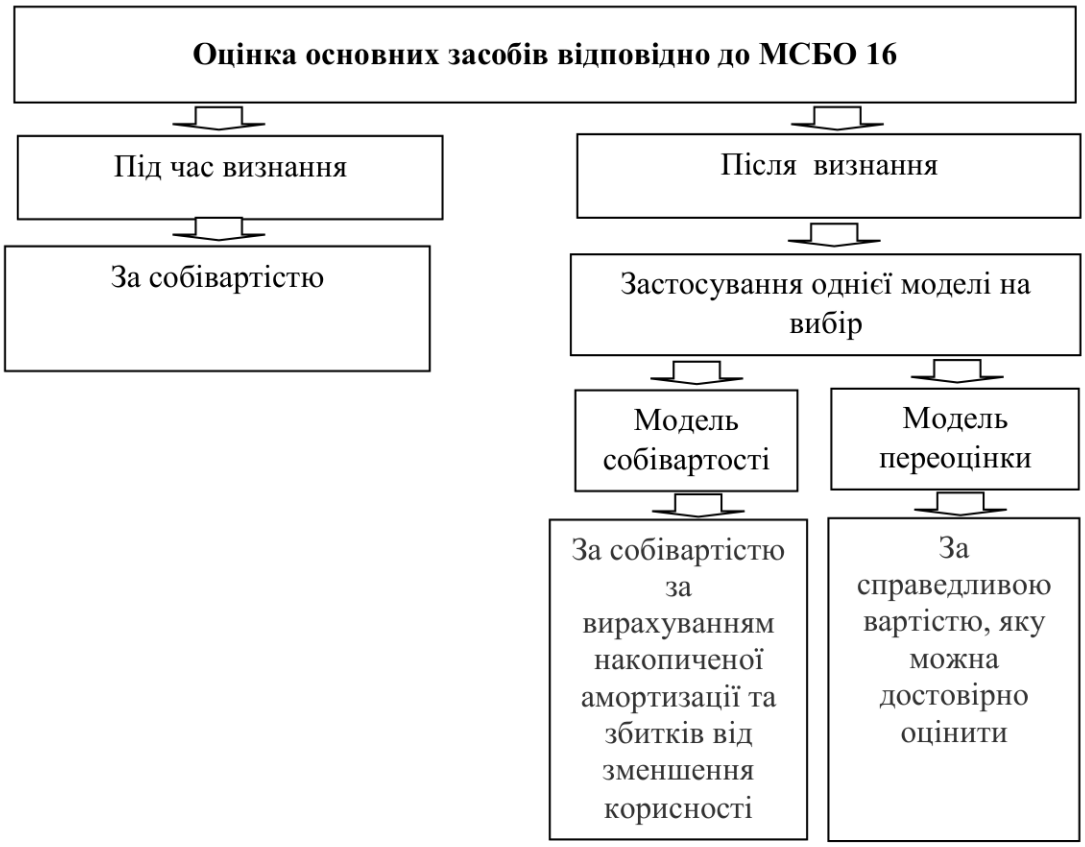


Рис. 1.6. Оцінка під час та після визнання основних засобів відповідно до МСБО 16*

*Джерело: розробка автора на основі МСБО 16

Елементами собівартості є ціна придбання, витрати по транспортуванню та доведенню до експлуатаційного стану, а також витрати на зміну місця розташування об’єкта.

Розглянемо порядок регламентування ведення обліку витрат на природоохоронні заходи в разі визнання їх поточними активами.

П. 101 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» визначає, що витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які

можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю [39]. Регламентовано два методи аналізу витрат: метод функції витрат та метод характеру витрат.

Порівняльну характеристику методів аналізу витрат відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика методів аналізу витрат відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності»*

№ з/п	Метод аналізу витрат	Сутність	Переваги	Недоліки
1	Метод функції витрат	Класифікація витрат відповідно до їх функцій. Обов'язкове розкриття окремо розміру собівартості	Доречна інформація	Можливий довільний розподіл витрат через суттєвий вплив професійного судження. Суб'єкт господарювання, який класифікує витрати за функцією, повинен розкривати додаткову інформацію про характер витрат, у тому числі витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам
2	Метод характеру витрат	Класифікація витрат відповідно до характеру амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу	Простий у застосуванні	–

*Джерело: розробка автора на основі п. 101, 102, 103 МСБО 1 [39]

П. 105 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» визначає, що вибір між методом функції витрат та методом характеру витрат залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру суб'єкта господарювання. Обидва методи вказують на ті витрати, які можуть змінитися (прямо чи непрямо), якщо

зміниться рівень реалізації або виробництва суб'єкта господарювання. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів суб'єктів господарювання, цей Стандарт вимагає від управлінського персоналу обирати подання, яке є достовірним і більш доречним. Проте, оскільки інформація про характер витрат є корисною для прогнозування майбутніх грошових потоків, розкриття додаткової інформації вимагається тоді, коли застосовується класифікація витрат за функцією [39].

Отже, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» регламентує підходи до класифікації для зведеного відображення витрат у фінансовій звітності. Однак вважаємо, що розкриття узагальненої інформації про витрати не робить оприлюднену фінансову звітність інформаційним джерелом для прийняття зважених рішень щодо фінансового стану підприємства та фактори, що впливають на рентабельність.

При проведенні аудиту витрат на природоохоронні заходи слід дотримувати МСА. Відповідно до Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація» форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від таких чинників, як: розмір та складність суб’єкта господарювання; характер аудиторських процедур, які слід виконати; ідентифіковані ризики суттєвого викривлення; значущість отриманих аудиторських доказів; характер і обсяг ідентифікованих винятків; необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів; використані методологія й інструменти аудиту [41].

Міжнародний стандарт аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» встановлює, що отримуючи обґрунтовану впевненість, аудитор несе відповідальність за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості нехтування контролем управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення

помилки, можуть бути неефективними для виявлення шахрайства. Вимоги цього МСА розроблені для допомоги аудитору в ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і розробці процедур для виявлення такого викривлення [41].

МСА визначають загальні принципи та відповідальність аудитора, формування документації, оцінки ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики, підсумкової звітної документації за результатами перевірки.

1.4. Динаміка розвитку галузі та місце АТ «Кохавинська ПФ» в ній

Прикладні аспекти організації обліку та аудиту витрат на природоохоронні заходи було вирішено дослідити на підприємстві целюлозно-паперової галузі АТ «Кохавинська ПФ», яке оприлюднює на офіційному сайті підприємства перед громадськістю повну (узагальнену і аналітичну) інформацію про розмір капітальних інвестицій та поточних витрат на природоохоронні заходи за відповідними напрямами у щорічному Звіті про управління.

Основний КВЕД АТ «Кохавинська ПФ» 17.12 Виробництво паперу та картону. Всього за цим КВЕД 148 суб'єктів: 136 юридичних осіб та 12 ФОП. Інші КВЕД: 17.22 Виробництво паперових виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення, 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля, 49.41 Вантажний автомобільний транспорт [3].

Підприємства целюлозно-паперової галузі виготовляють різноманітні вироби з паперу та целюлозної вати (серветки, хустинки, рушники, пелюшки, підгузки тощо) для побуту та гігієнічних цілей. Основні показники діяльності цієї галузі змінилися в останні роки через зміни попиту в асортиментному складі продукції. Пандемія Ковід-19, військовий стан в країні та необхідність працювати в умовах економії всіх ресурсів пожвавили впровадження електронного документообороту та електронного підпису в усі бізнес-

процеси діяльності підприємств всіх форм власності. Це значно зменшило потреби в папері як носії інформації про господарську діяльність і дозволило багато питань вирішувати в дистанційному форматі швидко, без черг, без транспортних витрат, з мінімальними витрачанням часу на заповнення документів і можливістю підписувати електронним ключем. Внаслідок цього знижується попит на продукцію целюлозно-паперової галузі через зниження обсягів споживання, яке в цілому сприяє зниженню матеріаломісткості технологічних процесів споживачів, зменшенню витрат на побудову та утримання архівних приміщень.

Динаміка кількості діючих суб'єктів господарювання за КВЕД 17.1 «Виробництво паперової маси, паперу та картону» наведена на рис. 1.7.

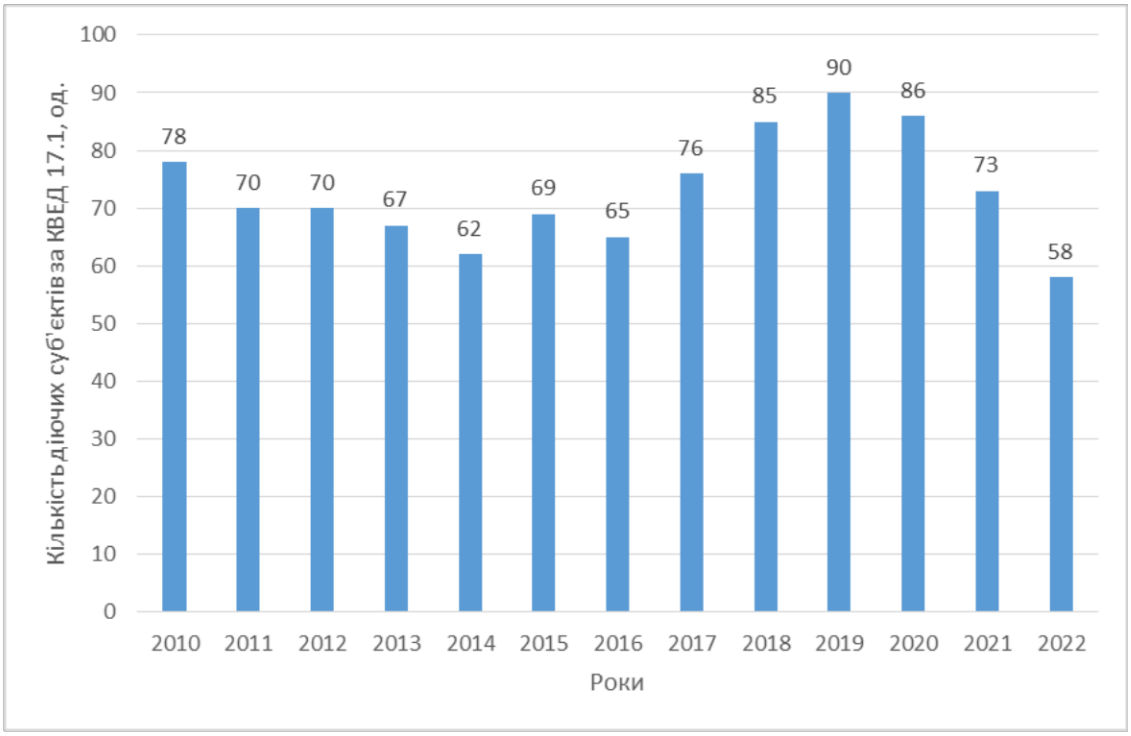


Рис. 1.7. Динаміка кількості діючих суб'єктів господарювання за КВЕД 17.1 «Виробництво паперової маси, паперу та картону»*

*Джерело: розробка автора на основі [25]

Найбільша кількість суб'єктів за КВЕД 17.1 припадає на 2019 рік і становить 90 од., а найменша – на 2022 рік 58 од.

Динаміка кількості діючих суб'єктів господарювання за КВЕД 17.22 «Виробництво паперових виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення» в Україні протягом 2010-2022 рр. наведено на рис. 1.8.

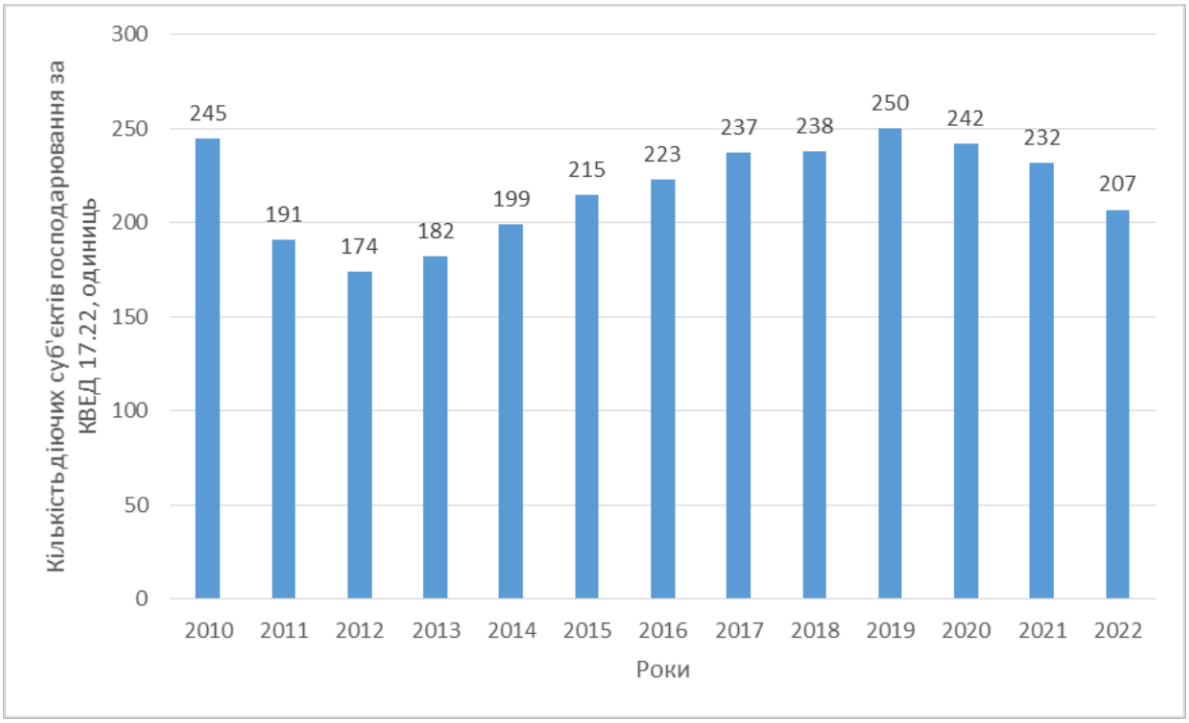


Рис. 1.8. Динаміка кількості діючих суб'єктів господарювання за КВЕД 17.22 «Виробництво паперових виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення» в Україні протягом 2010-2022 рр.*

*Джерело: побудовано на основі [25]

Максимальна кількість підприємств припадає на 2019 рік і становила 250 одиниць, а мінімальна на 2012 рік – 174 одиниці. Якщо проаналізувати тенденцію зміни протягом 2018-2022 років, то в 2019 р. порівняно з 2018 р. відбулося збільшення кількості на 12 одиниць, а у 2020 р. порівняно з 2019 р. – зменшення на 8 од., у 2021 р. порівняно з 2020 р. – зменшення на 10 од., у 2022 р. порівняно з 2021 р. – зменшення на 25 од. Отже, протягом останніх років найсуттєвіше скорочення кількості діючих підприємств целюлозно-паперової галузі відбулося в 2022 році і було пов'язано з військовим станом і неможливістю здійснення діяльності в умовах бойових дій або окупації.

Далі слід визначити тенденцію змін обсягів реалізації продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за КВЕД 17.1 за 2010-2022 роки (рис. 1.9).

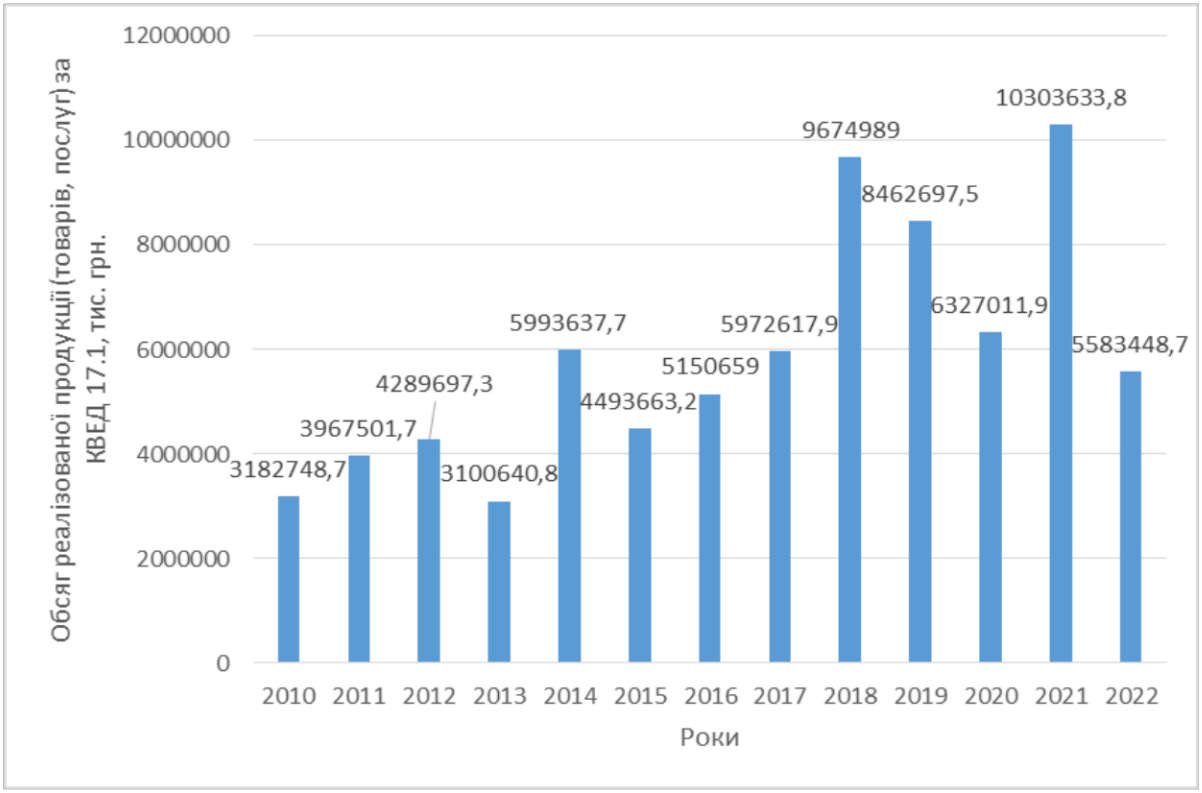


Рис. 1.9. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за КВЕД 17.1 за 2010-2022 роки*

*Джерело: побудовано на основі [48]

Найвищий рівень реалізації продукції за КВЕД 17.1 припадає на 2021 рік, а у 2022 році порівняно з 2021 роком відбулося скорочення реалізації на 4720185,1 тис. грн. або на 45,81 %.

