

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-65>

УДК 657:330.15

ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНО ОРІЄНТОВАНОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

ORGANIZATION OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF IMPLEMENTATION OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF THE ENTERPRISE

Сторожук Тетяна Миколаївна

кандидат економічних наук, доцент,
Університет державної фіскальної служби України
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2260-1301>

Дружинська Наталія Сергіївна

кандидат економічних наук,
Університет державної фіскальної служби України
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9787-0488>

Storozhuk Tetiana, Druzhynska Nataliia
University of the state fiscal service of Ukraine

В статті представлено огляд теоретичних напрацювань щодо механізмів реалізації концепції сталого розвитку на рівні суб'єктів господарювання. На основі дослідженого термінологічного апарату в сфері економіки природокористування запропоновано впровадження екологічного орієнтованого обліку та узагальнено теоретико-методичні основи його організації, що забезпечить зацікавлених користувачів інформацією про природно-ресурсний потенціал підприємств. Визначено рівні регулювання екологічного орієнтованого обліку та проблеми його впровадження на підприємствах в сучасних умовах господарювання. Уточнено основні завдання, об'єкти обліку та наведено пропозиції щодо формування показників для задоволення інформаційних запитів користувачів в контексті реалізації концептуальних засад сталого розвитку.

Ключові слова: екологічний облік, екологічно орієнтований бухгалтерський облік, організація екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку, природні ресурси, об'єкти екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку.

В статье представлен обзор теоретических разработок относительно механизмов реализации концепции устойчивого развития на уровне субъектов хозяйствования. На основании исследованного терминологического аппарата в сфере экономики природопользования предложено внедрение экологически ориентированного учета и обобщены теоретико-методические основы его организации, что обеспечит заинтересованных пользователей информацией о природно-ресурсном потенциале предприятий. Определены уровни регулирования экологически ориентированного учета и проблемы его внедрения на предприятиях в современных условиях хозяйствования. Уточнены основные задачи, объекты учета и представлены предложения по формированию показателей для удовлетворения информационных запросов пользователей в контексте реализации концептуальных основ устойчивого развития.

Ключевые слова: экологический учет, экологически ориентированный бухгалтерский учет, организация экологически ориентированного бухгалтерского учета, природные ресурсы, объекты экологически ориентированного бухгалтерского учета.

The theoretical and applied research on the relationship of society with nature is becoming increasingly important because of the deteriorating ecological conditions on the planet. Practical guides for sustainable development have been developed and implemented in some Western countries. National sustainable development goals must be integrated with global efforts aimed at achieving economic growth of the state, social justice and rational use of nature. There is a need to improve the system of national statistics to fairly assess social progress and the contribution of individual economic entities to the implementation of sustainable operation tasks. For the formation of statistical indicators on environmental activities, we consider it necessary to improve the accounting system towards its

greening, in particular, in terms of business transactions related to natural resources and the environment as well as their results. The article aims to research the essence of environmental accounting, theoretical and methodological bases of its organization to provide internal and external users with the necessary information about the interaction of the business entity with nature in the context of sustainable development of the enterprise. The article is based on general scientific methods of cognition, namely: empirical (observation and description) and theoretical (analysis, synthesis, abstraction, generalization). Accounting is an independent applied economic science with its own specific methods (techniques). The logic of the implementation of the authors' recommendations in solving practical aspects of the problem is developed on that basis. The introduction of environmental accounting as an effective tool of enterprise management in the direction of solving ecological problems is proposed on the grounds of the terminological apparatus in environmental economics. The authors generalize and clarify the theoretical and methodological foundations of its organization, which will provide interested users with information about the natural resource potential of enterprises and the results of interaction with the natural environment. The levels of regulation of environmental accounting and the problems of its implementation at enterprises in modern economic conditions are determined. The main tasks and objects of accounting are specified, offers on the formation of indicators for the satisfaction of information inquiries of users in the context of realization of conceptual bases of sustainable development are described. The result of the study is the justification of the need to introduce environmental accounting in enterprises, the definition of the main objects of such accounting and the requirements for the information it produces. The organizational aspects of environmental accounting as a holistic system using separate primary documents, analytical and synthetic registers, and business accounts are offered, which allows to fully reflect the interaction of economic activity of the enterprise and environmental safety.

Keywords: environmental accounting, organization of environmental accounting, natural resources, objects of environmental accounting.

