

ПРИРОДООХОРОННІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проведено критичний аналіз дефініцій природоохоронні витрати. Обґрунтовано та уточнено його сутність. Розглянуто взаємозв'язок екологічних, природоохоронних витрат та витрат на природоохоронну діяльність підприємства. Визначений склад цих витрат з метою відображення їх в бухгалтерському обліку

Постановка проблеми. Дослідженням встановлено, що існують не вирішені теоретичні проблеми, пов'язані зі складністю визначення терміну "природоохоронні витрати". Це пов'язано з тим, що на практиці важко відрізнити витрати на здійснення природоохоронної діяльності від інших витрат. В літературних джерелах існує цілий ряд визначень і трактувань терміну "природоохоронні витрати". В багатьох випадках вони ототожнюються з екологічними витратами чи витратами природоохоронної діяльності та розглядаються найчастіше без врахування необхідності їх обліку. Також в літературних джерелах можна зустріти різні визначення поняття природоохоронних витрат: "екологічні витрати", "витрати забруднення", "витрати природоохоронного призначення", "суспільні природоохоронні витрати", "витрати на природоохоронну діяльність", "витрати на природоохоронні заходи". Усі терміни є спорідненими між собою, проте їх не слід ототожнювати, тому що в такому разі можливе неповне та неточне розуміння їхнього економічного змісту.

Виходячи з вище викладеного, існує потреба в уточненні сутності природоохоронних витрат для цілей відображення в бухгалтерському обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у вивченні цієї проблеми зробили у своїх працях багато вітчизняних та зарубіжних авторів, зокрема, О.Ф. Балацький, К.Г. Гофман, О.М. Думнов, Т.А. Дьоміна,

В.Н. Кіслий, К.С. Саєнко, Є.В. Лапіна, С.В. Макар, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, Є.В. Мішенін, І. Потравний, Ю.Ю. Туниця, В.К. Тішков та ін. Однак, різні точки зору, викладені в цих працях, породжують все більше дискусійних питань, які потребують вирішення.

Метою дослідження є обґрунтування економічного змісту природоохоронних витрат для цілей відображення їх в обліку.

Викладення основного матеріалу. В результаті критичного огляду літературних джерел була зроблена спроба об'єднати відповіді на питання про сутність категорії "природоохоронні витрати" дані вітчизняними та зарубіжними вченими, які представлені в табл. 1.

Одним з перших дослідженням природоохоронних витрат почав займатися відомий російський професор Ю.Ю. Туниця, який в 70-х роках ХХ ст. у своїй науковій праці "Економічні проблеми комплексного використання і охорони лісових ресурсів" вперше увів це поняття, обґрунтував тенденції зростання природоохоронних витрат в суспільному виробництві, запропонував включати до собівартості продукції усіх галузей матеріального виробництва елементи і статтю відрахування витрат на охорону природи, а також сформулював закон зростання екологічних витрат суспільства [17, с. 4,26]. Проте саме поняття "природоохоронні витрати" ним не було визначено.

Таблиця 1 Підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до трактування категорій "природоохоронні витрати" та "екологічні витрати"

Автор	Формування поняття
Кіслий В.Н., Лапіна Є.В., Трофіменко Н.А. [23]	Природоохоронні витрати – це сукупність внутрішніх витрат підприємства, які забезпечують процеси природокористування, без врахування зовнішніх (екстернальних) витрат.
Дьоміна Т.А. [5, с. 86], Гнилицька Л. [4, с. 3], Мосягін В.І. [13, с. 105]	Природоохоронні витрати – це виражена у вартісній формі сукупність всіх видів ресурсів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності.
Макар С.В. [11]	Природоохоронні витрати – це суспільно необхідні витрати на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, у тому числі збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від локального до глобального.
Максимів Л.І. [20, с. 19]	Екологічні витрати – це інтерналізовані витрати, які виникають внаслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат енергії, сировини і матеріалів.
Мішенін Є.В. [21, с. 15]	Екологічні витрати – це витрати на природоохоронні заходи, які включають витрати на попередження інтенсивного забруднення навколишнього середовища і на різке зменшення негативного впливу на природу.
Рюміна Е.В. [7, с. 43]	Екологічні витрати складаються з двох частин – природоохоронних витрат та економічного збитку від екологічних порушень.
Замула І.В. [19, с. 16]	Екологічні витрати – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства.
Гофман Н.З. [22, с. 181]	Витрати забруднення – це приріст витрат у виробничій та невиробничій сферах народного господарства, який відповідає даному вектору техногенних викидів.
А.Н. Брилев [3, с.7]	Витрати на охорону довкілля – витрати по усуненню негативного впливу сучасного виробництва на довкілля і життєдіяльність людини і по відновленню раніше порушених природних об'єктів.
Саєнко К.С. [8, с. 34]	Екологічні витрати – це витрати на придбання ліцензії на право користування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.
Сухіна О.М. [25, с. 253]	Екологічні витрати – це екоресурсні платежі (збори), витрати на капітальний ремонт основних виробничих фондів природоохоронного призначення, поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, в тому числі – поводження з відходами.
Синякевич І.М. [9, с. 46]	Екологічні витрати виробництва – це сукупність живої та уречевленої праці, яка витрачається на відтворення природних ресурсів і природного довкілля, попередження і ліквідацію забруднення довкілля, підтримання в нормальному стані і покращення якості природних ресурсів, а також майбутньої праці, яка буде витрачатися на усунення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків, що викликані теперішнім забрудненням і нерациональним використанням природних ресурсів.
Кондратьюк О.М. [18]	Сукупні екологічні витрати – це сума всіх витрат, пов'язаних з екологічно несприятливою діяльністю підприємства, якими є природоохоронні витрати, екологічні зобов'язання і інші витрати і втрати, що виникли в результаті такої діяльності.