Далі слід визначити тенденцію змін обсягів реалізації продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за КВЕД 17.2 за 2010-2022 роки (рис. 1.10).

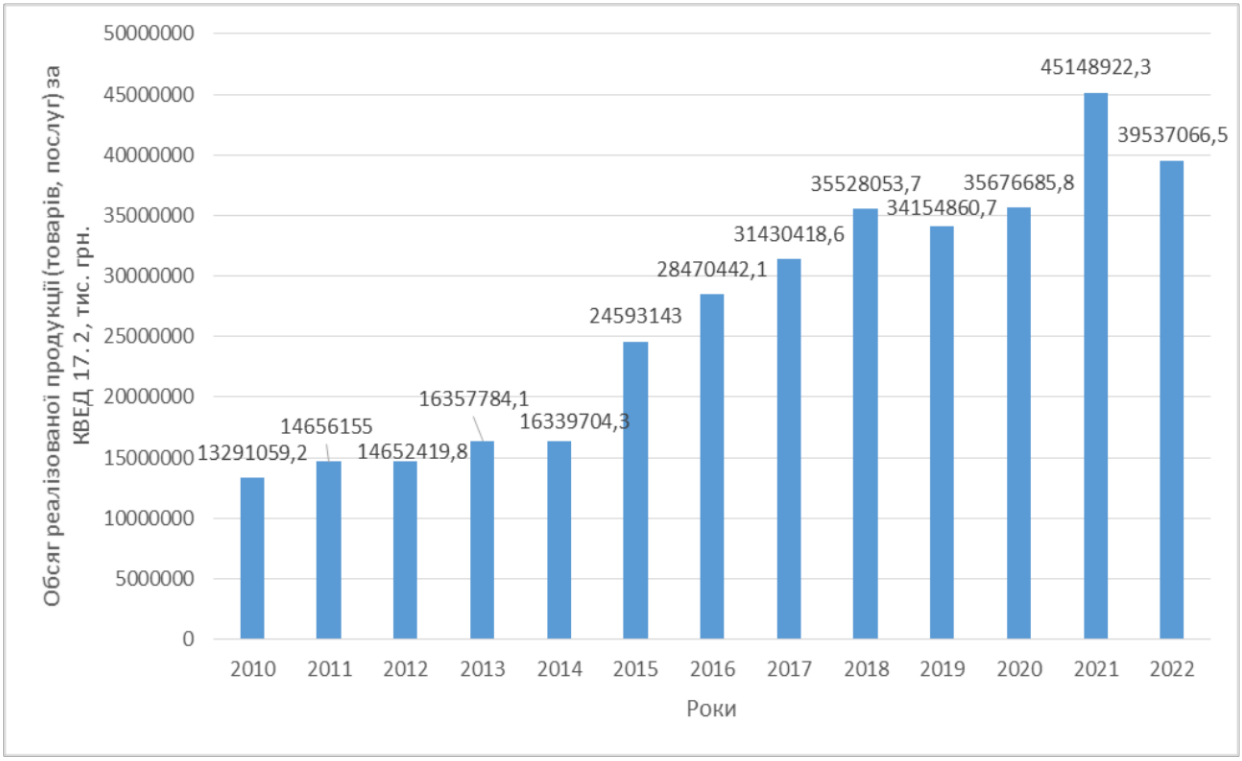


Рис. 1.10. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за КВЕД 17.2 за 2010-2022 роки*

*Джерело: побудовано на основі [48]

Максимальне значення обсягів реалізації продукції целюлозно-паперової галузі припало на 2021 рік і становило 45148922,3 тис. грн, а мінімальне на 2010 рік – 13291059,2 тис. грн. В 2022 році порівняно з 2021 роком спостерігається значення зниження обсягів реалізації за КВЕД 17.2, а саме на 5611855,8 тис. грн. або на 12,43 %.

Динаміку обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за КВЕД 17.22 за 2016-2020 роки наведено на рис. 1.11.

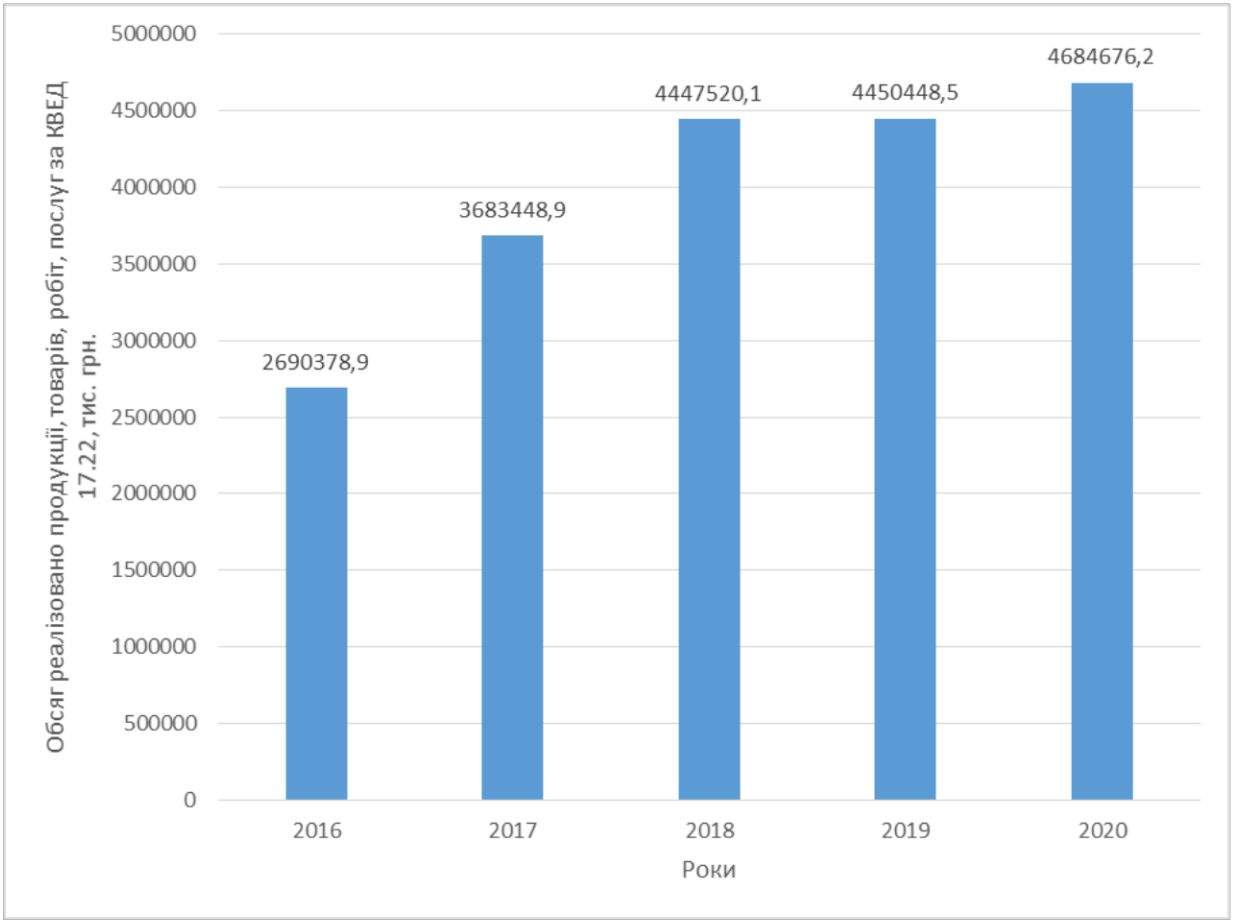


Рис. 1.11. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за КВЕД 17.22 за 2016-2020 роки*

*Джерело: побудовано на основі [48]

Спостерігається тенденція до зростання, зокрема у 2017 році порівняно з 2016 роком на 993070 тис. грн. або на 36,91 %. У 2018 році порівняно з 2017 роком відбулося збільшення на 764071,2 тис. грн. або на 20,74 %. У 2019 році порівняно з 2018 роком збільшення відбулося на 2928,4 тис. грн або на 0,07 %. А у 2020 році порівняно з 2019 роком на 234227,7 тис. грн. або на 5,26 %. Питома вага обсягу реалізації за КВЕД 17.22 у загальному обсязі за КВЕД 17.2 у 2016 році становила 9,45 %, у 2017 році – 11,72 %, у 2018 році – 12,52 %, у 2019 році – 13,03 %, а у 2020 році – 13,13 %. Частка реалізованих паперових виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення щороку зростає, що є позитивним і свідчить про ефективну маркетингову політику і асортимент, що користується зростаючим попитом.

2022 рік видався вкрай складним і важким через розв'язану війну Росії проти України для кожного з нас, і для паперової галузі в тому числі. Внаслідок віроломного нападу агресора було зупинено роботу кількох підприємств із причин часткових руйнувань від бомбардувань, окупації чи відсутності умов для продовження стабільної роботи. Серед них – Рубіжанська КТК, Роганська картонна фабрика, «Дунапак Таврія», Зміївська ПФ та інші. Адже тільки обсяг виробництва Рубіжанського КТК у довоєнний час становив приблизно третину всього обсягу виробленої паперової продукції в Україні [43].

Розглянемо обсяги виробництва паперу та картону в натуральному вираженні протягом 2021-2022 років вітчизняними підприємствами України (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Виробництво паперу та картону по місяцях 2022 року, т.*

Підприємство	11 місяців		грудень		4 квартал		Рік	
	2022	2021	2022	2021	2022	2021	2022	2021
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Київський КПК	195348	292834	13791	28112	13791	28112	209139	320946
Жидачівський ЦПК	15534	19834	1589	1869	1589	1869	17123	21703
Малинська ПФ	5457	10535	536	953	536	953	5993	11488
Ізмаїльский ЦКК	7044	10987	347	1018	347	1018	7391	12005
Картоннопаперова комп	30599	30433	3122	2948	3122	2948	33721	33381
Кохавинська ПФ	37042	35675	3514	3342	3514	3342	40556	39017
Рубіжанський КТК	16290	218725	0	20695	0	20695	16290	239420
Понінків. КПФ +КПФУкр.	63238	83233	6560	7938	6560	7938	69798	91171
Роганська КФ	1248	11729	0	1334	0	1334	1248	13063
Папір Мал	35929	37639	6382	3447	6382	3447	42311	41086
Луцька КПФ +КПФ Укр.	45327	58455	5161	5511	5161	5511	50488	63966

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Зміївська ПФ	6003	7939	558	1749	558	1749	6561	9688
Всього	459059	818018	41560	78916	41560	78916	500619	896934

*Джерело: побудовано на основі [43]

Загалом, за даними асоціації «УкрПапір», споживання паперово-картонної продукції минулого року в Україні становило 770 тис. тонн. З них 400 тис. тонн представлено імпортом продукції, що не виробляється в країні. Якщо подивитися на досягнуті показники минулих років, максимальний рівень споживання паперової продукції в Україні на початку 2000-х становив 1 млн 600 тис. тонн на рік. 2021 року цей показник скоротився до 1 млн 300 тис. тонн, а 2022 року – до 770 тис. тонн. Наявне падіння обсягів споживання паперу та картону через війну майже вдвічі. Внутрішнє виробництво паперової продукції в Україні 2007 року становило 935 тис. тонн, 2021 року цей показник становив 945 тис. тонн. Тобто виробництво галузевої продукції знаходилося приблизно на тому самому рівні, а в 2022 році через війну впало до 530 тис. тонн. Це і є зниження на 44% проти попереднього року [43].

Кохавинська паперова фабрика (КБФ, Львівська обл.), що випускає санітарно-гігієнічну паперову продукцію, у січні-березні 2024 року збільшила обсяг виробництва на 23% до аналогічного періоду 2023 року - до 343 млн грн, свідчить статистика асоціації "Укрпапір". Раніше повідомлялося, що в січні-лютому фабрика збільшила цей показник на 12,8% до того ж періоду 2023 року. Згідно з наданими агентству "Інтерфакс-Україна" даними, у натуральних показниках виробництво паперу-основи для санітарно-гігієнічної продукції збільшилося на 16,4% - до 12 тис. тонн. Випуск туалетного паперу в рулончиках зріс на 12,5% - до 37,7 млн шт. КБФ впевнено посідає друге місце з його випуску після Київського КБК. Як повідомлялося, у жовтні минулого року Кохавинська БФ ввела в експлуатацію папероробну машину для випуску целюлозного паперу-основи

(раніше випускали продукцію тільки на макулатурній основі). Для організації такого виробництва 2021 року КБФ залучила EUR13,8 млн кредиту ЄБРР. Кохавинська БФ, що працює з 1939 року, виробляє папір-основу для товарів санітарно-гігієнічного призначення, а також туалетний папір і паперові рушники. До введення в експлуатацію нової машини мала дві БДМ загальною потужністю 40 тис. тонн паперу-основи на рік. У 2023 році фабрика збільшила обсяг виробництва на 18% порівняно з 2022 роком - до 1 млрд 151,2 млн грн, чистий прибуток зріс у 2,7 рази - до 137 млн грн. [30].

Розглянемо етапи розвитку цього підприємства. Історія підприємства починається з 1938 року.

У 1938 році був побудований Кохавинський целюлозно-паперовий комбінат. Виробнича діяльність його розпочалася з січня 1939 року. До Великої Вітчизняної війни на комбінаті виробляли за добу 2,5 т целюлози та 12 т паперу. В період німецької окупації комбінат майже повністю був зруйнований, тому діяльність його відновилася лише в 1945 році.

26 грудня 1995 року наказом Фонду державного майна України у Львівській області було створено ВАТ «Папірник Прикарпаття», статутом якого були такі види діяльності: випуск паперу, клеїльної стрічки, шпагатного паперу, товарів народного споживання.

У грудні 1996 року зборами акціонерів прийнято рішення про перейменування ВАТ «Папірник Прикарпаття» у ВАТ «Кохавинська ПФ».

У 1997 року збори акціонерів прийняли рішення про реконструкцію папероробної машини. 14 грудня 1997 року запущено в дію машину по виготовленню туалетного паперу.

У 1999 році придбали ще одну папероробну машину.

Послідовником ТзОВ “Лоза” є ВАТ «Кохавинська ПФ». ВАТ «Кохавинська ПФ» функціонує як суб’єкт господарювання без створення дочірніх підприємств, філій, представництв. Вона проводить свою господарську діяльність згідно статуту, остання редакція якого зареєстрована

Державним реєстратором Жидачівської районної державної адміністрації 24.04.2007 року за №13971050001000200.

В березні 2011 року на зборах акціонерів прийнято рішення про перейменування ВАТ «Кохавинська ПФ» у ПАТ «Кохавинська ПФ». 29 квітня 2020 року ПАТ «Кохавинська ПФ» перейменована у АТ «Кохавинська ПФ». На сьогоднішній день на АТ «Кохавинська паперова фабрика» проведено реконструкцію обладнання, установлено нову котельню, збільшено асортимент продукції на товари санітарно-гігієнічного призначення. Постійно проводяться роботи над розширенням виробництва, покращенням якості продукції та санітарних умов праці. Робота фабрики проявляє турботу про майбутні покоління, забезпечуючи збереження сприятливого навколишнього середовища [31].

З метою забезпечення стабільної та безперервної роботи ТЕЦ, АТ «Кохавинська паперова фабрика» використовує паливну тріску різних порід лісосировини. Також ми використовуємо для власної рубильної машини дрова м'яколистяних та шпилькових порід. Місячна потреба дров складає 400 м³. Якість тріски повинна відповідати діючим стандартам ДСТУ EN 14774 – 1-3:2013. ГОСТ Р 54211-2010-визначення вологості: ДСТУ – П CEN/TS 14775: 2012, ГОСТ Р 54185 – 2010 визначення золи, та специфікації до Договору. Якість паливної деревини повинна відповідати стандарту ТУУ -00994207-005:2018. Місячна потреба паливної тріски 1400 м³ [32].

Розглянемо місце досліджуваного підприємства серед підприємств конкурентів на Опендатабот. Компанії за класом «Виробництво паперу та картону» та найбільшим виторгом:

1. ПРАТ «КИЇВСЬКИЙ КПК» ПРАТ «ККПК»
2. ТОВ «ЖИТОМИРСЬКИЙ КАРТОННИЙ КОМБІНАТ»
3. ПРАТ «ВАЙДМАНН-МПФ»
4. ТОВ «ЛКПФ»
5. АТ «КОХАВИНСЬКА ПФ»
6. ТОВ «„КАРТОННО-ПАПЕРОВА ФАБРИКА“ПАПІР-МАЛ»

7. ПАТ «ЖЦПК»

8. ТОВ «ЗЕЛЕНИЙ ПАРК»

9. ТОВ «ВОЛОДИМИРСЬКА ФАБРИКА ГОФРОТАРИ»

10. ТОВ «Українська картонно-паперова компанія» [49]. Отже, АТ «КОХАВИНСЬКА ПФ» входить в першу п’ятірку підприємств целюлозно-паперової галузі України.

Висновки до розділу 1

В ході дослідження теоретичних основ бухгалтерського обліку і аудиту витрат на природоохоронні заходи одержано наступні результати:

1. Під витратами на природоохоронні заходи слід розуміти поточні та капіталізовані витрати, пов'язані зі зменшенням шкідливого впливу діяльності суб’єкта господарювання на навколишнє середовище, витрати на організацію зменшення ресурсомісткості (енергомісткості, паливомісткості, матеріаломісткості) технологічного процесу; витрати щодо створення рекреаційних зон, прилеглих до підприємства (озеленення територій) для покращання стану водних, ґрунтових ресурсів та атмосферного повітря.