Постановка проблеми. Реалізація концепції сталого розвитку кожного суб'єкта економічної діяльності здійснюється в рамках єдиної концепції сталого розвитку.

Сутність концепції сталого розвитку оприлюднена в 1994 р. у доповіді ООН "Про розвиток людського потенціалу" і полягає у такому розвитку, коли за умов досягнутого стійкого економічного зростання забезпечується справедливий розподіл його результатів, розвиток людського потенціалу та реалізація прав жінок, збереження та відновлення довкілля для теперішнього та наступних поколінь [6].

Якісно новий щабель відносин сталого розвитку передбачає взаємозв'язок соціального прогресу, масштабів, структури, технології і організації виробництва з вимогами рівноважного природокористування. Проте Б.М. Данилишин, Л.Б. Шостак [7, с. 8] процес сталого розвитку пропонують розуміти ширше, оскільки він поряд із суспільним споживанням і відтворенням природних ресурсів охоплює діяльність з охорони навколишнього природного середовища від забруднення, попередження виснаження природних ресурсів і формування фундаменту майбутньої цивілізації. Відповідно до цього, зауважують автори [7], формується система відносин сталого функціонування, яка є загальною умовою трудової діяльності в період певної суспільної формації. Тобто, стале функціонування необхідно відрізнити від сталого розвитку, оскільки воно відображає взаємодію між взаємозамінними сферами суспільства на принципах збалансованого природокористування і можливе

лише при доцільному продуктивному обміні результатами їх діяльності. Таким чином, в процесі взаємодії суспільства і природи відбувається екологізація усіх ланок суспільного виробництва.

Оцінка ефективності системи відносин сталого функціонування потребує розробки і оцінки реалізації стратегії сталого розвитку кожної ланки господарювання. Для формування стратегії сталого розвитку підприємства необхідно здійснити оцінку сталого розвитку підприємства, яка побудована на таких принципах: 1) обліку та взаємообумовленості розвитку підсистем підприємства (економічної, виробничої, соціальної, екологічної); 2) досягнення стійкості динаміки розвитку промислового підприємства з урахуванням економічної ефективності, соціальної стабільності, ризикозахищеності та екологічної безпеки; 3) пріоритетності мети, яка полягає у виявленні ресурсів стійкості розвитку підприємства. Згідно з цим принципом інтегральна оцінка сталого розвитку промислового підприємства повинна дати достовірну інформацію про значення економічних, соціальних та екологічних показників [11, с. 88].

Таким чином, прикладним аспектом реалізації концепції сталого розвитку на рівні суб'єктів господарювання виступає розробка системи управління організаційно-виробничими і соціально-економічними відносинами, що передбачає використання відповідних показників. Визначення показників сталого розвитку дасть можливість виявити необхідність розробки управлінських рішень для під-

вищення стійкості промислового розвитку та прослідкувати вплив управління на рівень стійкості розвитку підприємства. Потреба забезпечення управління такою інформацією говорить про необхідність удосконалення екологічно орієнтованого обліку і звітності та необхідності врегулювання обліку природно-ресурсного потенціалу кожного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних науковців дослідженням термінологічного апарату в сфері економіки природокористування присвячено велику кількість наукових праць, зокрема, Н.І. Беренди та Н.В. Остапенко [2], О. Вороновської [4], В.А. Дерія [8], В.З. Папінко [15], Л.М. Пелиньо [16], О. Петрик [17] та інших науковців. Концептуальним засадам досягнення сталого розвитку національної економіки присвячена праця В.О. Гусєва та О.О. Мужилко [6]. Серед науковців, які досліджували організаційні та методологічні аспекти обліку в сфері охорони природного середовища досліджували Л.В. Гнилицька [5], І.В. Замула [9; 10], Г. Мкртчян, И. Блам [13], О.С. Прокопишин, Л.Б. Гнатишин [18], М.М. Танасієва [21], В.А. Терехова, О.И. Васильчук, А.Ю. Петрова [22], О.Д. Токбаєва [23] та інші.