2. Багатоваріантність підходів до класифікації витрат на природоохоронні заходи та екологічних витрат в працях науковців та відсутність законодавчо закріплених рекомендацій зумовлюють необхідність систематизації критеріїв та видів витрат на природоохоронні заходи для цілей організації бухгалтерського обліку і аудиту. Вважаємо за доцільне застосовувати класифікацію витрат на природоохоронні заходи для цілей бухгалтерського обліку і аудиту за наступними ознаками: 1) за економічними елементами; 2) за суб’єктами виконання; 3) за одержаними фактичними результатами від виконання; 4) за рівнем капіталізації; 5) за джерелами

оплати; 6) за напрямами природоохоронних заходів; 7) за відношенням до основного виду діяльності відповідно до статуту.

3. Вважаємо, що при організації бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи слід враховувати галузеві вимоги до формування собівартості, а також фактичну структуру витрат, що сформована на підприємстві: собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності.

Інструкція про застосування Плану рахунків регламентує типові кореспонденції та основні напрями аналітичного обліку в розрізі різних видів витрат на природоохоронні заходи. НП(С)БО 16 «Витрати» визначає елементи витрат, що можуть бути включені при калькулюванні природоохоронних заходів (робіт, послуг) в частині загальновиробничих витрат, виробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності.

4. Протягом останніх років найсуттєвіше скорочення кількості діючих підприємств целюлозно-паперової галузі відбулося в 2022 році і було пов’язано з військовим станом і неможливістю здійснення діяльності в умовах бойових дій або окупації.

Найвищий рівень реалізації продукції за КВЕД 17.1 припадає на 2021 рік, а у 2022 році порівняно з 2021 роком відбулося скорочення реалізації на 4720185,1 тис. грн. або на 45,81 %. В 2022 році порівняно з 2021 роком спостерігається значення зниження обсягів реалізації за КВЕД 17.2, а саме на 5611855,8 тис. грн. або на 12,43 %.

За даними Опендатабот сформовано рейтинг підприємств целюлозно-паперової галузі України за обсягами реалізації продукції, в якому АТ «Кохавинська ПФ» займає 5 місце.

РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННІ ЗАХОДИ НА АТ «КОХАВИНСЬКА ПФ»

2.1. Економічно-організаційна характеристика АТ «Кохавинська ПФ» та організація бухгалтерського обліку на ньому

Базовим підприємством є АТ «Кохавинська ПФ», яке є акціонерним товариством. Для акціонерних товариств притаманні такі переваги:

– спроможність брати значні суми кредиту на розвиток підприємства;

– обмежена відповідальність акціонерів своїми акціями;

– можливість організувати масове виробництво готової продукції, що дозволяє мінімізувати собівартість одиниці продукції;

– можливості зміни стратегії розвитку підприємства та обрати вид стратегічного плану «від досягнутого» без зміни організаційної структури; оптимізаційного плану на основі побудови математичної моделі; адаптаційної (проведення swot-аналізу);

– фінансові можливості щодо мотивації та підвищення кваліфікації персоналу, розвитку кадрового потенціалу, що забезпечує зростання продуктивності праці;

– фінансові можливості вкладати кошти в природоохоронну діяльність для дотримання принципів сталого розвитку;

– статус юридичної особи дозволяє укладати договори незалежно від суми угоди.

Відповідно до п. 8.1.1. п. 8 Статуту АТ «Кохавинська ПФ» органами управління товариства є Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, Правління.

Загальна характеристика АТ «Кохавинська ПФ» наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Загальна характеристика АТ «Кохавинська ПФ»*

Критерій	Характеристика щодо підприємства
Повна та скорочена назва підприємства	Акціонерне товариство «Кохавинська ПФ» (АТ «Кохавинська ПФ»)
Дата проведення державної реєстрації	02.02.1995
Код ЄДРПОУ	22351935
Юридична адреса	Україна, 81740,ЛЬВІВСЬКА ОБЛ., СТРИЙСЬКИЙ Р-Н, СМТ. ГНІЗДИЧІВ, ВУЛ. КОНОВАЛЬЦЯ, БУД. 6
Вид діяльності (основний)	17.12 Виробництво паперу та картону
Інші види діяльності	17.22 Виробництво паперових виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення, 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля, 49.41 Вантажний автомобільний транспорт
Статутний капітал	711 832,00 грн.
Організаційно-правова форма	Акціонерне товариство
Уповноважена особа	Пиріг Роман Васильович

*Джерело: розробка автора [3]

Корпоративне управління АТ «Кохавинська ПФ» спрямоване на забезпечення прав і законних інтересів його акціонерів та інвесторів, а також на збільшення ефективності роботи товариства.

У своїй діяльності Товариство дотримується наступних принципів корпоративної поведінки:

– забезпечення прав акціонерів Товариства методом попереднього врегулювання і вирішення конфліктів і інтересів;

– забезпечення рівного ставлення до усіх акціонерів товариства, надання кожному з них однаково ефективного захисту в разі порушення їх прав;

– своєчасне розкриття інформації про Товариство, у тому числі про фінансове становище, економічні показники, структуру власності і структуру управління;

– забезпечення ефективного контролю за фінансово-господарською діяльністю Товариства;

– здійснення членами органів управління Товариства своїх обов’язків в інтересах товариства і усіх акціонерів з дотримання норм чинного законодавства України [10].

Цінності підприємства: досягати високоякісних результатів та прибутковості; ретельно підходити до кожної справи; діяти з довірою та повагою; будувати довготермінові партнерські відносини; працювати чесно і прозоро; працювати для людей; вчитися і впроваджувати інновації.

Стратегія товариства – стратегія концентрованого зростання, яка полягає в посиленні позиції підприємства на ринку паперових виробів, диверсифікація діяльності, продаж готової продукції всім категоріям споживачів, підтримуючи високі стандарти сервісу та вибудовуючи сильний роздрібний бренд.

У 2022 році трудовий колектив складався з 370 працівників, 195 з яких задіяні в основній виробничій діяльності та 93 – у допоміжному виробництві, а 82 – інженерно-технічні працівники.

Відповідно до організаційної структури АТ «Кохавинська ПФ» головний бухгалтер підпорядкований фінансовому директору, фінансовий директор підпорядкований Голові Правління, а Голова Правління підпорядкований Голові Спостережної ради (наглядової ради).

Предметом діяльності є виробництво паперу для виробів побутового призначення та переробка його на вироби санітарно-гігєнічних видів паперу. Основними підрозділами є паперове вирбництво, у якому працює 2 папероробні машини потужністю 40,6 тисяч тон основи паперу в рік та виробництво СГВП, де працює 9 технологічних ліній по виробництву виробів; 2 лінії по виробництву туалетного паперу без втулки, лінія по виробництву туалетного паперу на втулці, 4 лінії по виробництву рушників паперових, лінія по виробництву серветок паперових, лінія по виробницитву втулок паперових. Основні виробничі підрозділи обслуговуються допоміжними підрозділами та дільницями: транспортним цехом, ремонтно-механічною дільницею, електродільницею та господарською дільницею [10].

Бухгалтерський облік ведеться відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, іншими нормативними актами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку в Україні. Фінансова звітність згідно МСФЗ складається на підставі інформації про активи, зобов'язання, капітал, господарські операції і результат діяльності товариства за даними бухгалтерського обліку шляхом трансформації (корегування) статей у відповідності до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності [53].

Нарахування амортизації основних засобів проводилося у відповідності з українським податковим законодавством. До 01.07.1997 року нарахування амортизації проводилося прямолінійно за єдиним встановленими державою нормами. З 01.07.1997 року амортизація нараховується методом зменшення залишку, шляхом використання встановлених норм до залишкової вартості основних засобів на початок звітного періоду. Строк, протягом якого здійснюється нарахування амортизації згідно з встановленими державою методами та нормами, є більшим, ніж строк корисного використання активів. Амортизація нараховувалась податковим методом. З 01.01.2013 р. амортизація нараховувалась прямолінійним методом відповідно до норм Податкового Кодексу України [53].

Застосування прямолінійного методу нарахування амортизації свідчить про рівномірну амортизаційну політику підприємства з несезонним характером виробництва.

Запаси включають сировину та матеріали, придбані напівфабрикати, паливо, запасні частини, незавершене виробництво, тару, готову продукцію та МШП на складі. Запаси обліковуються за собівартістю. Собівартість запасів включає витрати на придбання, доставку та переробку. Для розрахунку собівартості реалізованої продукції застосовується метод FIFO. [53]. Обраний метод ФІФО для списання запасів дозволяє мінімізувати вплив

інфляції на бізнес, продавати привабливий товар для споживачів, уникати значних збитків, запобігти наявності застарілих запасів товарів на складі.

Для оцінки рівнів відповідальності персоналу за виконання посадових обов'язків відповідно до затверджених посадових інструкцій та ланцюжки при розробці та затвердженні управлінських рішень щодо здійснення важливих господарських операцій розглянемо місце головного бухгалтера у функціональній структурі товариства, яку наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Місце головного бухгалтера у структурі управління*
*Джерело: побудовано на основі [11]

За даними сайту Судової влади України [58] щодо стану розгляду справ, де стороною по справі є АТ «Кохавинська ПФ», даних немає, що свідчить про доброчесність працівників та добру репутацію цього підприємства. На підприємстві використовується загальна система оподаткування, сплачується податок на прибуток.

2.2. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ»

Проведемо дослідження порядку організації та ведення бухгалтерського обліку витрат АТ «Кохавинська ПФ» для встановлення можливої структури витрат на природоохоронні заходи в разі їх визнання в складі поточних витрат.

Структуру витрат за природою витрат, встановлена Положенням про облікову політику, що визначає типові операції та можливі варіанти обліку природоохоронних витрат, наведено на рис. 2.2.

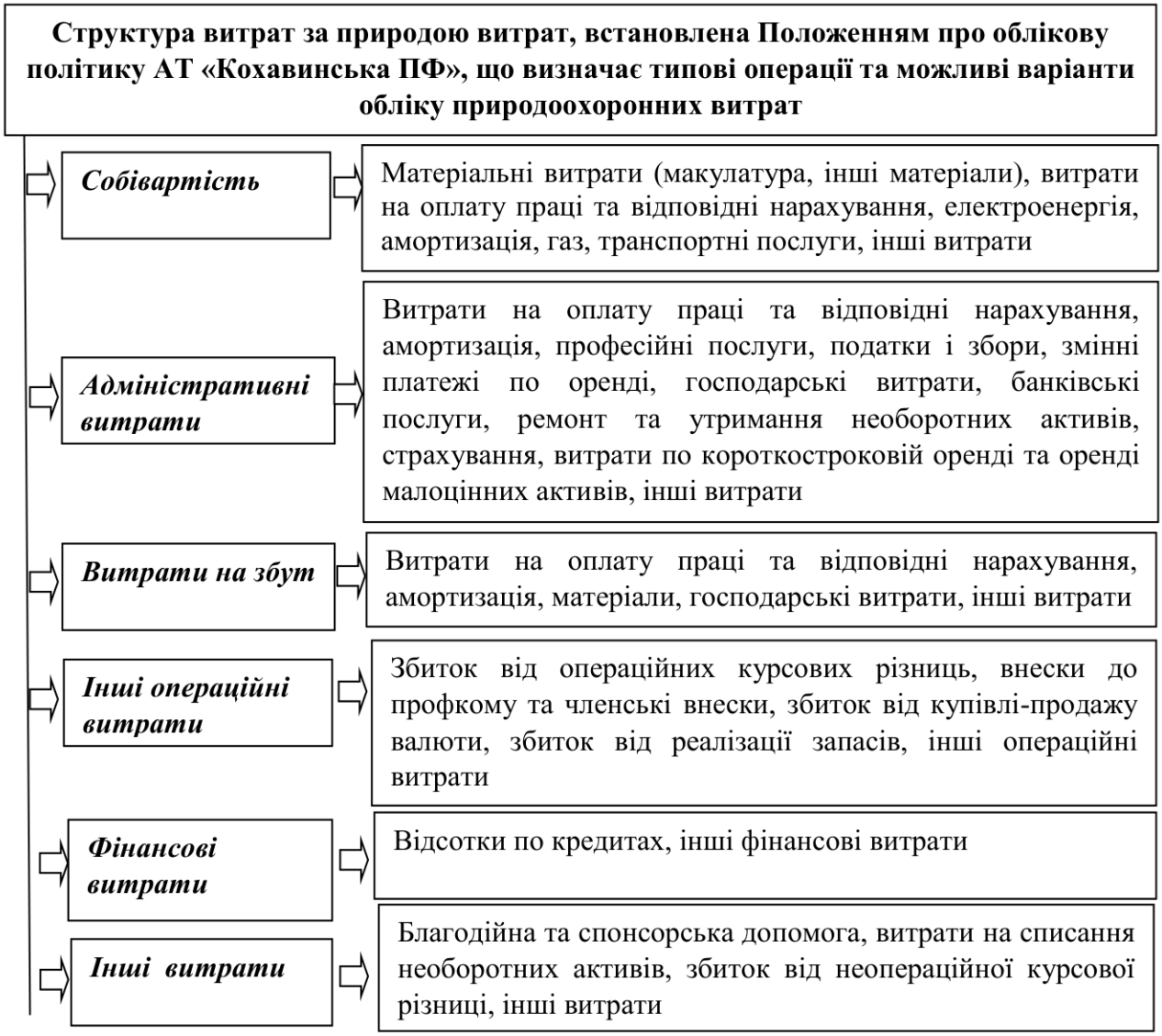


Рис. 2.2. Структура витрат за природою витрат, встановлена Положенням про облікову політику АТ «Кохавинська ПФ»*

*Джерело: власна розробка

Господарські витрати притаманні адміністративним витратам та витратам на збут. Заробітна плата та ЄСВ нараховуються працівникам основного виробництва, адміністрації та працівникам відділу збуту на досліджуваному підприємстві.

Облікова політика Товариства визначена згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 року №996-XIV, наказом про облікову політику №1 від 04.01.2016 р. У даному наказі відображена методологія ведення бухгалтерського обліку та сукупність принципів, методів та процедур, що використовується товариством для складання та подання інформації у фінансових звітах , які відповідають вимогам П(С)БО та найбільше адаптовані до діяльності товариства.

Розроблені елементи облікової політики щодо витрат на природоохоронні заходи наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Елементи облікової політики щодо витрат на природоохоронні заходи*

Можливі об’єкти облікової політики	Розроблені елементи облікової політики щодо витрат на природоохоронні заходи
1	2
Оцінка запасів при вибутті	Залежить від сформованої на підприємстві цінової політики, віддаючи перевагу середньозваженій собівартості або ФІФО.
Статті калькулювання природоохоронних заходів	Залежно від класифікатора операцій, що використовується на підприємстві із розмежуванням матеріальних витрат, витрат електроенергії, нарахування заробітної плати та ЄСВ, сторонніх послуг, амортизації використовуваного обладнання тощо
Критерії розмежування активів та поточних витрат на природоохоронні заходи	Умови визнання об’єкта активом: 1) підприємство матиме економічні вигоди від використання; 2) документально підтверджена достовірна вартість
База розподілу витрат на природоохоронні заходи	Залежить структури собівартості виконання робіт (матеріаломісткості, зарплатомісткості, амортизаційномісткості) і в разі ідентифікації диференційованого витрачання матеріальних ресурсів, нарахування заробітної плати працівникам за окремі види продукції основного виробництва обирається база: основна заробітна плата працівників основного виробництва, сума матеріальних витрат, кількість відпрацьованих машино-годин тощо

Продовження табл. 2.2

1	2
Визнання витрат на природоохоронні засоби капітальними інвестиціями з подальшим відображенням в складі основних засобів	Застосовуються умови визнання активом відповідно до МСБО 16 «Основні засоби»
Метод нарахування амортизації на капіталізовані витрати, що були визнані основними засобами	Обирається один з п’яти методів відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» залежно від обраної підприємством амортизаційної політики на основі частоти використання активу, співвідношення морального і фізичного зносу, швидкість появи на ринку оновленого модернізованого асортименту подібних активів виробниками
Первинні документи з виконання природоохоронних заходів	Запропоновано заповнювати «Акт приймання-передачі виконаних природоохоронних заходів» (ф. ПЗ-1), який дозволяє документально підтвердити фактичні витрати на виконані природоохоронні заходи
Робочий план рахунків	91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 941 “Витрати на дослідження і розробки”, 949 “Інші витрати операційної діяльності”, 23 “Виробництво”, 15 “Капітальні інвестиції”, 10 “Основні засоби” та аналітичні розрізи до них
Види звітності	Фінансова, статистична, податкова звітність, звіт про управління, Форми внутрішньої звітності щодо витрат на природоохоронні заходи

*Джерело : розробка автора

Для підтвердження здійснених господарських операцій щодо виконання природоохоронних заходів повинні бути оформлені первинні документи, що засвідчують обсяги та асортимент витрачання матеріальних оборотних ресурсів, енергетичних та паливних ресурсів; трудову участь працівників для нарахування заробітної плати; задіяні машини та обладнання для нарахування амортизації, проведення їх переоцінки в разі потреби.

Акти виконаних робіт підтверджують факт виконання проектно-кошторисної документації по природоохоронних заходах. Розроблений первинний документ «Акт приймання-передачі виконаних природоохоронних заходів» (ф. ПЗ-1) наведено в Додатку В.

В разі залучення працівників підприємства нараховується заробітна за обсяг виконаних робіт і нараховується ЄСВ, тому слід заповнювати табелі обліку використання робочого часу розрахунково-платіжні відомості,

розрахунки бухгалтерії. Якщо працівник брав грошові кошти підзвіт або їздив у відрядження з метою виконання завдань, що сприяють повноті і якості виконання природоохоронних заходів, то складається звіт про використання коштів виданих на відрядження та під звіт. З обліку надходження і витрачання запасів будуть прибуткові і видаткові накладні, накладні на внутрішнє переміщення, прибуткові ордери, лімітно-забірні картки, товарно-транспортні накладні.

Розрахунки за виконані природоохоронні заходи можуть здійснюватися як в готівковій, так і безготівковій формах, тому видаткові касові ордери, розрахунково-платіжні відомості, платіжні доручення, виписки банку будуть застосовані.

Модель бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи, виконані господарським способом, в частині визнаної вигоди як покращення доступу до корисної копалини за умови виконання вимоги до визнання активу розкривних робіт в складі нематеріальних активів, наведено на рис. 2.3.

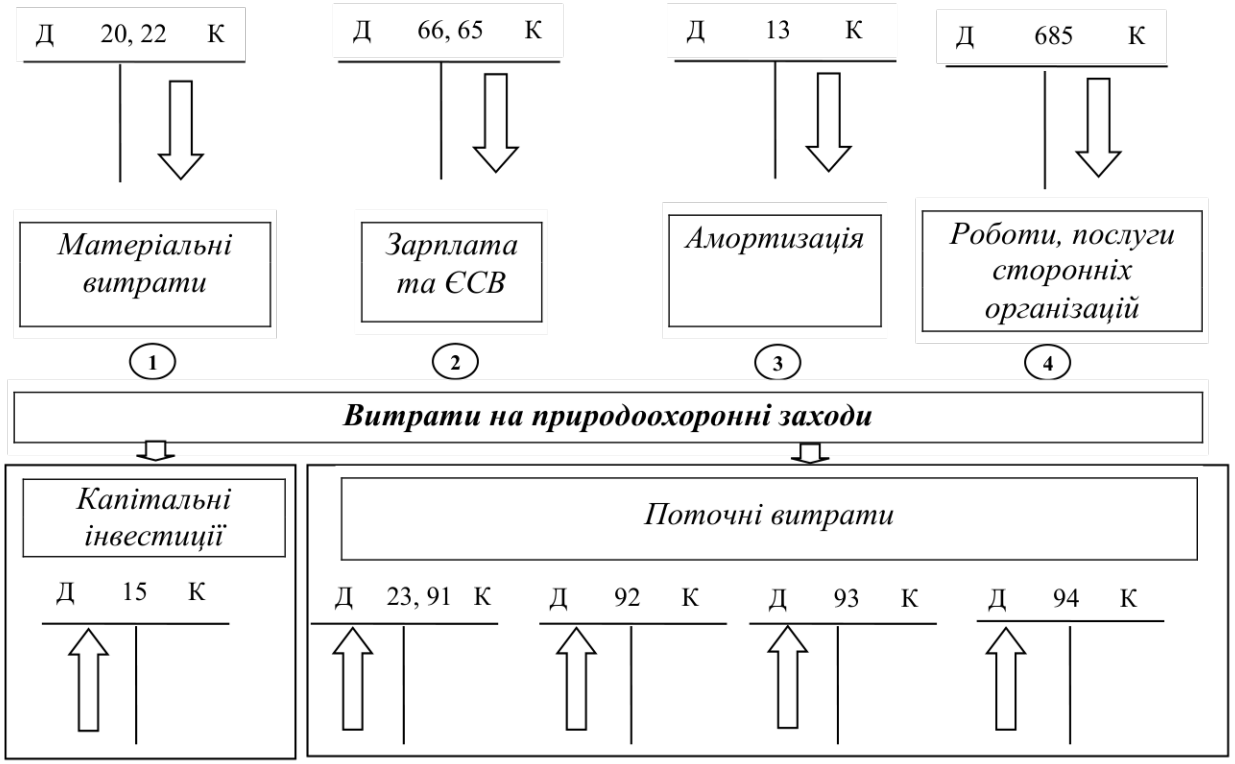


Рис. 2.3. Модель бухгалтерського обліку капітальних інвестицій та поточних витрат на природоохоронні заходи*

*Джерело: розробка автора

Отже, відповідно до розробленої моделі витрати на природоохоронні заходи повинні обліковуватися в складі синтетичного рахунку 23 «Виробництво» в разі безпосереднього зв'язку проведеного заходу з технологічним процесом конкретних виробів за асортиментом та відсутності потреби розподіляти між різними видами продукції. Якщо проведені поточні витрати на природоохоронні заходи були задіяні для виробництва декількох видів продукції, тоді доцільно застосувати синтетичний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» з подальшим розподілом на синтетичний рахунок 23 «Виробництво» на основі бази розподілу загальновиробничих витрат, яка є найбільш доцільною при встановленій структурі витрат на підприємстві та наявності відмінностей у структурі за окремими видами виробів.

В разі безпосереднього зв'язку виконаних природоохоронних заходів з адміністративними потребами буде збільшення по синтетичному рахунку 92 «Адміністративні витрати». У випадку прямої залежності природоохоронного заходу зі збутовою або маркетинговою політикою, доцільно відобразити на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут». Якщо були проведені науково-дослідні роботи в сфері природоохоронних заходів, тоді витрати слід відобразити на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки», а у разі поводження з відходами буде збільшення по субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 941 «Витрати на дослідження і розробки» та 949 «Інші витрати операційної діяльності» підлягають списанню на синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати».

2.3. Оподаткування операцій, пов’язаних з формуванням витрат на природоохоронні заходи

Витрати на природоохоронні заходи в цілому пов’язані з капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи 15 «Капітальні інвестиції» та поточними витратами, що формуються на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та інших рахунках 9 класу 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Придбання необоротних матеріальних активів передбачає виникнення податкового кредиту з податку на додану вартість, а продаж – переведення даних об’єктів до складу субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та виникнення податкового зобов’язання з податку на додану вартість.

Відповідно до ст.198.1 Податкового кодексу України до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: а) придбання або виготовлення товарів та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного капіталу та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу; ґ) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України [50].

Протилежним є поняття «податкове зобов’язання», яке виникає внаслідок вибуття (продажу) активів. Об’єкт природоохоронного значення в разі визнання необоротним активом використовується в господарській діяльності, приносить економічні вигоди, нараховуються амортизаційні відрахування, але через деякий час може змінитися стратегія підприємства і

буде прийнято рішення про його продаж, в цьому разі виникає податкове зобов’язання.

Відповідно до ст. 187.1 Податкового кодексу України датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, - дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", незалежно від дати накладення електронного підпису [50].

За операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності (підрядники та субпідрядники) можуть застосовувати касовий метод податкового обліку відповідно до підпункту 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.

За операціями з першого постачання житла (об’єктів житлової нерухомості), неподільного житлового об’єкта незавершеного будівництва/майбутнього об’єкта житлової нерухомості застосовується касовий метод податкового обліку відповідно до підпункту 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.

В разі виконання природоохоронних заходів власними силами, тобто господарським способом, нараховується заробітна плата виконавцям, що передбачає утримання із суми нарахованої заробітної плати наступних податків і зборів:

1. Військового збору (1,5 %). Об’єктом оподаткування збором є, зокрема, доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв’язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (п.п. 1.2 п. 161 підрозділу 10 Розділу XX ПКУ).

2. Податку на доходи фізичних осіб (18 %). Дана ставка податку встановлена до заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв’язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами [50, ст. 167.1].

Відповідно до ст. 14.1.57 Податкового кодексу України екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року [50]. Тобто екологічний податок є наслідком негативного впливу діяльності суб’єкта господарювання на навколишнє середовище, він не нараховується на природоохоронні заходи, що виконуються для зменшення негативного

впливу на довкілля, але є відправним пунктом, основним критерієм щодо встановлення показників для оцінки продуктивності витрат на природоохоронні заходи після їх виконання.

2.4. Відображення витрат на природоохоронні заходи в звітності

Дотримуючись концепції сталого розвитку, здебільшого видобувні та переробні підприємства оприлюднюють екологічні аспекти бізнес-процесів постачання, виробництва та реалізації відповідно до масштабів діяльності у Звіті про управління, подають екологічну статистичну звітність, демонструючи громадськості екологічну відповідальність за вплив на довкілля в частині сплати екологічного податку та фінансування кондиційності технологічного процесу. Під час військового стану з 24 лютого 2022 року наша країна постійно перебуває під загрозою ядерної та радіаційної безпеки. Умови експлуатації АЕС з недотриманням посадових інструкцій та правил експлуатації можуть в будь-який момент призвести до підвищення рівня радіації в окремих районах прилеглих областей і переміщення радіаційномістких об’єктів по території України. До повномасштабного вторгнення природоохоронні заходи можна було виконати відповідно до розробленого плану, але в умовах військового стану, коли окремі райони областей є окупованими або замінованими, досягти очікуваних результатів неможливо через відсутність доступу до цих об’єктів. Водночас видобувні підприємства навіть в разі тимчасового припинення видобутку корисних копалин забезпечують за рахунок різних джерел фінансування сталого розвитку регіонів через відновлення водних, земельних ресурсів, атмосферного повітря та намагаються застосовувати найбільш ефективний спосіб поводження з відходами, що сприяє мінімізації впливу на довкілля.

Інформація про витрати на природоохоронні заходи відображається у фінансовій, статистичній звітності, звіті про управління та внутрішній звітності підприємства.

Щодо фінансової звітності, то окремих рядочків в межах чинного переліку бланків форм фінансової звітності немає для розкриття природоохоронної діяльності. За результатами дослідження встановлено поділ витрат на природоохоронні заходи на поточні і капітальні, що зумовило розробку пропозицій щодо удосконалення відображення інформації про ці витрати у фінансовій звітності (рис. 2.4.)

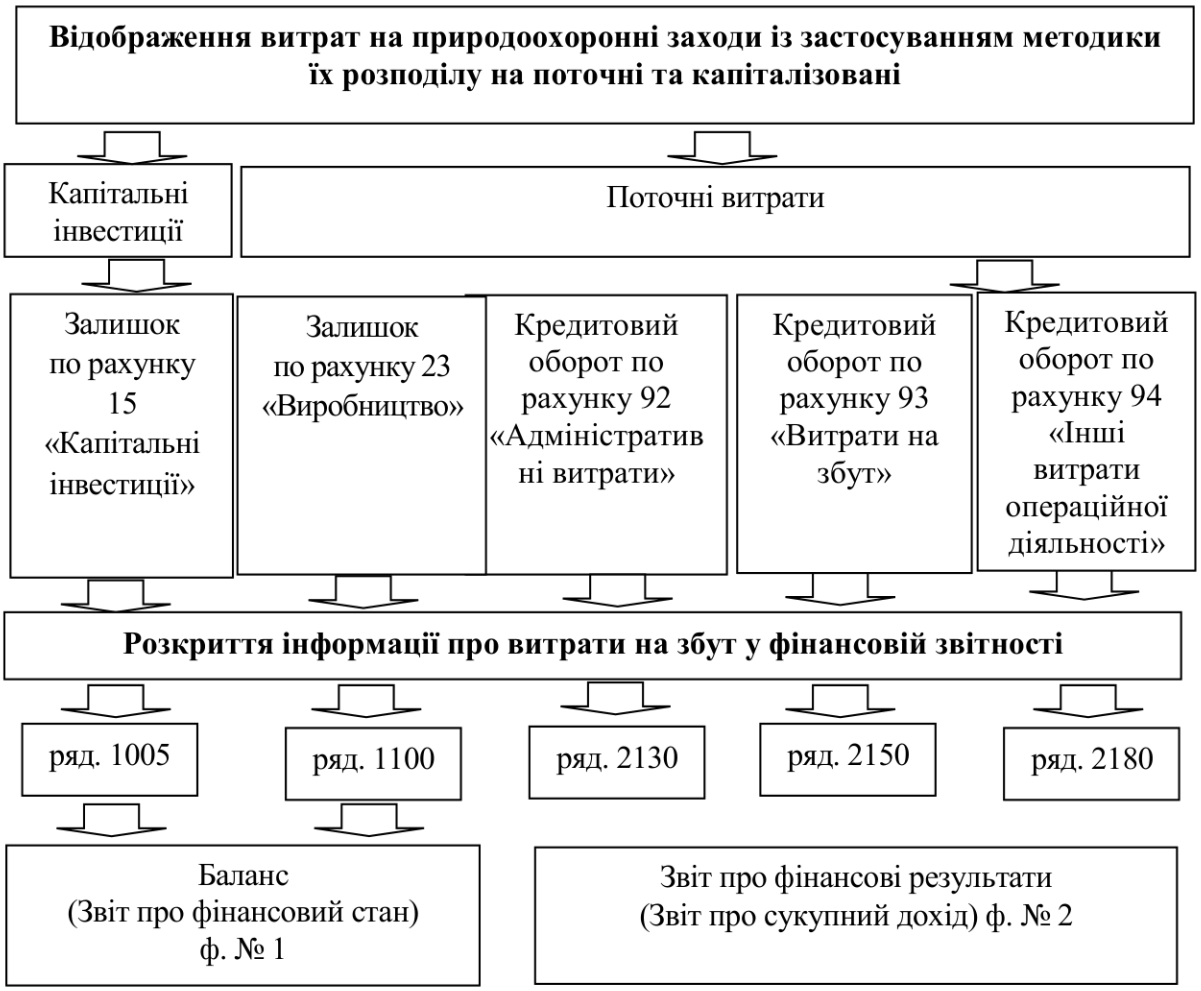


Рис. 2.4. Запропонований порядок відображення у фінансовій звітності інформації про витрати на природоохоронні заходи *

*Джерело: власна розробка автора

Запропонований порядок відображення у фінансовій звітності інформації про витрати на природоохоронні заходи передбачає розкриття їх розміру у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. № 1 та у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. № 2.

Обсяги витрат на природоохоронні заходи підприємства відрізняються залежно від рівня екологічної безпеки для людей та довкілля технологічного процесу, завантаженості виробничих потужностей, розміру підприємства та виду його діяльності. Нормативне регулювання необхідності подання даних про екологічні аспекти діяльності у Звіті про управління зумовлює ведення обліку витрат на природоохоронні заходи для подальшого розкриття у статистичній звітності та Звіті про управління.

Потребує з'ясування наявність взаємозв'язків між видами діяльності та напрямами фактичного фінансування природоохоронних заходів щодо спеціалізації на економному ресурсовикористанні, відновленні природних ресурсів та поводженні з відходами під час військового стану.

Розглянемо ступінь розкриття питань ведення бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи в обліку та відображення у звітності в працях науковців. Черенкевич О.С., розглядаючи оцінку ефективності природоохоронних заходів, розкриває витратний, ресурсний підходи та за якістю здійсненої діяльності або виконання робіт. Витратний підхід має на увазі порівняння результату проведення заходів із його витратами по певних статтях (витрати капіталу, витрати праці, матеріальні витрати, витрати на інновації) тощо. Однак не завжди такий підхід є доцільним, оскільки на практиці результати проведення природоохоронних заходів враховуються максимум за рік, а окремі види ресурсів, наприклад, основні фонди переносять свою вартість на продукцію протягом багатьох років, хоча вони беруть участь у цьому процесі постійно. У таких випадках використовують ресурсний підхід, коли результат зіставляють із ресурсами, які брали участь у виробничому процесі. Підхід до оцінки ефективності по якості діяльності або виконання робіт використовують у випадку труднощів із чітким позначенням

результату й витрат процесу. Такий підхід застосовують при оцінці ефективності організаційно-технологічного, техніко-технологічного, організаційно-адміністративного рівня проведення [65]. Вважаємо, що три підходи є доцільними, але слід їх комбінувати для одержання комплексної оцінки виконаних природоохоронних заходів за обсягами та якістю виконання, а також ефектом щодо ресурсовикористання та ресурсозбереження. Оприлюднення у Звіті про управління комбінованого підходу підтвердить доцільність та ефективність проведених природоохоронних заходів у звітному періоді.

Ковшун Н.Е., П'ятка Н.С. пропонують серед особливостей стану вітчизняного фінансування охорони навколишнього природного середовища виділити таке: витрати на охорону навколишнього природного середовища в Україні мають тенденцію до зростання; основними напрямами витрат впродовж останнього десятиріччя залишаться очищення зворотних вод і поводження із відходами; в структурі сукупних коштів, що виділялися на здійснення природоохоронних заходів значно переважають поточні витрати, а не капітальні інвестиції; найбільшу частку в структурі витрат на охорону навколишнього природного середовища становили власні кошти підприємств і організацій [26, С. 248]. Домінування поточних витрат над капітальними інвестиціями на охорону довкілля відображає вирішення екологічних проблем в міру їх виникнення і не свідчить про наміри підприємств продовжувати здійснювати діяльність на засадах сталого розвитку в довгостроковій перспективі.

Селезньова О.В. вважає, що до основних причин недостатнього інвестиційного забезпечення природоохоронної діяльності сьогодні можна віднести наступні: недосконаліть нормативно-правової бази щодо державної підтримки природоохоронної діяльності; великий рівень морального та фізичного зносу основних фондів природоохоронного призначення; низький рівень вітчизняних технологій, високі матеріало- та енергоємність національного продукту; обмеженість фінансових ресурсів і незначні обсяги

поєднання різних джерел фінансування заходів для підвищення ефективності використання коштів на природоохоронні заходи; розбалансованість дохідної та видаткової частин фінансування природоохоронних заходів; слабкий зв'язок між виділенням коштів і отриманням екологічного ефекту; недостатній розвиток системи результативних показників, які характеризують ефективність виконання бюджетних програм природоохоронного спрямування [55, С. 179]. Науковцем акцентовано увагу на необхідності розглядати не тільки витрати на природоохоронні заходи, а і можливі доходи, екологічний ефект, показники виконання плану виробництва та реалізації внаслідок виконання природоохоронних заходів.

Науковцями охарактеризовано витратний, ресурсний та якісний підходи до оцінки ефективності проведених природоохоронних заходів. Особливої уваги заслуговує окреслення особливостей стану вітчизняного фінансування охорони довкілля в довоєнний період для врахування змін під час військового стану. Науковцями охарактеризовано причини недостатнього фінансування природоохоронної діяльності, що призводять до необхідності з'ясування галузевої спеціалізації на використанні природних ресурсів та планування відновлювальних робіт відповідно до інтенсивності їх використання.

Незважаючи на значні напрацювання науковців в області реалізації природоохоронних заходів потребують додаткових досліджень: питання класифікації витрат на природоохоронні заходи, взаємозв'язок бізнес-процесів природоохоронного характеру з основними бізнес-процесами підприємства, ефективність природоохоронних заходів та підходи до розкриття показників виконання заходів природоохоронного характеру у статистичній звітності та Звіті про управління.