Серед зарубіжних публікацій одні із перших привернули увагу економістів до необхідності виокремлення специфічної облікової системи – соціального обліку М.Р. Мэтьюз та М.Х.Б. Перера [14]. У статті Ф. Біркіна [26] представлено екологічний облік як інструмент забезпечення сталого розвитку підприємства чи регіону, а його провадження – повсякденною бізнес-метою. Чжифанг Чжоу, Цзин Оу, Шихуей Лі [28] дослідили існуючі світові теорії та представили основи екологічного обліку на різних рівнях його організації. Для забезпечення сталого розвитку М. Коммон доводить необхідність провадження обліку природних ресурсів з використанням моделювання, а не за правилами історичного обліку [27].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В сучасних умовах проблема оцінки взаємодії суспільства з природою загострюється ще й практичною стороною її реалізації, оскільки різні види обліку забезпечують різні інформаційні запити залежно від рівня – державного, регіонального, рівня галузі чи підприємства. Отже потреба в такій інформації активізує наукові дослідження в даному напрямку та підігріває теоретичні дискусії. Відсутність єдиної теоретичної основи обмежує практичні можливості впровадження нової інформаційної системи,

яка відображатиме економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності суб'єктів господарювання в Україні, що визначає непорушну актуальність даного питання і потребує системних наукових досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета даної статті полягає у дослідженні сутності екологічного орієнтованого бухгалтерського обліку та теоретико-методичних основ його організації з метою забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів необхідною інформацією про взаємодію суб'єкта господарювання з природою в контексті реалізації сталого розвитку підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. У рамках сучасної сукупності наук про природу та суспільство важко знайти сферу знання, яка уникнула б впливу екологічних уявлень, концепцій і теорій, тобто процесу, названого екологізацією науки. З одного боку, екологічні ідеї реалізуються в рамках конкретного знання, а з іншого – асиміляція загальнонаукових уявлень підвищує статус екологічної проблеми в ієрархії сучасного наукового знання. Таким чином, екологічний підхід набуває загальнонаукового характеру [1, с. 280]. Суспільство дозволяє контролювати розвиток відносин стійкого функціонування, пов'язавши параметри соціального розвитку, масштаби, структуру, технологію і організацію виробництва з вимогами рівноважного природокористування і підпорядкувавши все це під дію основного економічного закону суспільства [7, с. 9].

На переконання Ю.Ю. Туниці, «екологізація виробництва і маркетингу передбачає інтроекцію природоохоронних та природовідновлюючих імперативів безпосередньо в усі ланки господарського (ринкового) механізму». При цьому підкреслює необхідність сприйняття економічною теорією і практикою господарювання природи не як зовнішнього сировинного ресурсу, а у ширшому розумінні – як «природного життєвого довкілля», тобто «інтегрального ресурсу» [24, с. 61–62].

З погляду Ю.Ю. Туниці, «виробництво екологічних заходів (тобто природоохоронна діяльність і відповідно – затрати на її здійснення) виступає екстернальним фактором лише по відношенню до традиційної ринкової економіки. Нова, екологізована економіка, яка відповідає широко відомому принципу сталого розвитку, повинна сприймати цей фактор як інфернальний, тобто як її органічну складову. До того ж зазначимо, що обидва напрямки діяльності людини – екологізація виробництва і виробництво екологічних захо-

дів – будуть мати місце і в майбутньому, переплітаючись між собою та доповнюючи один одного» [24, с. 62].

Нова, екологізована економіка відповідно до принципів сталого розвитку спонукає до організації, так званого, екологічного обліку. При цьому огляд літератури з окресленого питання свідчить про відсутність у авторів єдиного розуміння терміну «екологічний облік» та його сфери застосування.

В літературних джерелах поряд з терміном «екологічний облік» [2; 4; 12; 16; 26; 28] зустрічаються терміни «облік природоохоронної діяльності» [15; 17; 21; 22; 25], «облік охорони навколишнього середовища» [13; 23], «соціальний облік» [14], «облік екологічної діяльності» [9; 18] тощо. Виходячи з цього, проблемним залишається питання теоретико-методичного обґрунтування такого виду обліку та, як наслідок, його практичного впровадження.

Н.І. Беренда та Н.В. Остапенко [2] дослідили світові ініціативи щодо запровадження обліку взаємодії підприємства з навколишнім середовищем на підприємствах та констатують, що західний світ об'єднав усі ці розробки в один науковий напрям з назвою екологічний облік (англ. – Environmental Accounting).