Мета дослідження – визначити сутність та підходи до розкриття структури витрат на природоохоронні заходи у статистичній звітності та Звіті про управління; навести порівняльну характеристику порядку розкриття інформації про витрати на природоохоронні заходи у Звіті про управління

підприємствами за різними видами економічної діяльності під час військового стану.

Предметну площину дослідження становили 11 підприємств, серед яких є державне та комунальне підприємства, акціонерні товариства та товариства з обмеженою відповідальністю: АТ «Кохавинська ПФ», ДП «Державний експертний центр Міністерства охорони здоров'я України», ТОВ «Джейбіл СЬОРКІТ ЮКРЕЙН ЛІМІТЕД», ТОВ «Ді-Стар», АТ "Ельворті", ТзОВ «РУДОМАЙН», КП «Київпастранс», АТ «Галичфарм», ПрАТ «Укрграфіт», ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «СЕНТРАВІС ПРОДАКШН ЮКРЕЙН», ТзОВ «Хмільницьке» за КВЕД 01.11, 07.10, 17.11, 21.20, 23.91, 24.20, 26.40, 27.90, 28.30, 49.31, 72.19, що оприлюднили звіт про управління під час військового стану за 2022 рік.

Розглянемо ступінь розкриття та взаємозв'язок інформації щодо витрат на охорону навколишнього середовища у Звіті про управління та статистичній звітності. Статистичний річний звіт «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища» за 20____ рік (№ 1-екологічні витрати) затверджено Наказом Держстату 08 червня 2022 р. № 155 [44], містить інформацію про капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища, спеціалізовані екологічні послуги, реалізацію побічної продукції, отриманої при здійсненні природоохоронних заходів.

В умовах військового стану важливим є розкриття джерел фінансування. У даній статистичній звітності наводиться інформація про використані джерела фінансування для виконання природоохоронних заходів капітального і поточного характеру: власних коштів підприємств, кредитних коштів; коштів державного та місцевого бюджетів; міжнародних організацій.

Водночас Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління за напрямом "Екологічні аспекти" рекомендовано наводити інформацію щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, в якій функціонує підприємство та від

заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище [36]. Перелік показників не наведено для конкретизації витрат щодо видів природоохоронних заходів, джерел фінансування. Вважаємо, що необхідно доповнити інформацією, що подається у статистичній звітності, у Звіті про управління. Це дозволить одержати більш достовірну інформацію про відновлення економіки під час військового стану.

Щодо показників, що характеризують споживання ресурсів та їх економію, а також сплату екологічного податку, у Звітах про управління підприємств розкрили інформацію 8 з 10 підприємств. ДП «Державний експертний центр Міністерства охорони здоров'я України» протягом 2022 року зменшило використання теплової енергії на 65 Гкал. (20,2 %), активної електроенергії на 71256 кВт/год (14,9 %), реактивної електроенергії на 50053 Кв/А реакт.год. (35,7 %), води на 781 м3 (28,3 %).

ТОВ. «Джейбіл СЬОРКІТ ЮКРЕЙН ЛІМІТЕД» протягом 2022 року було спожито 11246 тис. кВт/год (2021: 13467 тис. кВт/год електроенергії та 33998 л води (2020:28640 л).

ТзОВ «Хмільницьке» зазначило у Звіті про управління за 2022 рік такі основні екологічні показники: використання води 46 529 м3, утворення відходів (1-4-го класів небезпеки) 123,853 т, викиди парникових газів (CO2), 830,202 т.

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «СЕНТРАВІС ПРОДАКШН ЮКРЕЙН» протягом звітного періоду (2022 року) спожито: газ – 3 209,06299 тис.м3, електрична енергія – 41 799 809 кВт/год, вода питна – 79,479 тис.м3, вода технічна – 683,115 тис.м3, теплова енергія в гарячій воді та парі – 20,5 Гкал.

АТ «Галичфарм» в 2022 році вібулося зниження на 10 % енергоспоживання підприємства, зменшення кількості відходів на 79 т, зменшення викидів вуглецю на 426 т, зменшення об'єму стічних вод на 12 %, зменшення водоспоживання на 12 %, зменшення споживання газу на 10 %.

Суми сплаченого екологічного податку оприлюднені АТ «Ельворті», ПрАТ «Укрграфіт», КП «Київпастранс».

Серед досліджених 11 підприємств лише шість оприлюднили суми витрат на природоохоронні заходи у Звіті про управління за 2022 рік. Види проведених робіт на охорону довкілля та витрати на їх здійснення ТзОВ «РУДОМАЙН», ТОВ «Ді-Стар», КП «Київпастранс», АТ «Ельворті», ДП «Державний експертний центр МОЗ України» наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Групування витрат на проведення природоохоронних заходів за їх видами в розрізі досліджених підприємств у 2022 році*

№ з/п	Перелік заходів з охорони довкілля у Екологічних аспектах Звіту про управління	Витрати на проведення природоохоронних заходів в розрізі досліджених підприємств, тис. грн.					
		ТзОВ «РУДОМАЙН» (КВЕД 07.10)	ТОВ «Ді-Стар» (КВЕД 23.91)	КП «Київпастранс» (КВЕД 49.31)	АТ «Ельворті» (КВЕД 28.30)	ДП «Державний експертний центр МОЗ України» (КВЕД 72.19)	Разом
1	Оновлення основних засобів для виконання заходів з охорони довкілля	21018,11	–	–	5057,7	–	26075,81
2	Озеленення територій	34,49	–	–	–	–	34,49
3	Охорона водних ресурсів (очищення стічних вод)	–	55,2	375,3	764,85	17396,62	18591,97
4	Заходи щодо зменшення шкідливого впливу викидів	–	–	–	–	4063,07	4063,07
5	Поводження з відходами (перероблення, утилізація і захоронення)	–	45,4	1207,6	132,3	10455,00	11840,3

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
6	Утилізація майна	–	–	–	–	48780,00	48780,00
Разом		21052,6	100,6	1582,9	5954,85	80694,69	109385,64

*Джерело: побудовано на основі [14, 17, 16, 21, 27]

Найбільший розмір витрат на природоохоронні заходи за 2022 рік серед досліджених підприємств припадає на ДП «Державний експертний центр Міністерства охорони здоров'я України», а найменший – на ТОВ «Ді-Стар».

Щодо капітальних витрат на природоохоронні заходи, то були оновлені основні засоби, а саме протягом 2022 року було оновлено автотранспортний парк на ТзОВ «РУДОМАЙН», а також реконструйовано системи витяжної вентиляції зварювальних кабін АТ «Ельворті». Слід відмітити ТзОВ «РУДОМАЙН», яке виконало роботи з озеленення територій (підбору і висадкою дерев для благоустрою). На чотирьох досліджуваних підприємствах (ТОВ «Ді-Стар», КП «Київпастранс», АТ «Ельворті», ДП «Державний експертний центр МОЗ України») виконано роботи з охорони водних ресурсів (очищення стічних вод). На ДП «Державний експертний центр МОЗ України» для зменшення шкідливого впливу викидів, зокрема проведено аналіз величин фонових концентрацій забруднювальних речовин в атмосферному повітрі. Щодо поводження з відходами, то на ТОВ «Ді-Стар», КП «Київпастранс», АТ «Ельворті», ДП «Державний експертний центр МОЗ України» виконано роботи з перероблення, утилізації і захоронення відходів.

Витрати на утилізацію майна здійснені лише ДП «Державний експертний центр МОЗ України».

Як бачимо, ТзОВ «РУДОМАЙН», ТОВ «Ді-Стар», КП «Київпастранс», АТ «Ельворті», ДП «Державний експертний центр МОЗ України» зосередилися на окремих видах заходів з охорони довкілля, з огляду на вплив результатів виконуваних бізнес-процесів на навколишнє середовище.

Найбільш поширені серед цих підприємств були здійснені заходи з охорони водних ресурсів, а також поводження з відходами.

За даними Звіту про управління за 2022 рік АТ «Кохавинська ПФ» витратила в 2021 році 3291,0 тис. грн. на охорону навколишнього природнього середовища, причому 81,1 % становили капітальні інвестиції, а поточні відповідно 18,9 %. В 2021 році основна сума була витрачена на забір на очищення стоків.

В 2022 році АТ «Кохавинська ПФ» значно підвищило екологічну відповідальність перед суспільством і сума витрат на природоохоронні заходи склала 13311,2 тис. грн., що більше за попередній рік на 10020,2 тис. або на 304,47 %.

Структура витрат на природоохоронні заходи «Кохавинська ПФ» у 2022 році наведена на рис. 2.5.

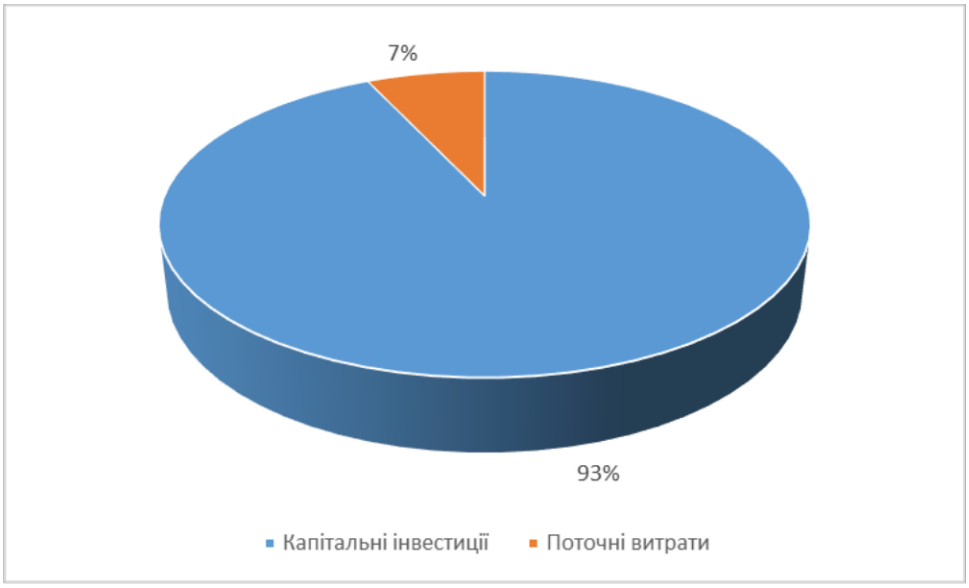


Рис. 2.5. Структура витрат на природоохоронні заходи за рівнем капіталізації АТ «Кохавинська ПФ» у 2022 році*

*Джерело: розробка автора

Порівняння структури за 2021-2022 роки дозволяє констатувати зростання частки капітальних інвестицій в охорону і безпеку довкілля на 12,1 п.с., що свідчить про свідоме ставлення до дотримання принципів сталого розвитку і забезпечення безперервності діяльності.

Структура витрат витрат на природоохоронні заходи АТ «Кохавинська ПФ» за напрямами у 2022 році наведена на рис. 2.6.

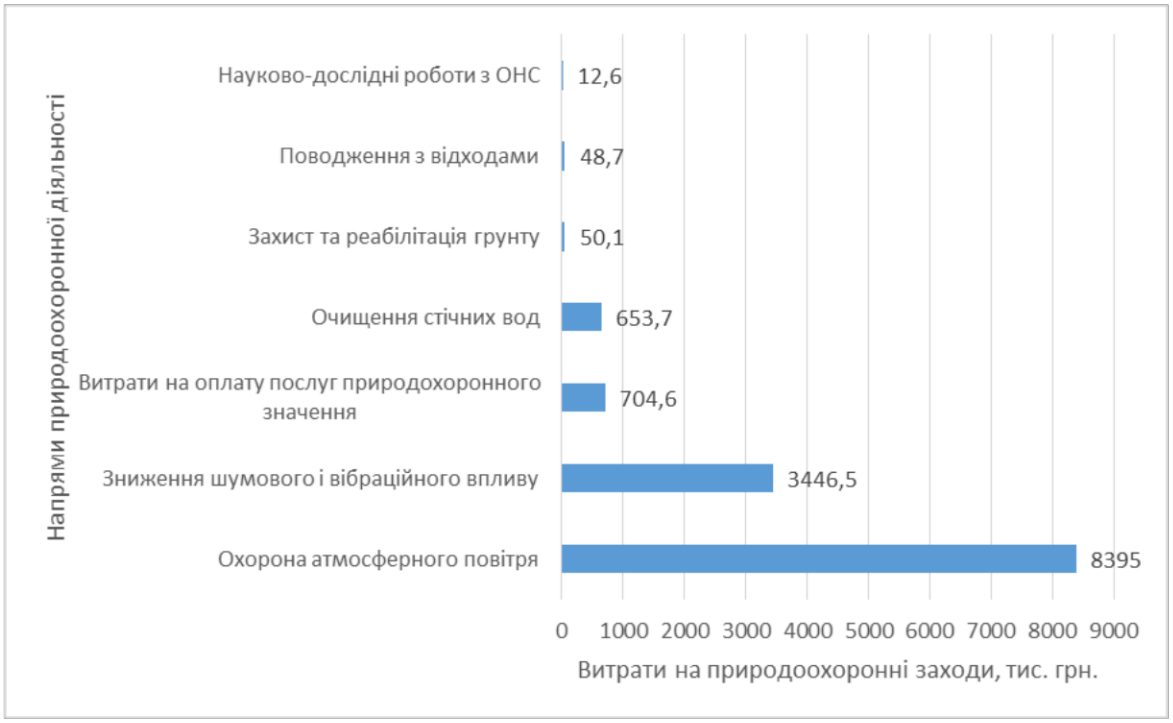


Рис. 2.6. Структура витрат витрат на природоохоронні заходи АТ «Кохавинська ПФ» за напрямами у 2022 році*

*Джерело: розробка автора

У 2022 році на АТ «Кохавинська ПФ» найбільша сума витрат на природоохоронні заходи була спрямована на охорону атмосферного повітря 8395 тис. грн., а найменша – науково-дослідні роботи з ОНС 12,6 тис. грн.

В результаті дослідження порядку розкриття інформації про витрати на природоохоронні заходи у статистичній звітності та звіті про управління підприємства відповідно до концепції сталого розвитку під час військового стану з'ясовано наступне:

1. На відміну від статистичної звітності, регламентованого на законодавчому рівні переліку показників для характеристики витрат на природоохоронні заходи у Звіті про управління немає. На досліджених 11 підприємствах за різними КВЕД відсутній єдиний підхід до розкриття екологічних аспектів у Звіті про управління за 2022 рік. Наявні показники споживання енергетичних та водних ресурсів, показники одержаної економії

порівняно з попередніми звітними періодами, а також капітальні інвестиції і поточні витрати на природоохоронні заходи.

2. Пропонуємо використовувати наступні критерії для визначення оптимального розміру витрат на природоохоронні заходи: відповідно до вартісної оцінки відходів та викидів, розміру екологічного податку за видами шкідливого впливу на навколишнє середовище.

3. У Звіті про управління пропонуємо зазначати окрім структури витрат за видами виконаних природоохоронних заходів, ще й джерело їх фінансування, їх відповідність розміру сплаченого за звітний період екологічного податку та ефективність. Це сприятиме своєчасному відновленню природних ресурсів та дозволить виявити непродуктивні витрати за окремими напрямами заходів щодо певного природного ресурсу для зміни в подальшому виду заходу, масштабів, виконавців та матеріально-технічного забезпечення.

Висновки до розділу 2

В ході дослідження організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи з’ясовано наступне:

1. На АТ «Кохавинська ПФ» бухгалтерський облік ведеться на основі чинного бухгалтерського законодавства. На підприємстві розроблене і застосовується Положення про облікову політику, де регламентована рівномірна амортизаційна політика та метод списання запасів ФІФО. Структура запасів представлена такими групами: сировина та матеріали, придбані напівфабрикати, паливо, запасні частини, незавершене виробництво, тару, готову продукцію та МШП на складі. Запаси обліковуються за собівартістю. Собівартість запасів включає витрати на придбання, доставку та переробку. Для розрахунку собівартості реалізованої продукції застосовується метод FIFO.

Відповідно до організаційної структури АТ «Кохавинська ПФ» головний бухгалтер підпорядкований фінансовому директору, фінансовий директор підпорядкований Голові Правління, а Голова Правління підпорядкований Голові Спостережної ради (наглядової ради).

2. Розроблено методику обліку витрат на природоохоронні заходи, яка передбачає формування капітальних інвестицій та поточних витрат на рахунках 1, 2 і 9 класів залежно від наявності або відсутності прямого зв'язку між природоохоронними заходами та результатами основних або допоміжних бізнес-процесів. Отже, відповідно до розробленої моделі витрати на природоохоронні заходи повинні обліковуватися в складі синтетичного рахунку 23 «Виробництво» в разі безпосереднього зв'язку проведеного заходу з технологічним процесом конкретних виробів за асортиментом та відсутності потреби розподіляти між різними видами продукції. Якщо проведені поточні витрати на природоохоронні заходи були задіяні для виробництва декількох видів продукції, тоді доцільно застосувати синтетичний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» з подальшим розподілом на синтетичний рахунок 23 «Виробництво» на основі бази розподілу загальновиробничих витрат, яка є найбільш доцільною при встановленій структурі витрат на підприємстві та наявності відмінностей у структурі за окремими видами виробів.

В разі безпосереднього зв'язку виконаних природоохоронних заходів з адміністративними потребами буде збільшення по синтетичному рахунку 92 «Адміністративні витрати». У випадку прямої залежності природоохоронного заходу зі збутовою або маркетинговою політикою, доцільно відобразити на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут». Якщо були проведені науково-дослідні роботи в сфері природоохоронних заходів, тоді витрати слід відобразити на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки», а у разі поводження з відходами буде збільшення по субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

3. Запропонований порядок відображення у фінансовій звітності інформації про витрати на природоохоронні заходи передбачає розкриття їх розміру у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. № 1 в ряд. 1005, 1100 та у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. № 2 в ряд. 2130, 2150, 2180.

4. Статистична звітність за об'єктом дослідження представлена Статистичним річним звітом «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища» за 20____ рік (№ 1-екологічні витрати), де подається узагальнена інформація про капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища, спеціалізовані екологічні послуги, реалізацію побічної продукції, отриманої при здійсненні природоохоронних заходів.

5. За даними Звіту про управління за 2022 рік у 2022 році на АТ «Кохавинська ПФ» найбільша сума витрат на природоохоронні заходи була спрямована на охорону атмосферного повітря 8395 тис. грн., а найменша – науково-дослідні роботи з ОНС 12,6 тис. грн.

Порівняння структури за 2021-2022 роки дозволяє констатувати зростання частки капітальних інвестицій в охорону і безпеку довкілля на 12,1 п.с., що свідчить про свідоме ставлення до дотримання принципів сталого розвитку і забезпечення безперервності діяльності.

В 2022 році АТ «Кохавинська ПФ» значно підвищило екологічну відповідальність перед суспільством і сума витрат на природоохоронні заходи склала 13311,2 тис. грн., що більше за попередній рік на 10020,2 тис. або на 304,47 %.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННІ ЗАХОДИ НА АТ «Кохавинська ПФ»

3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності АТ «Кохавинська ПФ»

Досліджуване підприємство АТ «Кохавинська ПФ» щорічно оприлюднює результати діяльності за фінансовий рік у вигляді фінансової звітності та звіту правління, який містить аналітичні розрізи діяльності, що свідчать про прозорість визначення фінансових результатів.

Наступним етапом дослідження є оцінка основних показників діяльності АТ «Кохавинська ПФ» за 2021-2023 рр., що розміщено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз основних показників діяльності АТ «Кохавинська ПФ» за 2021-2023 рр.*

Показники	Роки			Відхилення 2023-2022	
	2021	2022	2023	+/-	%
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	668320	978883	1144692	165809	16,94
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	565469	785446	871430	85984	10,95
Валовий прибуток, тис. грн.	102851	193437	273262	79825	41,27
Інші операційні доходи, тис. грн.	481	4385	5798	1413	32,22
Адміністративні витрати, тис. грн.	20858	23271	28268	4997	21,47
Витрати на збут, тис. грн.	14335	17953	22354	4401	24,51
Інші операційні витрати, тис. грн.	4938	1436	10096	8660	603,06
Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.	63201	155162	218342	63180	40,72
Фінансовий результат до оподаткування	73162	60894	167142	106248	174,48
Чистий фінансовий результат, тис. грн.	59999	49939	137043	87104	174,42
Основні засоби, тис. грн.	840004	1425154	1508696	83542	5,86
Оборотні активи, тис. грн.	149200	244423	236359	-8064	-3,30
Власний капітал, тис. грн.	619123	870307	1000350	130043	14,94
Поточні зобов’язання і забезпечення, тис. грн.	66568	197655	239899	42244	21,37
Валюта балансу, тис. грн.	996103	1676143	1751048	74905	4,47

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6
Матеріальні витрати, тис. грн.	457874	641912	695552	53640	8,36
Витрати на оплату праці, тис. грн.	63345	77303	105908	28605	37,00
Середня кількість працівників, ос.	337	341	390	49	14,37
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	648471	1132579	1466925	334346	29,52
Середньорічна вартість оборотних засобів, тис. грн.	156274,5	196811,5	240391	43579,5	22,14
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	810049	1336123	1713595,5	377472,5	28,25
Рентабельність продукції, %	18,19	24,63	31,36	6,73	–
Рентабельність продажу,%	15,39	19,76	23,87	4,11	–
Рентабельність підприємства, %	9,09	4,58	9,79	5,21	–
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	2,24	1,24	0,99	-0,25	–
Коефіцієнт автономії	0,62	0,52	0,57	0,05	–
Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	4,28	4,97	4,76	-0,21	–
Тривалість операційного циклу, дні	71	55	59	4	7,27
Матеріаломісткість	0,69	0,66	0,61	-0,05	
Зарплатомісткість	0,09	0,08	0,09	0,01	
Продуктивність праці, тис. грн. /ос.	1983,15	2870,62	2935,11	64,49	2,25
Фондовіддача	1,03	0,86	0,78	–	–
Фондомісткість	0,97	1,16	1,28	–	–
Фондоозброєність, тис. грн. /ос.	1924,25	3321,35	3761,35	440	13,25

*Джерело: розроблено автором на основі [1]

В цілому за результатами проведених розрахунків за 2021-2023 рр. спостерігається тенденція до зростання чистого доходу та валового прибутку. Зокрема у 2023 р. порівняно з 2022 р. чистий дохід збільшився на 165809 тис. грн або на 16,94 %, а валовий прибуток збільшився на 79825 тис. грн. або на 41,27 %.

Протягом 2021-2023 рр. щорічно зростали інші операційні доходи, зокрема у 2022 р. порівняно з 2021 р. на 3904 тис. грн., а у 2023 р. порівняно з 2022 р. збільшення було на 1413 тис. грн. або на 32,22 %.

Якщо досліджувати тенденцію змін витрат, то максимальна зміна відбулася у вартісному вираженні саме інших операційних витрат на 8660

тис. грн., хоча зросла сума і адміністративних витрат на 4997 тис. грн., і витрат на збут на 4401 тис. грн.

Протягом 2021-2023 р. щороку зменшується матеріаломісткість продукції, що є позитивним явищем. Зарплатомісткість залишається майже без змін протягом трьох останніх років і становить в 2023 р. 0,09. Тривалість операційного циклу зменшилася на 16 днів у 2022 р., що є позитивним, однак у 2023 році зросла на 4 дні.

Про нарощення масштабів діяльності свідчить зростання щороку валюти балансу, зокрема у 2023 р. порівняно з 2022 р. відбулося зростання на 74905 тис. грн. або на 4,47 %.

Дуже позитивним є зростання чистого прибутку в 2023 році порівняно з 2022 р. на 87104 тис. грн. або на 174,42 %. Рентабельність продукції і рентабельність мали тенденцію до зростання протягом 2021-2023 рр. Рентабельність продукції зросла з 18,19 % у 2021 р. до 31,36 % у 2023 р. Рентабельність продажу зросла з 15,39 % у 2021 р. до 23,87 % у 2023 р. Рентабельність підприємства у 2022 р. дещо зменшилася порівняно з 2021 р. , але в 2023 р. досягла 9,79 %.

Коефіцієнт автономії більше нормативного значення 0,5, що є позитивним, хоча саме значення зменшилося з 0,62 у 2021 р. до 0,57 у 2023 р.

Коефіцієнт покриття має тенденцію до зменшення, є негативним явищем: з 2,24 у 2021 р. до 0,99 у 2023 р.. причиною є зменшення оборотних активів 8064 тис. грн. або 3,30 %, що зменшило можливі оборотні активи для погашення поточних зобов’язань.

Середня чисельність працівників зросла у з 337 осіб у 2021 році до 390 осіб у 2023 році.

У 2023 р. відбулося зростання продуктивності праці, але незначне зменшення фондовіддачі на фоні зростання фондоозброєності.

3.2. Організаційні засади аудиту витрат на природоохоронні заходи

Розглядаючи організаційні аспекти аудиту витрат на природоохоронні заходи слід розглянути суб'єктів проведення аудиторських перевірок. Так, чинним законодавством передбачено можливість проведення як зовнішнього аудиту, так і внутрішнього аудиту. Суб'єктом зовнішнього аудиту є аудиторська фірма, а внутрішнього аудиту – служба внутрішнього аудиту на підприємстві.

Розглянемо інтенсивність порушення судових спорів щодо виконання природоохоронних заходів протягом до повномастабного вторгнення і після нього прогтягом 2019-2023 рр. для встановлення актуальності дослідження організації аудиту витрат на охорону довкілля (рис. 3.1).

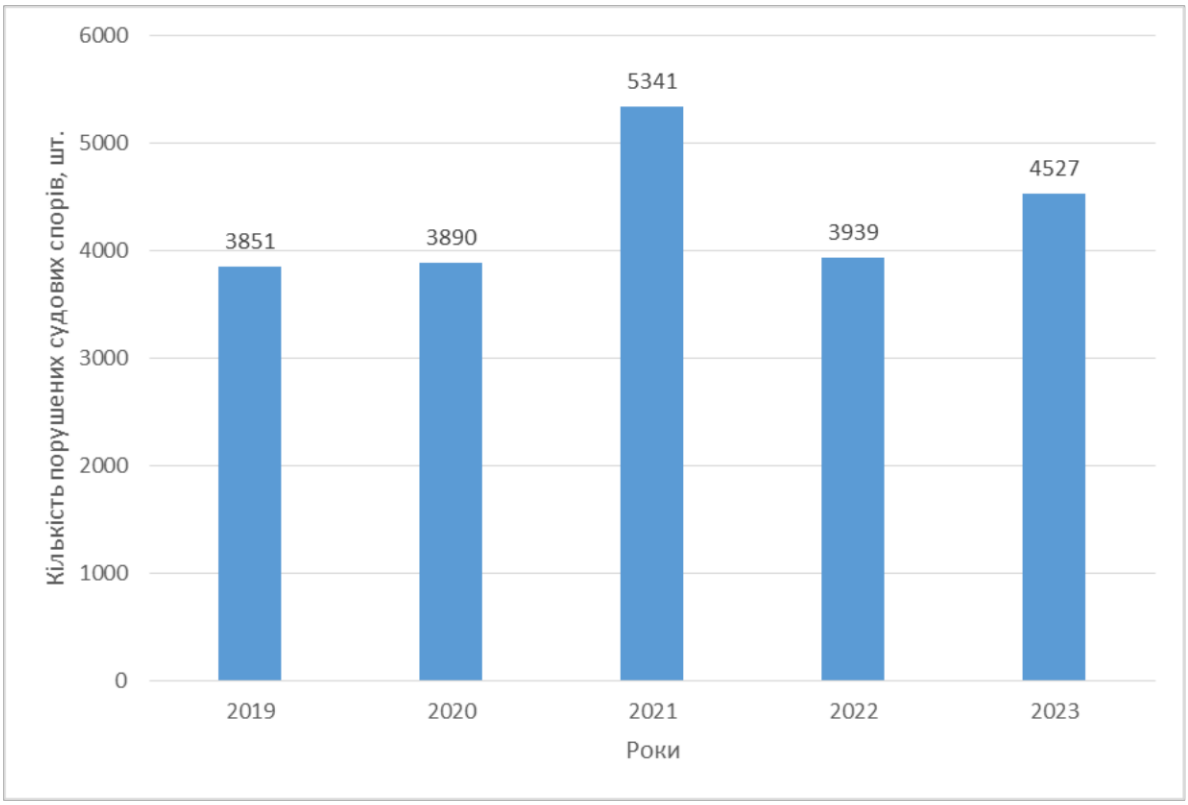


Рис. 3.1. Динаміка кількості порушених судових спорів щодо виконання природоохоронних заходів протягом 2019-2023 рр.*

*Джерело: побудовано на основі [8]

За офіційними даними в 2022 році порівняно з 2021 роком кількість судових спорів зменшилася на 1402 шт. або на 26,25 %. А в 2023 році відбулося зростання на 588 шт. або на 14,93 %.

Більшість судових спорів зумовлена не дотриманням повною мірою проектно-кошторисної документації під час виконання природоохоронних заходів. Розглянемо інтенсивність порушення судових спорів розрізі напрямів природоохоронних заходів протягом 2021-2023 рр. для встановлення найбільш важливих для суспільства екологічних проблем (рис. 3.2).

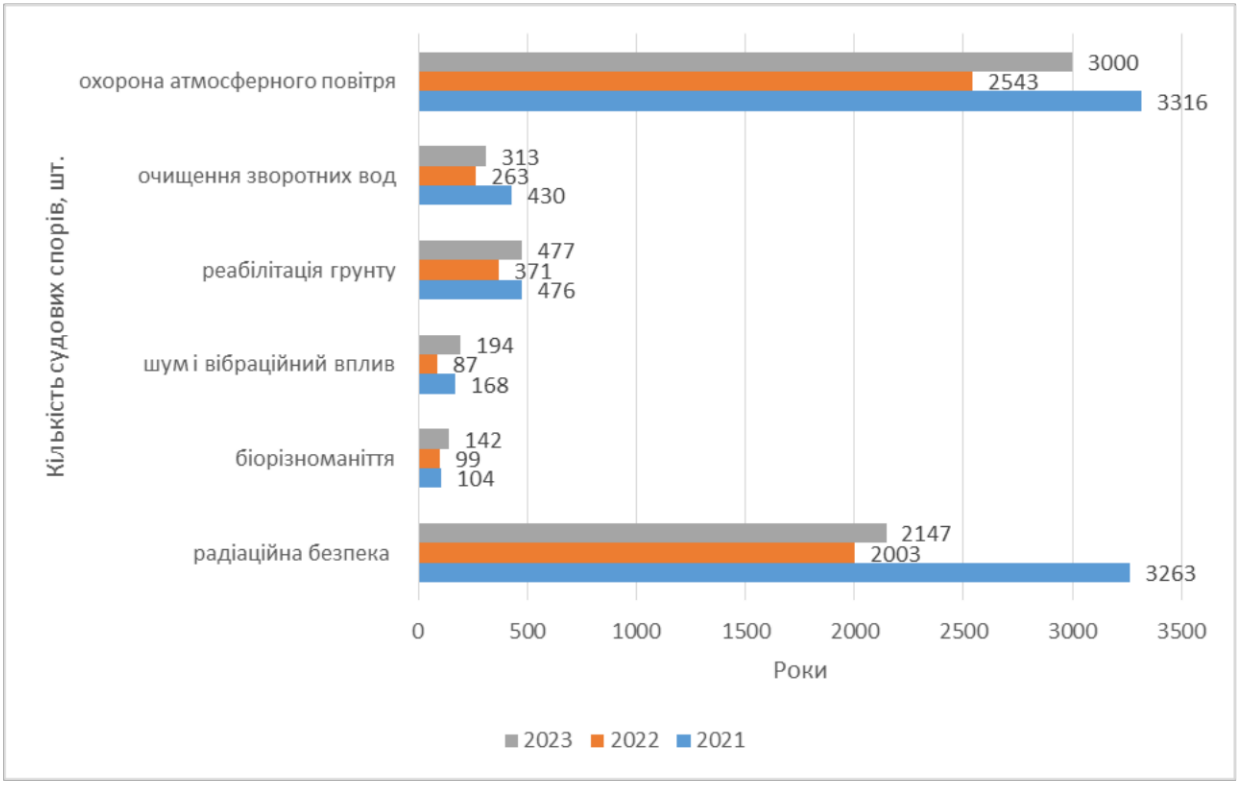


Рис. 3.2. Динаміка кількості порушених судових спорів за напрямами природоохоронних заходів протягом 2021-2023 рр.*

*Джерело: побудовано на основі [8]

Мінімальна кількість судових спорів, якщо розглядати 2021-2023 роки, припадає на 2022 рік за кожним напрямом. Найбільш важливими екологічними проблемами на сучасному етапі є охорона атмосферного повітря та радіаційна безпека. Державна екологічна інспекція та Державна інспекція ядерного регулювання України здійснюють нагляд за дотриманням

чинного законодавств, виявляючи порушення вимог режиму радіаційної безпеки в місцевостях, що зазнали радіоактивного забруднення, та виявляючи самовільні викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря суб'єктами господарювання для подальшого відшкодування ними оцінених збитків, заподіяних навколишньому природному середовищу.

Розглянемо структуру порушених судових спорів протягом 2023 року за напрямами природоохоронних заходів (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Структура порушених судових спорів за напрямами природоохоронних заходів протягом 2023 рр.*

*Джерело: побудовано на основі [8]

Найбільшу питому вагу займає охорона атмосферного повітря 48 %, а найменшу – біорізноманіття 2 %.

Розглянемо основні напрями наукових досліджень в сфері зовнішнього та внутрішнього аудиту екологічних витрат та витрат на природоохоронні заходи.

Науковцями піднято ряд важливих питань, що стосуються організації аудиту, в т.ч. внутрішнього аудиту. Так, Хомик Х.Р. зазначає посадові обов'язки внутрішнього аудитора щодо екологічних витрат: — здійснює перевірки фінансової та управлінської звітності підприємства, перевірки

діяльності територіальних структурних підрозділів; — здійснює перевірки збереження та ефективності використання активів підприємства; — виявляє внутрішні резерви підприємства і визначає шляхи їх ефективного використання; — визначає і аналізує можливі зовнішні і внутрішні еколого-економічні ризики при розробці та впровадженні нових проектів на підприємстві; — розробляє регламенти для облікової політики підприємства щодо екологічних витрат, окремих процедур, інструкцій та іншої документації; — консультує керівництво підприємства з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, внутрішнього контролю та аудиту екологічних витрат; — складає звіти про виконану роботу, аналітичні та доповідні записки, дає експертні висновки щодо екологічних витрат, та ін.; — запобігає розповсюдженню інформації, що наносить шкоду репутації підприємства та її працівникам, сприяє підвищенню позитивного іміджу підприємства [64, С. 90].

Робота аудитора з перевірки обліку екологічних витрат повинна базуватися на двох основних якостях аудитора – незалежності та об'єктивності. При цьому, говорячи про незалежність, йдеться про рівень підпорядкованості служ- би внутрішнього аудиту на підприємстві, зокрема тільки власникам (найвищому керівництву) підприємства. На лісогосподарських підприємствах ним є керівник обласного управління лісовим і мисливським господарством. Під об'єктивністю розуміють безпристрасність внутрішнього аудитора під час здійснення перевірки, неупередженість під час оцінювання і складання висновків [63, С. 35].

Аудит витрат на природоохоронні заходи розглянуто Мороз Ю.Ю. Вченою встановлено щодо організаційних аспектів завдання аудиту операцій з формування екологічних витрат: встановлення правильності ідентифікації об’єктів екологічних витрат в цілому та за окремими напрямами; перевірка нарахування та повноти сплати екологічних платежів; підтвердження обґрунтованості створення джерел для покриття екологічних витрат; перевірка достовірності і повноти відображення об’єктів екологічних витрат

в системі бухгалтерського обліку; правомірність віднесення екологічних витрат за окремими показниками статистичної звітності; оцінка ефективності здійснених екологічних витрат [42, С. 160].