О.С. Прокопишин та Л.Б. Гнатишин відзначають, що на національному рівні «екологічний облік» тлумачиться як облік щодо фізичних запасів природних ресурсів, вартісної оцінки деградації навколишнього природного середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи. На рівні підприємств екологічний облік може бути використаний у контексті методик управлінського обліку, фінансового обліку з метою подання зовнішньої звітності, а також аналізу фізичних витрат сировини за методом «витрати-випуск» [18].

І.В. Замула [9, с. 62] для позначення системи виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації користувачам про вплив діяльності суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище пропонує застосовувати поняття бухгалтерський облік екологічної діяльності суб'єкта господарювання. Погоджуємось, що наведене визначення є прийнятним у зв'язку з тим, що бухгалтерський облік екологічної діяльності є складовою системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Бухгалтерський облік екологічної діяльності повинен формувати інформацію про:

– наявність (у кількісному та вартісному вимірниках), ступінь розробки та екологічний стан (якість) природних ресурсів;

– наявність впливів (позитивних і негативних) суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище;

– здійснювані заходи суб'єктом господарювання щодо охорони навколишнього природного середовища, а також їх ефективність [9, с. 62].

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, що стосується екологічної діяльності підприємства або ж екологічних наслідків його функціонування, є основою для інформаційної революції. Такий інформаційний прорив необхідний для реалізації всіх причин-стимулів зацікавленості власника у збереженні навколишнього природного середовища, в першу чергу пов'язаної з розвитком свідомості людини [9, с. 55].

Так, В.З. Папінко представила пропозиції щодо системного обліку природоохоронних витрат підприємства у розрізі кожної з підсистем облікової системи, з конкретними завданнями щодо окремої з них. Зокрема, у фінансовому обліку – надавати користувачам узагальнену ретроспективну інформацію про природоохоронну діяльність підприємства у грошовому вимірі; в управлінському обліку – відстежувати у масштабі реального часу природоохоронну діяльність у грошовому та натуральних вимірниках, інформувати систему менеджменту про ефективність використання ресурсів тощо, в контролінгу – акумулювати інформацію для планування, обліку, аналізу й стратегічного управління природоохоронною діяльністю підприємства [15]. На нашу думку, систему контролінгу варто доповнити формуванням інформації щодо управління відходами та необхідність їх використання як вторинних матеріальних ресурсів.

Н.В. Святохо [20, с. 46] використовує поняття «екологічний облік» і вважає, що він має бути організований таким чином, щоб дозволяв виділяти окремі природоохоронні рахунки та контролювати плановий кошторис витрат, а також акумулювати дані про загальну суму витрат на природоохоронну діяльність та доходів від неї з подальшим відображенням її у звітності.

Притримуємося думки, що екологічний облік є широким поняттям. Формування облікової інформації про взаємодію суб'єкта господарювання і природи може бути реалізовано в межах фінансового обліку. Крім того, фінансовий облік формує інформацію як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів, що розширює його можливості формувати показники щодо взаємодії із довкіллям, а

саме: витрати, доходи і результати природоохоронних заходів, інвестиції екологічного характеру, витрати на захист навколишнього природного середовища, підтримку технічної та екологічної безпеки виробництва, об'єкти природних ресурсів, продукування та утилізація відходів, екологічність активів тощо.

На нашу думку, має бути організований, адекватний потребам користувачів, екологічно орієнтований облік в системі бухгалтерського обліку з обов'язковим виділенням необхідної інформації в системі звітності. Облік та звітність господарських операцій, що відображають екологічну діяльність, результати такої діяльності та потенціал на майбутнє підприємства необхідно здійснювати на підставі загальних принципів та якісних характеристик, визначених національним законодавством та міжнародними стандартами для забезпечення адекватного тлумачення інформації користувачами. Основними завданнями екологічно орієнтованого обліку варто визначити:

- формування інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування і охорони навколишнього середовища;

- запобігання негативному впливу підприємства на навколишнє середовище та навколишнього середовища на господарську діяльність підприємства [3, с. 15].

- моніторинг змін обсягу наявних природних ресурсів для забезпечення безперервного довготривалого використання у діяльності підприємства та суспільства в даний час і наступними поколіннями в майбутньому;

- продукування, використання та утилізації відходів та викидів;

- забезпечення необхідною інформацією всіх внутрішніх та зовнішніх користувачів через систему звітності.