Лебедевич С.І., Говда Г.А. розробили програму аудиту, яка включає:1) Перевірку правильності оформлення робочих документів; 2) Перевірка відповідності записів аналітичного екологічного і синтетичного обліку на рахунках екологічних витрат в облікових регістрах і звітності; 3) Перевірка організації ведення аналітичного екологічного обліку виробничих екологічних витрат; 4) Перевірка правильності та своєчасності введення екологічних витрат до складу виробничої екологічної собівартості продукції (робіт, послуг); 5) Визначення достовірності: – відповідності фактичного списання сум встановленим нормам; залишків у матеріальних звітах при постійному списанні за нормами; причин та напрямів списання перевитрат; відомостей за відхиленнями при списанні понад норми; 6) Перевірка наявності фактів списання на виробничу екологічну собівартість екологічних витрат, які не стосуються матеріальних ресурсів, що використовуються у виробничому процесі, правильності групування екологічних витрат; 7) Перевірка правильності ведення обліку екологічних витрат допоміжних виробництв; 8) Перевірка правильності прийнятих і застосовуваних на підприємстві методів розподілу: непрямих екологічних витрат між об'єктами обліку екологічних витрат, виробничої екологічної собівартості між окремими видами екологічно чистої продукції (робіт, послуг); 9) Перевірка правильності розрахунків понаднормативних виробничих екологічних витрат; 10) Проведення арифметичної перевірки показників виробничої екологічної собівартості продукції (робіт, послуг) за даними зведеного обліку [34, С. 18].

Мета суб'єкта аудиту витрат на збут – формулювання думки аудитора про ступінь повноти і достовірності відображеної інформації про виконані природоохоронні заходи відповідно до чинного законодавства.

Предмет аудиту витрат на природоохоронні заходи – бізнес-процеси та окремі господарські операції щодо виконання природоохоронних заходів та забезпечення екологічної безпеки основних бізнес-процесів підприємства за КВЕД відповідно до установчих документів.

Об'єкти аудиту витрат на природоохоронні заходи підприємства – внутрішньо регламентовані Положенням про облікову політику елементи щодо операційних витрат, господарські операції з обліку витрат на природоохоронні заходи в розрізі операційних витрат, підтверджуючі первинні документи щодо виконання робіт та їх оплати, облікові регістри, фінансова звітність, статистична звітність, звіт про управління, аудиторські висновки, постанови судових органів.

При проведенні аудиту витрат на природоохоронні заходи слід перевірити повноту відображення всіх господарських операцій на всіх етапах обробки облікових даних, особливо наявність підтверджуючих первинних документів на нетипові разові операції з великими сумами.

Слід ретельно перевірити правильність розмежування капітальних інвестицій та поточних витрат при обліку витрат на природоохоронні заходи: виконання умов визнання поточних витрат на природоохоронні заходи згідно з НП(С)БО № 16 «Витрати» та капіталізованих витрат НП(С)БО № 7 «Основні засоби».

Отже, для ефективної організації аудиту витрат на природоохоронні заходи слід використовувати розроблену нами програму (Додаток Д).

Інформаційною базою аудиту витрат на природоохоронні заходи є: 1) статут і засновницький договір; 2) договори купівлі-продажу необоротних та оборотних активів, договори на виконання природоохоронних заходів, цивільно-правові договори тощо; 3) Положення про облікову політику, Наказ про організацію бухгалтерського обліку, Робочий план рахунків; 5) первинні документи, що підтверджують здійснення операцій протягом звітного періоду, що перевіряється, щодо формування та списання на фінансові результати витрат на природоохоронні заходи, регістри бухгалтерського

обліку (журнали 4, 5, 5а), Головна книга, статистична звітність, податкова звітність, звіт про управління; 6) аудиторські висновки

На АТ «Кохавинська паперова фабрика» діє Порядок проведення відкритого конкурсу з відбору суб'єкта аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності АТ «Кохавинська паперова фабрика», затверджений рішенням Наглядової ради від 07 серпня 2023 року (Протокол № 60).

З 01.01.2023 року АТ «Кохавинська ПФ» набуло статусу підприємства, що становить суспільний інтерес.

Аудиторська фірма ТОВ «Нексія ДК Аудит» проводило обов'язковий аудит (аудиторські перевірки фінансової звітності) за 2021 і 2022 роки. Аудиторські висновки оприлюднені на офіційному сайті досліджуваного підприємства.

В аудиторському висновку ТОВ «Нексія ДК Аудит» за 2021 рік відмічено, що на підприємстві відсутня ревізійна комісія, яка могла б те ж проводити перевірки фінансової звітності як суб'єкт внутрішнього контролю. Тому пропонує розширити організаційну структру підприємства, створити ревізійну комісію або службу внутрішнього аудиту для контролю за формуванням показників фінансової звітності.

3.3. Методика здійснення аудиту в частині витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ»

Методика аудиту витрат на природоохоронні заходи – це регламентована аудиторською фірмою послідовність процедур, що дозволяють за допомогою методів документального, фактичного контролю та аналітичних процедур повною мірою перевірити достовірність відображених господарських операцій щодо формування та списання витрат на природоохоронні заходи у фінансовій звітності.

Вважаємо за доцільне під час здійснення аудиту витрат на природоохоронні заходи застосовувати наступні аудиторські процедури (рис. 3.4).

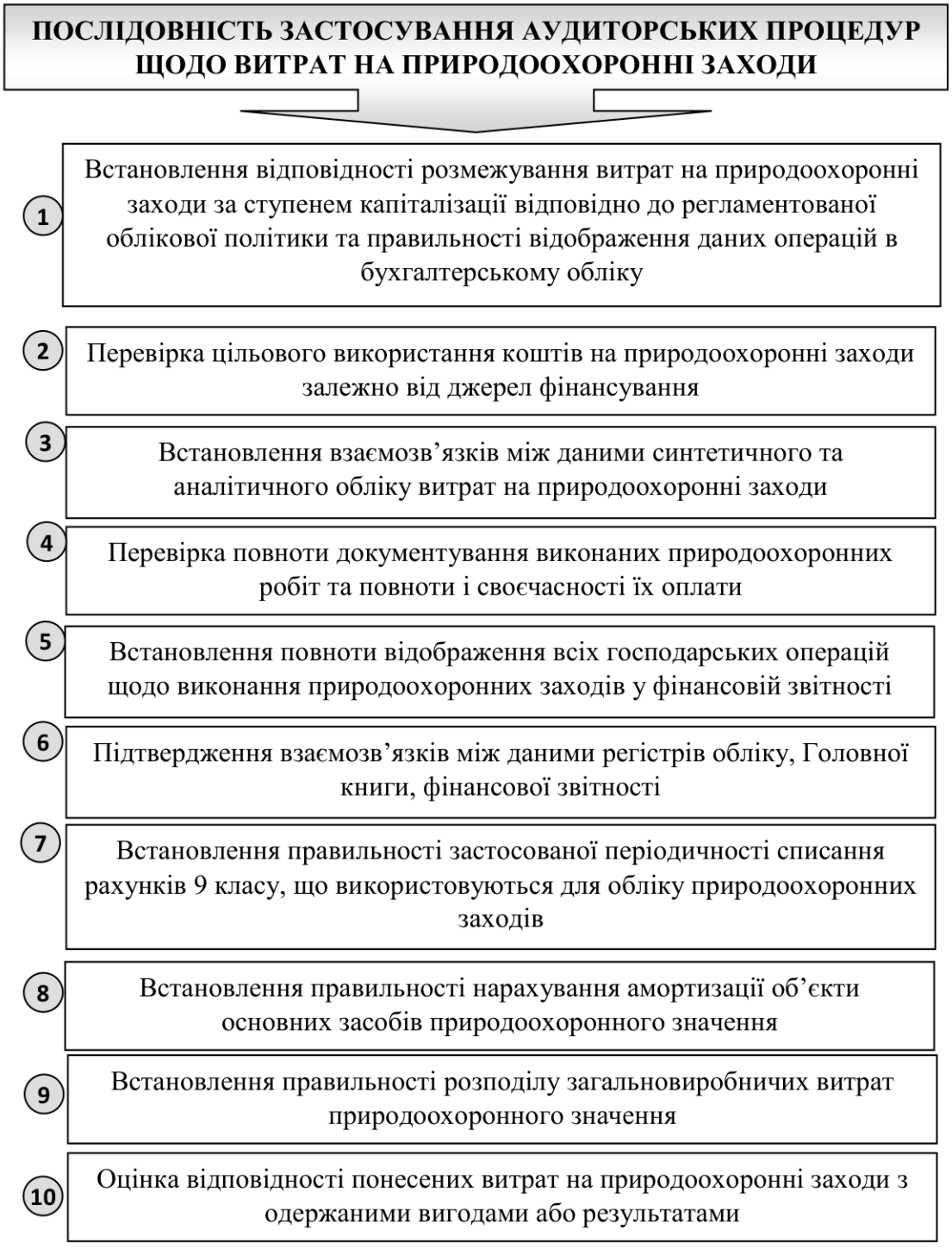


Рис. 3.4. Розроблена послідовність застосування аудиторських процедур щодо витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ»*

*Джерело: власна розробка автора

Розроблена послідовність аудиторських процедур дозволяє визначити наявні чи відсутні порушення чинного законодавства при веденні обліку

витрат на природоохоронні заходи з точки зору їх розмежувань на капіталізовані та поточні, джерел фінансування, повнотою оплати, правильністю відображення на всіх етапах обробки облікових даних, а також оцінити повноту їх виконання та ефективність.

Для практичної реалізації запропонованої методики слід використовувати робочу документацію за кожною аудиторською процедурою. Так, розмежування витрат на природоохоронні заходи за ступенем капіталізації вимагає заповнення порівняльної таблиці, яка є робочим документом аудитора (зразок 3.1).

Зразок 3.1. Розроблений робочий документ щодо розмежування витрат на природоохоронні заходи за ступенем капіталізації

Аудиторська фірма_____

Підприємство АТ «Кохавинська ПФ»

Період перевірки січень 2024 року

Робочий документ

«Встановлення відповідності розмежування витрат на природоохоронні заходи за ступенем капіталізації»

№ з/п	*Складові витрат на природоохоронні заходи*	*За даними підприємства*		*За даними перевірки*		*Виявлені відхилення в класифікації на капіталізовані та поточні, тис. грн.*
		Дата	*Сума, тис. грн.*	*Дата*	*Сума, тис. грн.*	
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
1	15 «Капітальні інвестиції»	17.01	15,4	17.01	15,4	–
2	23 «Виробництво»	–	–	–	–	–
3	91 «Загальновиробничі витрати»	–	–	–	–	–
4	92 «Адміністративні витрати»	–	–	–	–	–
5	93 «Витрати на збут»	–	–	–	–	–
6	941 «Витрати на дослідження і розробки»	–	–	–	–	–
7	949 «Інші витрати операційної діяльності»	25.01	12,9	25.01	12,9	–
Разом		x	28,3	x	28,3	–

Виконавець __Козак_____ (підпис) ____Козак_К.К.____ (ПІБ)

Керівник _Дорошенко__ (підпис) Дорошенко Д.О (ПІБ)

Даний робочий документ аудитора дозволяє встановити правильність застосованої класифікації на капіталізовані та поточні щодо витрат на природоохоронні заходи.

Перевірка цільового використання коштів на природоохоронні заходи залежно від джерел фінансування зумовлює складання робочого документу аудитора, що систематизує джерела фінансування природоохоронних заходів (зразок 3.2).

Зразок 3.2. Зразок робочого документа щодо перевірки цільового використання коштів на природоохоронні заходи залежно від джерел фінансування

Аудиторська фірма_____
Підприємство АТ «Кохавинська ПФ»
Період перевірки січень 2024 року

Робочий документ
«Перевірка джерел фінансування природоохоронних заходів»

№ з/п	*Джерела фінансування природоохоронних заходів*	*За даними бухгалтерського обліку*		*За даними аудиту*		*Відхилення (+,-)*	*Причини відхилення*
		Дата	*Сума, грн.*	*Дата*	*Сума, грн.*		
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
1	Кредитні кошти	17.01	15,4	17.01	15,4	–	–
2	Власні грошові кошти	25.01	12,9	25.01	12,9	–	–
Разом		х	28,3	х	28,3	–	–

Виконавець ___Козак_____ (підпис) ____Козак_К.К.____ (ПІБ)
Керівник _Дорошенко__ (підпис) Дорошенко Д.О (ПІБ)

Розроблений робочий документ аудитора дозволяє перевірити внутрішні і зовнішні джерела фінансування природоохоронних заходів. Актуальність даного напряму перевірки пов’язана з можливостями використання підприємством як власних, так і залучених коштів при придбання об’єктів природоохоронного значення.

Встановлення взаємозв’язків між даними синтетичного та аналітичного обліку витрат на природоохоронні заходи передбачає заповнення наступного документу (зразок 3.3).

Зразок 3.3. Зразок робочого документа щодо перевірки наявності взаємоузгодженості між синтетичним та аналітичним обліком витрат на природоохоронні заходи

Аудиторська фірма_____
Підприємство АТ «Кохавинська ПФ»
Період перевірки січень 2024 року

Робочий документ
«Перевірка наявності взаємоузгодженості між синтетичним та аналітичним обліком витрат на природоохоронні заходи»

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними синтетичного обліку				За даними аналітичного обліку				Причини відхилення
		Дата	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дата	Дебет	Кредит	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Вивезено побутове сміття підрядним способом	18.01	92	631	1000	18.01	922 «Витрати на вивезення побутового сміття»	6311 «ТзОВ «Чисто»»	1000	–

Виконавець __Козак_____ (підпис) ____Козак_К.К.____ (ПІБ)
Керівник _Дорошенко__ (підпис) Дорошенко Д.О (ПІБ)

Розроблений робочий документ аудитора дозволяє з’ясувати наявні розбіжності в аналітичному і синтетичному обліку витрат на природоохоронні заходи для того, щоб запобігти перевитрачанню коштів на сплату одержаних послуг стороннім особам.

Перевірка повноти документування виконаних природоохоронних робіт та повноти і своєчасності їх оплати оформлюється наступним чином (зразок 3.4).

Зразок 3.4. Зразок робочого документа щодо перевірки первинних документів з формування витрат на природоохоронні заходи за реквізитами

Аудиторська фірма_____

Підприємство АТ «Кохавинська ПФ»
Період перевірки січень 2024 року

Робочий документ
«Перевірка первинних документів з обліку витрат на природоохоронні заходи за реквізитами»

№ з/п	*Назва первинного документу*	*Дата складання*	*За даними бухгалтерського обліку*				*Візуальний контроль реквізитів первинних документів*	*Виявлені особливості реквізитів первинного документу*
			Дата	*Дебет*	*Кредит*	*Сума, грн.*		
1	*2*		*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*9*
1	Акт приймання -передачі виконаних робіт	12.01	12.01	92	631	6000	*Всі реквізити заповнені*	*Наявна нетипова разова операція зі збільшеною сумою*
2	Акт приймання -передачі виконаних робіт	18.01	18.01	92	631	1000	*Всі реквізити заповнені*	–

Виконавець __Козак_____ (підпис) ____Козак_К.К.____ (ПІБ)

Керівник _Дорошенко__ (підпис) Дорошенко Д.О (ПІБ)

Розглянемо механізм встановлення повноти відображення всіх господарських операцій щодо виконання природоохоронних заходів у фінансовій звітності (зразок 3.5).

Зразок 3.5. Зразок робочого документа щодо встановлення повноти відображення всіх господарських операцій щодо виконання природоохоронних заходів у фінансовій звітності

Аудиторська фірма_____

Підприємство АТ «Кохавинська ПФ»
Період перевірки січень 2024 року

Робочий документ
«*Встановлення повноти відображення всіх господарських операцій щодо виконання природоохоронних заходів у фінансовій звітності*»

№ з/п	*Зміст господарської операції*	*За даними фінансової звітності*			*Виявлені помилки*
		Баланс	*Звіт про фінансові результати*	*Сума, грн.*	
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1	Вивезено побутове сміття підрядним способом	–	Ряд. 2180	1000	–

Виконавець __Козак_____ (підпис) ____Козак_К.К.____ (ПІБ)

Керівник _Дорошенко__ (підпис) Дорошенко Д.О (ПІБ)

Складання даного робочого документу дозволяє встановити чи правильна була відображена у фінансовій звітності сума витрат відповідно до їх природи.

За даними аудитора, що відрізняються від даних обліку і звітності, що відображені в оформлених робочих документах аудитора, простежуються і можуть бути ідентифіковані порушення при веденні бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні заходи:

1) неправильний розподіл здійснених витрат на природоохоронні заходи між звітними періодами;

2) завищена сума матеріальних витрат як в натуральному, так і у вартісному вираженні,

3) недотримання термінів виконання природоохоронних заходів, що призвело до псування матеріалів та зниження якості виконаних робіт та виникнення розбіжностей в акті виконаних робіт та проектно-кошторисній документації;

4) наявність недостатньо оформлених документально здійснених витрат на природоохоронні заходи;

5) помилки в нарахуванні амортизації об'єктів природоохоронного значення при застосуванні методу, що був передбачений в Положенні про облікову політику;

6) помилки в розмежуванні витрат на природоохоронні заходи на поточні та капіталізовані;

7) помилки в розподілі витрат на природоохоронні заходи на виробництво окремих видів готової продукції в разі попереднього їх визнання в складі загальновиробничих витрат.

Висновки до розділу 3

В ході дослідження організації та методики аудиту витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ» одержано наступні результати:

1. Динаміка кількості порушених судових спорів щодо виконання природоохоронних заходів протягом 2019-2023 рр. свідчить, що в 2022 році порівняно з 2021 роком кількість судових спорів зменшилася на 1402 шт. або на 26,25 %. А в 2023 році відбулося зростання на 588 шт. або на 14,93 %. Більшість судових спорів зумовлена не дотриманням повною мірою проектно-кошторисної документації під час виконання природоохоронних заходів.