Організація екологічно орієнтованого обліку має передбачати відображення:

- використання природи – через організацію обліку використання природних ресурсів;

- впливу на природу – через організацію обліку наслідків діяльності підприємства та негативний вплив на природу через відходи та викиди;

- збереження та відновлення природи і природних ресурсів – через організацію обліку здійснення підприємством природоохоронної діяльності.

Оскільки на перший план сьогодні виходить обов'язковість організації екологічно орієнтованого обліку суб'єктами господарювання та їх звітування перед суспільством, тому на загальнодержавному рівні законодавчо має

бути внесена така норма. Обов'язковість ведення обліку та здійснення звітування дозволить змусити підприємства відчувати відповідальність перед суспільством за свою діяльність, позбуватися відходів і викидів законним шляхом, бережно відноситися до природних ресурсів та планувати природоохоронні заходи та заходи оздоровлення оточуючого середовища.

Актуальним сьогодні є питання особливостей формування інформації екологічно орієнтованого обліку та звітності, до яких варто віднести:

- необхідність формування як ретроспективної, так і оперативної та стратегічної інформації;

- підвищення якості екологічної інформації шляхом переходу від подання описових матеріалів і часткових даних до систематизованої, цифрової, порівнянної (за підприємствами, галузями, країнами тощо) та достовірної (підтвердженої) інформації;

- на ряду з вартісними, використання кількісних та якісних вимірників, які дозволяють більш повно та достовірно відобразити стан справ;

- формування інформації щодо відображення використання ресурсів та здійснення природоохоронної діяльності в розрізі різних компонентів географічної оболонки Землі: атмосфери, гідросфери, біосфери і літосфери, а у середині кожного напряму варто конкретизувати у розрізі кожного із заходів: утилізація твердих відходів на спеціальному полігоні, спорудження пило вловлюваної установки, спорудження цеху з переробки відходів тощо;

- поділ інформації щодо здійснених затрат та понесених витрат екологічної діяльності на одноразові, які є капітальними інвестиціями і поточні, які є витратами експлуатаційної діяльності; за призначенням; видами виробництв; видами продукції; місцями здійснення тощо [19, с. 171–172].

Найбільша складність організації екологічно орієнтованого обліку і звітності сьогодні пов'язана з нехтуванням керівництва суб'єктів господарювання цих питань, відсутність вимоги держави та суспільства до повної всеохоплюючої інформації щодо екологічної діяльності та відсутність розробок щодо грошової оцінки такої діяльності. Але шлях цей лежить через виділення та відображення в існуючій системі бухгалтерського обліку екологічних активів та зобов'язань, екологічних витрат, доходів та фінансових результатів. Як зазначає В.А. Дерій: «Із удосконаленням методик обліку

цих витрат і грошове оцінювання впливів на довкілля буде значно кращим» [8, с. 196].

І.В. Замула [10, с. 4] до об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єктів господарювання відносить: природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності.

Узагальнюючи, вважаємо доцільним виділення в системі еколого орієнтованого бухгалтерського обліку наступних об'єктів: екологічні активи (виокремлюючи природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення), екологічні зобов'язання, екологічні витрати, екологічні доходи та фінансові результати екологічної діяльності.

Організація екологічного обліку повинна діяти як цілісна система з використанням окремих первинних документів, аналітичних та синтетичних реєстрів, рахунків першого, другого і третього порядку та повною мірою відображати взаємодію економічної діяльності підприємства та безпеки навколишнього середовища. На думку В.А. Дерія, «у кожному вітчизняному підприємстві мав би вестися «Журнал оперативного обліку стану та порушень довкілля», а у випадку виявлення екологічного порушення керівники і спеціалісти підприємства мали б скласти «Акт про виявлене екологічне порушення» [8, с. 196]. Підтримуючи в цілому необхідність введення таких реєстрів обліку вбачаємо доречним вести реєстр за кожним із виділених об'єктів еколого орієнтованого бухгалтерського обліку. Також погоджуємося з використанням первинних документів у вигляді актів, як специфічних первинних документів, які складаються не однією особою, а комісією.

Відображення господарських операцій за визначеними об'єктами на рахунках слід здійснювати в межах існуючого плану рахунків з виділенням рахунків другого (субрахунків) та третього порядку (аналітичних рахун-

ків). В даному сенсі доречною є пропозиція Л.В. Гнилицької щодо відображення екологічних витрат на субрахунках 913 та 237 [5, с. 16]. Необоротні активи природоохоронного призначення – на субрахунках 1010 «Основні засоби природоохоронного призначення» та 128 «Нематеріальні активи природоохоронного призначення», 129 «Генетично модифіковані організми», 2010 «Відходи виробництва», 7120 «Екологічні доходи», 794 «Фінансовий результат екологічної діяльності» тощо.