Структура порушених судових спорів за напрямами природоохоронних заходів протягом 2023 рр. демонструє, що найбільшу питому вагу займає охорона атмосферного повітря 48 %, а найменшу – біорізноманіття 2 %. Найбільш важливими екологічними проблемами на сучасному етапі є охорона атмосферного повітря та радіаційна безпека. Державна екологічна інспекція та Державна інспекція ядерного регулювання України здійснюють нагляд за дотриманням чинного законодавств, виявляючи порушення вимог

режиму радіаційної безпеки в місцевостях, що зазнали радіоактивного забруднення, та виявляючи самовільні викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря суб'єктами господарювання для подальшого відшкодування ними оцінених збитків, заподіяних навколишньому природному середовищу.

2. Мета суб'єкта аудиту витрат на збут – формулювання думки аудитора про ступінь повноти і достовірності відображеної інформації про виконані природоохоронні заходи відповідно до чинного законодавства.

3. Методика аудиту витрат на природоохоронні заходи – це регламентована аудиторською фірмою послідовність процедур, що дозволяють за допомогою методів документального, фактичного контролю та аналітичних процедур повною мірою перевірити достовірність відображених господарських операцій щодо формування та списання витрат на природоохоронні заходи у фінансовій звітності.

4. Розроблена послідовність аудиторських процедур дозволяє визначити наявні чи відсутні порушення чинного законодавства при веденні обліку витрат на природоохоронні заходи з точки зору їх розмежувань на капіталізовані та поточні, джерел фінансування, повнотою оплати, правильністю відображення на всіх етапах обробки облікових даних, а також оцінити повноту їх виконання та ефективність.

5. За результатами аудиторської перевірки можуть бути виявлені різні відхилення в оформлених первинних та зведених документах щодо формування та списання витрат на природоохоронні заходи, що можуть бути кваліфіковані як порушення: 1) неправильний розподіл здійснених витрат на природоохоронні заходи між звітними періодами; 2) завищена сума матеріальних витрат як в натуральному, так і у вартісному вираженні, 3) недотримання термінів виконання природоохоронних заходів, що призвело до псування матеріалів та зниження якості виконаних робіт та виникнення розбіжностей в акті виконаних робіт та проектно-кошторисній документації; 4) наявність недостатньо оформлених документально

здійснених витрат на природоохоронні заходи; 5) помилки в нарахуванні амортизації об’єктів природоохоронного значення при застосуванні методу, що був передбачений в Положенні про облікову політику; 6) помилки в розмежуванні витрат на природоохоронні заходи на поточні та капіталізовані; 7) помилки в розподілі витрат на природоохоронні заходи на виробництво окремих видів готової продукції в разі попереднього їх визнання в складі загальновиробничих витрат.

Висновки та пропозиції

В ході вивчення теоретичних і практичних питань організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і аудиту витрат на природоохоронні заходи одержано наступні результати:

1. Під витратами на природоохоронні заходи слід розуміти поточні та капіталізовані витрати, пов'язані зі зменшенням шкідливого впливу діяльності суб’єкта господарювання на навколишнє середовище, витрати на організацію зменшення ресурсомісткості (енергомісткості, паливомісткості, матеріаломісткості) технологічного процесу; витрати щодо створення рекреаційних зон, прилеглих до підприємства (озеленення територій) для покращання стану водних, ґрунтових ресурсів та атмосферного повітря.

2. Вважаємо за доцільне застосовувати класифікацію витрат на природоохоронні заходи для цілей бухгалтерського обліку і аудиту за наступними ознаками: 1) за економічними елементами; 2) за суб’єктами виконання; 3) за одержаними фактичними результатами від виконання; 4) за рівнем капіталізації; 5) за джерелами оплати; 6) за напрямами природоохоронних заходів; 7) за відношенням до основного виду діяльності відповідно до статуту.

Застосування розробленої класифікації під час військового стану дозволить контролювати ресурсомісткість бізнес-процесів щодо виконання природоохоронних заходів, побудувати рівні аналітичного обліку для розмежування капітальних та поточних витрат, планувати податкові розрахунки внаслідок їх здійснення, а також оцінити продуктивність витрат за одержаними результатами та їх відповідність плановій документації.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків регламентує типові кореспонденції та основні напрями аналітичного обліку в розрізі різних видів витрат на природоохоронні заходи. НП(С)БО 16 «Витрати» визначає елементи витрат, що можуть бути включені при калькулюванні природоохоронних заходів (робіт, послуг) в частині загальновиробничих

витрат, виробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» регламентує функціональний та характерний підходи до класифікації для зведеного відображення витрат у фінансовій звітності. Однак вважаємо, що розкриття узагальненої інформації про витрати не робить оприлюднену фінансову звітність інформаційним джерелом для прийняття зважених рішень щодо фінансового стану підприємства та фактори, що впливають на рентабельність.

5. За даними Опендатабот сформовано рейтинг підприємств целюлозно-паперової галузі України за обсягами реалізації продукції, в якому АТ «Кохавинська ПФ» займає 5 місце.

6. На АТ «Кохавинська ПФ» розроблене і застосовується Положення про облікову політику, де регламентована рівномірна амортизаційна політика та метод списання запасів ФІФО. Структура запасів представлена такими групами: сировина та матеріали, придбані напівфабрикати, паливо, запасні частини, незавершене виробництво, тару, готову продукцію та МШП на складі. Запаси обліковуються за собівартістю. Собівартість запасів включає витрати на придбання, доставку та переробку. Для розрахунку собівартості реалізованої продукції застосовується метод FIFO.

7. Розроблено методику обліку витрат на природоохоронні заходи, яка передбачає формування капітальних інвестицій на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» 1 класу, поточних витрат на рахунку 2 класу (23 «Виробництво») і 9 класу (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 941 «Витрати на дослідження і розробки», 949 «Інші витрати операційної діяльності») залежно від наявності або відсутності прямого зв’язку між природоохоронними заходами та результатами основних або допоміжних бізнес-процесів.

8. Запропонований порядок відображення у фінансовій звітності інформації про витрати на природоохоронні заходи передбачає розкриття їх

розміру у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. № 1 в ряд. 1005, 1100 та у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. № 2 в ряд. 2130, 2150, 2180.

9. За даними Звіту про управління за 2022 рік АТ «Кохавинська ПФ» витратила в 2021 році 3291,0 тис. грн. на охорону навколишнього природнього середовища, причому 81,1 % становили капітальні інвестиції, а поточні витрати відповідно 18,9 %. В 2021 році основна сума була витрачена на забір на очищення стоків. В 2022 році АТ «Кохавинська ПФ» значно підвищило екологічну відповідальність перед суспільством і сума витрат на природоохоронні заходи склала 13311,2 тис. грн., що більше на 10020,2 тис., ніж у 2021 році або на 304,47 %.

10. Структура порушених судових спорів за напрямами природоохоронних заходів протягом 2023 рр. демонструє, що найбільшу питому вагу займає охорона атмосферного повітря 48 %, а найменшу – біорізноманіття 2 %. Найбільш важливими екологічними проблемами на сучасному етапі є охорона атмосферного повітря та радіаційна безпека. Державна екологічна інспекція та Державна інспекція ядерного регулювання України здійснюють нагляд за дотриманням чинного законодавств, виявляючи порушення вимог режиму радіаційної безпеки в місцевостях, що зазнали радіоактивного забруднення, та виявляючи самовільні викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря суб'єктами господарювання для подальшого відшкодування ними оцінених збитків, заподіяних навколишньому природному середовищу.

11. Запропоновано наступну послідовність застосування аудиторських процедур при перевірці формування та списання витрат на природоохоронні заходи на АТ «Кохавинська ПФ»: 1) Встановлення відповідності розмежування витрат на природоохоронні заходи за ступенем капіталізації відповідно до регламентованої облікової політики та правильності відображення даних операцій в бухгалтерському обліку; 2) Перевірка цільового використання коштів на природоохоронні заходи залежно від

джерел фінансування; 3) Встановлення взаємозв'язків між даними синтетичного та аналітичного обліку витрат на природоохоронні заходи; 4) Перевірка повноти документування виконаних природоохоронних робіт та повноти і своєчасності їх оплати; 5) Встановлення повноти відображення всіх господарських операцій щодо виконання природоохоронних заходів у фінансовій звітності; 6) Підтвердження взаємозв'язків між даними регістрів обліку, Головної книги, фінансової звітності; 7) Встановлення правильності застосованої періодичності списання рахунків 9 класу, що використовуються для обліку природоохоронних заходів; 8) Встановлення правильності нарахування амортизації об'єкти основних засобів природоохоронного значення; 9) Встановлення правильності розподілу загальновиробничих витрат природоохоронного значення; 10) Оцінка відповідності понесених витрат на природоохоронні заходи з одержаними вигодами або результатами.

Для удосконалення організаційно-методичного забезпечення аудиту розроблено для застосування програму аудиту витрат на природоохоронні заходи та робочі документа аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. АТ "КОХАВИНСЬКА ПФ" - Фінансова звітність за 2023 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://clarity-project.info/edr/22351935/finances

2. Аудиторський висновок 2022 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kpf.ua/wp-content/uploads/2023/05/auditorskij-visnovok-za-2022-rik_compressed-1_compressed.pdf

3. АТ «Кохавинська ПФ» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/22351935/].

4. Витрати на охорону навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів у 2020 році. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/ns/ns_rik/vutratu/von_zah20_ue.xlsx

5. Витрати на охорону навколишнього природного середовища по регіонах у 2020 році [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/ns/ns_rik/vutratu/von_reg20_ue.xlsx

6. Для акціонерів. Річна звітність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kpf.ua/dlya-akczioneriv-2/

7. Додатки N 1-21 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. N 473 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473%D0%B0-96-%D0%BF#Text

8. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://reyestr.court.gov.ua/

9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: станом на 16 листопада 2018 року: № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14

10. Звіт про управління 2022. Частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kpf.ua/wp-content/uploads/2023/05/1-chastina.pdf

11. Звіт про управління 2022. Частина 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kpf.ua/wp-content/uploads/2023/05/2-chastinaa.pdf

12. Звіт про управління 2021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kpf.ua/wp-content/uploads/2023/05/zvit-pro-upravlinnya-kpf-2021_compressed.pdf

13. Звіт з управління ТзОВ «Хмільницьке» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://surl.li/siuxk.

14. Звіт про управління АТ “Ельворті” за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://surl.li/sitlx.

15. Звіт про управління АТ «Галичфарм» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу L: http://surl.li/qgrba.

16. Звіт про управління ДП «Державний експертний центр Міністерства охорони здоров’я України» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://surl.li/siuyh.

17. Звіт про управління КП «Київпастранс» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://surl.li/sivcj.

18. Звіт про управління ПрАТ «СЕНТРАВІС ПРОДАКШН ЮКРЕЙН» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://surl.li/sivdb.

19. Звіт про управління ПрАТ «Укрграфіт» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://surl.li/sivcr.

20. Звіт про управління ТОВ «Джейбіл СЬОРКІТ ЮКРЕЙН ЛІМІТЕД» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.jabil.com/dam/jcr:6af68024-4e18-4c06-aad7-6d7421c2a913/JCU%20Management%20Report%20CY2022.pdf.

21. Звіт про управління ТОВ «Ді-Стар» за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://surl.li/sitlf.

22. ЗУ «Про охорону навколишнього природного середовища» № 1264-XII, чинний, поточна редакція — Редакція від 08.10.2023, підстава - 2614-IX

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: за станом на 29.07.2022 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99.

24. Капітальні інвестиції на охорону навколишнього природного середовища за видами економічної діяльності з розподілом за видами природоохоронних заходів у 2020 році [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/ns/ns_rik/kap_inv/ki_zah20_ue.xlsx

25. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності (2010-2022) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/pssg/ksg_ek_2010_2021_ue.xlsx

26. Ковшун Н.Е., П'ятка Н.С. Сучасний стан фінансування природоохоронних заходів в Україні. Український журнал прикладної економіки. 2019. Т. 4, № 4. С. 241-249 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ujae_2019_4_4_30.

27. Консолідований Звіт про управління ТзОВ «РУДОМАЙН» за результатами 2022 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://rudomain.com.ua/wp-content/uploads/2023/05/zvit_upr_2022k.pdf.

28. Корепанов О. С. Статистичний аналіз витрат на охорону природних ресурсів в Україні [Електронний ресурс] / О. С. Корепанов, О. О. Богомаз. // Ефективна економіка. - 2020. - № 11. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_11_20

29. Костенко Ю.О. Особливості обліку екологічних витрат промислових підприємств [Електронний ресурс] /

Ю. О. Костенко, О. М. Дрюк // Економіка. Фінанси. Право. - 2018. - № 4(1). - С. 22-26. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2018_4(1)__7

30. Кохавинська бумфабрика за 3 міс. прискорила темп приросту виробництва до 23%. Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.fixygen.ua/news/20240417/kohavinska-bumfabrika.html

31. Кохавинська папірня. Про фабрику [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kpf.ua/about-3/

32. Кохавинська папірня. Сировина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kpf.ua/sirovina-2/

33. Лаговська О.А. Проблеми бухгалтерського обліку екологічних витрат на підприємствах гірничозбагачувальної галузі [Електронний ресурс] / О. А. Лаговська, В. Ф. Максімова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2014. - Вип. 3. - С. 213-222. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_3_18

34. Лебедевич С. І. Основні засади аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства [Електронний ресурс] / С. І. Лебедевич, Г. А. Говда // Науковий вісник НЛТУ України. - 2017. - № 27(2). - С. 17-19. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2017_27(2)__4

35. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text

36. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: затверджено Наказом Міністерства фінансів України: станом на 07 грудня 2018 року: № 982. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18.

37. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено Наказом Міністерства фінансів України 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text.

38. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text. (дата звернення: 26.02.2023).

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» Документ 929_014, поточна редакція — Редакція від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

41. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf

42. Мороз Ю.Ю. Аудит витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів в процесі господарської діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Мороз // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2016. - Вип. 1. - С. 158-168. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2016_1_14

43. На 9-му році війни. Результати роботи паперової галузі України під час війни у 2022 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://gofromagazine.com/na-9-mu-roczi-vijni.html

44. Наказ від 08.06.2022 № 155 «Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати (річна) "Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища". [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0155832-22#Text.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2017 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text

46. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України (зі змінами на 03.11.2020 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу:: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" Документ z0288-00, поточна редакція — Редакція від 29.07.2022, підстава - z0779-22. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text

48. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності (2010-2022) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/pssg/orpsg_ek_2010_2021_ue.xlsx

49. Опендатабот — країна у смартфоні. АТ «КОХАВИНСЬКА ПФ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://opendatabot.ua/c/22351935

50. Податковий кодекс України: станом на 01.02.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov. ua/laws/show/2755-17/paran1370#n1370

51. Поліщук І., Перін А. Витрати на природоохоронні заходи у статистичній звітності та Звіті про управління підприємства як індикатори реалізації концепції сталого розвитку під час військового стану. Економіка та суспільство. 2024. № 61. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3747

52. Поліщук І.Р., Перін А.В. Удосконалення класифікації витрат на природоохоронні заходи для цілей бухгалтерського обліку під час військового стану. Proceedings of the XVII International Scientific and Practical

Conference. London, Great Britain. 2024. Pp. 91-93. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://isg-konf.com/the-latest-technologies-in-the-development-of-science-business-and-education/

53. Регулярна інформація (XML) Публічне акціонерне товариство "Кохавинська паперова фабрика. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/115294/156/templ

54. Садовська І.Б. Класифікація екологічних витрат для цілей управлінського обліку [Електронний ресурс] / І.Б. Садовська // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2014. - Вип. 11(1). - С. 223-234. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2014_11(1)__31, С. 230

55. Селезньова О.В. Особливості аналізу взаємозв'язку капітальних інвестицій та поточних витрат на природоохоронні заходи. Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. 2015. № 2. С. 175-179. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vddma_2015_2_32.

56. Сиротюк Г. Екологічні витрати сільськогосподарських підприємств: облік і внутрішній аудит [Електронний ресурс] / Г. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2017. - № 24(1). - С. 64-68. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2017_24(1)__13

57. Столяр Л.Г. Екологічні витрати підприємств лакофарбової промисловості [Електронний ресурс] / Л. Г. Столяр // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2015. - Вип. 4. - С. 176-185. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2015_4_22

58. Судова влада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://court.gov.ua/fair/

59. Танасієва М.М. Проблеми теоретико-методологічних засад обліку природоохоронних витрат з урахуванням впливу галузевих особливостей лісового господарства [Електронний ресурс] / М. М. Танасієва

// Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 93-102. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_13

60. Танасієва М.М. Особливості методики обліку поточних природоохоронних витрат у лісовому господарстві [Електронний ресурс] / М.М. Танасієва, В.В. Бонарев. // Ефективна економіка. - 2018. - № 11. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_11_64

61. Турицька М. М. Еколого-економічна ефективність природоохоронних витрат лісової галузі [Електронний ресурс] / М. М. Турицька // Економічні науки. Серія : Регіональна економіка. - 2020. - Вип. 17. - С. 248-259. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnre_2020_17_27

62. Фібріані К. Вплив фінансових показників та екологічних витрат на екологічну ефективність вугледобувних компаній, що мали лістинг акцій на Індонезійській фондовій біржі у 2015-2018 рр. [Електронний ресурс] / К. Фібріані, Т. Тауфік, Ю. Юснаіні // Облік і фінанси. - 2020. - № 2. - С. 158-168. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2020_2_20

63. Хомик Х.Р. Апарат внутрішнього аудиту екологічних витрат [Електронний ресурс] / Х.Р. Хомик // Науковий вісник НЛТУ України. - 2016. - Вип. 26.2. - С. 32-36. – Режим доступу: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2016/26_2/6.pdf

64. Хомик Х.Р. Організаційне забезпечення служби внутрішнього аудиту екологічних витрат [Електронний ресурс] / Х. Р. Хомик // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2016. - № 1. - С. 88-90. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2016_1_16

65. Черенкевич О.С. Статистична оцінка ефективності фінансування природоохоронних заходів в Україні. Ефективна економіка. 2020. № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_11_83.