Висновки із цього дослідження і далші перспективи в цьому напрямку. Українське суспільство повинно мати чітке уявлення про екологічну діяльність суб'єктів господарювання, а кожне українське підприємство розуміти свій вклад і внесок в загальнонаціональну справу рівноважного природокористування та справу всесвітнього масштабу. Однією із складових системи екологічної діяльності суб'єктів господарювання є організація еколого орієнтованого бухгалтерського обліку. Сформульовані основні завдання та напрямки застосування в даному аспекті дозволили визначити основні об'єкти еколого орієнтованого бухгалтерського обліку і вимоги до інформації, яку він продукує. Визначена необхідність організації екологічного обліку як цілісної системи з використанням окремих первинних документів, аналітичних та синтетичних реєстрів, та рахунків першого, другого і третього порядку, що дасть можливість повною мірою відображати взаємодію економічної діяльності підприємства та безпеки навколишнього середовища. Розробка та використання реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, субрахунків та аналітичних рахунків має здійснюватися кожним суб'єктом господарювання індивідуально в межах власної облікової політики зважаючи на особливості діяльності підприємств. Враховуючи актуальність та масштаб проблеми, перспективи подальших досліджень в даному напрямку досить широкі. Зокрема, подальший науковий пошук вважаємо за доцільне зосередити на удосконаленні звітності та гармонізації її з інформаційними запитами суспільства на шляху його сталого розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання : монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2016. 388 с.
2. Беренда Н.І., Остапенко Н.В. Розвиток екологічного обліку в Україні з врахування світового досвіду. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/6439/1/2..pdf>

3. Бухгалтерський фінансовий облік : Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М. Кірейцев Г.Г. і ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. [5-е вид., доп. і перероб]. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
4. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 2(31). С. 195–200.
5. Гнилицька Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 7. С. 13–17.
6. Гусев В.О., Мужилко О.О. Парадигма сталого інноваційного розвитку України. *Економіка та держава*. 2011. № 9. С. 115–118.
7. Данилишин Б.М., Шостак Л.Б. Устойчивое развитие в системе природно-ресурсных ограничений. Київ : СОПС України НАНУ, 1999. 367 с.
8. Дерій В.А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрями розвитку. *Економічний аналіз*. 2015. Том 19. № 2. С. 193–200.
9. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.
10. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир, 2010. 36 с.
11. Квятковська Л.А. Реалізація принципів концепції сталого розвитку в діяльності підприємства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2013. Випуск 1(48). С. 85–89.
12. Максимів Л.І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування. *Вісник САДУ: Економіка та менеджмент*. Суми : Козацький вал, 2001. С. 123–129.
13. Мкртчян Г., Блам И. Устойчивое развитие и учет в области охраны окружающей среды (зарубежный опыт). *Вопросы статистики*. 1997. № 12. С. 3–6.
14. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой; [пер. с англ.]. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. С. 434.
15. Папінко В.З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України : автореферат дис. на здобуття канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль : Sam-Studio, 2004. 20 с.
16. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2008. № 18(2). С. 70–75.
17. Петрик О. Проблеми розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні. *Вісник податкової служби України*. 2004. № 16. С. 61–64.
18. Прокопишин О.С., Гнатишин Л.Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці. Економіка*. 2016. Випуск 263. Том 275. С. 78–83.
19. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.
20. Святохо Н.В. Особливості обліку витрат на природоохоронну діяльність промислових підприємств в Україні. *Економіка и управление*. 2010. № 5. С. 45–51.
21. Танасієва М.М. Проблеми нормативного регулювання обліку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві. *Облік і фінанси*. 2016. № 2(72). С. 81–89.
22. Терехова В.А., Васильчук О.И., Петрова А.Ю. Учет затрат на природоохранную деятельность. *Экологические проблемы современности*. Сборник научных статей научно-практического семинара. Тольятти, 1997. С. 45–47.
23. Токбаева О.Д. Об учете текущих затрат на охрану окружающей среды. *Бухгалтерский учет*. 1983. № 1. С. 37–39.
24. Туниця Ю.Ю. Еко-економіка і ринок: подолання суперчностей. Київ : Знання, 2006. 314 с.
25. Чулаков Е.Р., Пампуха С.И. Повышение технического уровня производства и пути снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции. Київ : Урожай, 1988. С. 24.
26. Birkin F. Ecological accounting: New tools for a sustainable culture. *The International Journal of Sustainable Development and World Ecology*. 2003. № 10(1). P. 49–61.
27. Common M. Natural Resource Accounting and Sustainability. *The Economic and Labour Relations Review*. 1991. Vol. 2. Issue 1. Pp. 89–121. URL: <https://doi.org/10.1177/103530469100200107>
28. Zhou, Z., Ou, J. and Li, S. Ecological Accounting: A Research Review and Conceptual Framework. *Journal of Environmental Protection*. 2016. № 7. P. 643–655. doi: 10.4236/jep.2016.75058

REFERENCES:

1. Zamula, I.V. (Ed.) (2016). *Analitichna otsinka ta kontrol biznes-protsesiv v mezhakh marketynhovoї strategii subiekta hospodariuvannia* [Analytical evaluation and control of business processes within the marketing strategy of the entity]. Zhytomyr: O.O. Yevenok. (in Ukrainian)
2. Berenda, N.I., & Ostapenko, N.V. Rozvytok ekolohichnoho obliku v Ukraini z vrakhuvanniam svitovoho dosvidu [Development of ecological accounting in Ukraine taking into account world experience]. Retrieved from: <http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/6439/1/2..pdf> (in Ukrainian)
3. Butynets, F.F., Herasymovych, A.M. Kireitsev, H.H., et al. (2003). Bukhholderskyi finansovyi oblik [Financial accounting]. In F.F. Butynets (Ed.). (5th edition). Zhytomyr: Ruta. (in Ukrainian)
4. Voronovska, O. (2011). Sutnist i rozvytok ekolohichnoho obliku [Essence and development of ecological accounting]. *Halyskyi ekonomichnyi visnyk*, 2(31), 195–200. (in Ukrainian)
5. Hnylytska, L. (2002). Napriamy udoskonalennia obliku, analizu ta audytu vytrat pryrodookhoronnoi diialnosti [Directions for improving the accounting, analysis and audit of environmental costs]. *Bukhholderskyi oblik i audyt*, 7, 13–17. (in Ukrainian)
6. Husiev, V.O., Muzhylko, O.O. (2011). Paradyhma staloho innovatsiinoho rozvytku Ukrainy [The paradigm of sustainable innovation development of Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava*, 9, 115–118. (in Ukrainian)
7. Danylyshyn, B.M., & Shostak, L.B. (1999). *Ustoichivoe razvitie v sisteme prirodno-resursnykh ohranichenyi* [Sustainable development in the system of natural resource constraints]. Kiev: SOPS Ukrainy NANU. (in Russian)
8. Derii, V.A. (2015). Oblik, audyt i analiz ekolohichnoi diialnosti pidpriemstv: poniattia, stan ta napriamy rozvytku [Accounting, audit and analysis environmental activities enterprises: concept, state and development trends]. *Ekonomichnyi analiz*, vol. 19(2), 193–200. (in Ukrainian)
9. Zamula, I.V. (2010). Bukhholderskyi oblik ekolohichnoi diialnosti u zabezpechenni stiikoho rozvytku ekonomiky [Accounting for environmental activities in ensuring sustainable economic development]. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian)
10. Zamula, I.V. (2010). Bukhholderskyi oblik ekolohichnoi diialnosti: teoriia ta metodolohiia [Accounting for Ecological Activity: Theory and Methodology]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Zhytomyr. (in Ukrainian)
11. Kviatkovska, L.A. (2013). Realizatsiia pryntsyviv kontseptsii staloho rozvytku v diialnosti pidpriemstva [Implementation of the principles of the concept of sustainable development in the enterprise]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, 1(48), 85–89. (in Ukrainian)
12. Maksymiv, L.I. (2001). Ekolohichni oblik: problemy formuvannia ta perspektyvy zastosuvannia [Ecological accounting: problems of formation and prospects of application]. *Visnyk SADU: Ekonomika ta menedzhment*, 123–129. (in Ukrainian)
13. Mkrtschian, H. & Blam Y. (1997). Ustoychivoe razvitie i uchet v oblasti ohranyi okruzhayushey sredy (zarubezhnyiy opyt). [Sustainable development and accounting in the field of environmental protection (foreign experience)]. *Voprosy statistiki*, 12, 3–6. (in Russian)
14. Metyus, M.R., & Perera, M.H.B. (1999). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting theory] / in Ya.V. Sokolova, I.A. Smirnovoy (Trans. From the English). Moscow: Audit, YuNITI. (in Russian)
15. Papinko, V.Z. (2004). Oblik i analiz pryrodookhoronnoi diialnosti pidpriemstv khimichnoi promyslovosti Ukrainy [Account and analysis of nature protection activity of enterprises of chemical industry of Ukraine]. *Extended abstract of Candidate's thesis*. Ternopil. (in Ukrainian)
16. Pelyno, L.M. (2008). Mistse ekolohichnoho obliku v suchasni systemi bukhholderskoho obliku ta yoho vazhlyve znachennia v sferi okhorony dovkillia [Place of ecological accounting in the modern system of business bookkeeping and its great importance in the sphere of environmental protection]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho lisotekhnichnoho universytetu Ukrainy*, 18(2), 70–75. (in Ukrainian)
17. Petryk, O. (2004). Problemy rozvytku ta zdiisnennia ekolohichnoho audytu v Ukraini [Problems of development and realization of ecological audit in Ukraine]. *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, 16, 61–64. (in Ukrainian)
18. Prokopyshyn, O.S., & Hnatyshyn, L.B. (2016). Modeliuvannia bukhholderskoho vidobrazhennia ekolohichnoi diialnosti v systemi obliku silskohospodarskykh pidpriemstv [Design of accounting representation of environmental policies in agricultural enterprises]. *Naukovi pratsi. Ekonomika*, 263(275), 78–83. (in Ukrainian)
19. Pushkar, M.S. (2006). *Kreatyvnyi oblik (stvorenna informatsii dlia menedzheriv)* [Creative accounting (creating information for managers)]. Ternopil: Kart-blansh. (in Ukrainian)
20. Sviatokho, N.V. (2010). Osoblyvosti obliku vytrat na pryrodookhoronnu diialnist promyslovykh pidpriemstv v Ukraini [Features of accounting for environmental costs of industrial enterprises in Ukraine]. *Ekonomika i upravlenie*, 5, 45–51. (in Ukrainian)
21. Tanasiieva, M.M. (2016). Problemy normatyvnoho rehuliuвання obliku pryrodookhoronnoi diialnosti u lisovomu hospodarstvi [Problems of normative regulation of accounting of nature protection activity in forestry]. *Oblik i finansy*, 2(72), 81–89. (in Ukrainian)

22. Terehova V.A., Vasilchuk O.I., & Petrova A.Yu. (1997). Uchet zatrat na prirodohrannuyu deyatelnost [Accounting for environmental protection costs]. In *Ekologicheskie problemyi sovremennosti* (pp. 45–47). Tolyatti. (in Russian)
23. Tokbaeva, O.D. (1983). Ob uchete tekuschih zatrat na ohranu okruzhayushey sredy [Accounting for the current costs of environmental protection]. *Buhgalterskiy uchet*, 1, 37–39. (in Russian)
24. Tunytsia, Yu.Yu. (2006). Eko-ekonomika i rynek: podolannia superchnosti [Eco-economics and the market: overcoming of disputes]. Kiyiv: Znannia. (in Ukrainian)
25. Chulakov, E.R., & Pampuha, S.I. (1988). *Povyishenie tehnikeskogo urovnya proizvodstva i puti snizheniya sebestoimosti selskohozyaystvennoy produktsii* [Improving the technical level of production and ways to reduce the cost of agricultural products]. Kiev: Urozhay. (in Russian)
26. Birkin, F. (2003). Ecological accounting: New tools for a sustainable culture. *The International Journal of Sustainable Development and World Ecology*, 10(1), 49–61.
27. Common, M. (1991). Natural Resource Accounting and Sustainability. *The Economic and Labour Relations Review*, vol. 2, issue 1, 89–121. <https://doi.org/10.1177/103530469100200107>
28. Zhou, Z., Ou, J. & Li, S. (2016). Ecological Accounting: A Research Review and Conceptual Framework. *Journal of Environmental Protection*, 7, 643–655. doi: 10.4236/jep.2016.75058