Дьоміна Т.А. в праці "Облік і аналіз природоохоронної діяльності" визначає природоохоронні витрати "... як виражену у вартісній формі сукупність усіх видів ресурсів, які необхідні для здійснення природоохоронної діяльності"

[с. 86]. При цьому автор стверджує, що під природоохоронною діяльністю "... слід вважати діяльність, яка здійснюється виробничими підприємствами та в ході якої необхідно проводити комплекс заходів направлених на

попередження, зменшення або ліквідацію наслідків шкідливого впливу основної виробничої діяльності на навколишнє середовище, та потребуючих особливого обліку, контролю і стимулювання в силу їх низької рентабельності для підприємства й важливості для суспільства” [1, с. 13].

Мосягін В.І. зазначає, що “у фахівців з обліку... відсутній єдиний методичний підхід до поняття “природоохоронні витрати”, внаслідок чого чимала частина таких витрат не враховується як природоохоронна” [13, с. 103-104]. Слід зауважити, що автор поділяє думку Т.А. Дьоміної щодо визначення поняття “природоохоронних витрат” та вказує на те, що загальна сума таких витрат складається з капітальних вкладень і поточних витрат, облік яких забезпечує достовірність їх наявності і цілеспрямованість використання.

Лапін Є.В. розуміє природоохоронні витрати як сукупність усіх витрат, що забезпечують безпосередньо процес природокористування на підприємстві. Проте, вважаємо, дане трактування природоохоронних витрат обмежується лише одностороннім впливом: “природа → господарська діяльність підприємства” та не враховує зворотнього – наслідків господарської діяльності підприємства на якісний стан довкілля, тобто не передбачаються витрати по усуненню шкідливих наслідків такого природокористування.

Напротивагу Є.В. Лапін, вчений Гофман Н.З. називає витрати забруднення, як приріст витрат, що виникає у виробничій та невиробничій сферах національної економіки. Треба відмітити, що ці поняття мають спільну рису – характеризують один і той же процес – природокористування, проте з протилежних напрямків. Тобто, до природоохоронних витрат відносяться всі види витрат, пов'язаних із забезпеченням природокористування, а до витрат забруднення – витрати, які зумовлені тільки забрудненням навколишнього середовища. Окрім цього, слід зазначити, що природоохоронні витрати мають місце на рівні господарської діяльності підприємства (на мікроекономічному рівні), тоді як витрати забруднення виражаються на рівні держави (на макроекономічному рівні).

Сухина О.М. пропонує визначення природоохоронних витрат, перераховує види витрат, які, на її думку, є природоохоронними. Що не дозволяє в достатній мірі виразити економічну сутність даного поняття.

Брилев А.Н. під витратами на охорону довкілля розуміє “витрати по усуненню негативного впливу сучасного виробництва на довкілля і життєдіяльність людини і по відновленню раніше порушених природних об'єктів” [3, с. 7].

Саєнко К.С. пов'язує зміст екологічних витрат із процесом природокористування кожного окремого підприємства, який здійснюється за трьома напрямками: 1) освоєння природних ресурсів, їх видобування, використання (експлуатація), відновлення та охорона; 2) негативний вплив на навколишнє середовище та 3) природоохоронна діяльність підприємства. Відповідно до кожного напрямку автор зазначає конкретні види екологічних витрат.

Синякевич І.М. наводить дещо інше визначення екологічних витрат. По-перше, автор пов'язує їх лише з виробничим процесом на підприємстві, по-друге, стверджує, що основною частиною їх є вартість затраченої живої та уречевленої праці на відтворення природних ресурсів, та майбутньої праці. Вважаємо таке визначення дещо вузьконаправленим, що не в повній мірі розкриває його економічний зміст.

Манкуєвим А.А. в роботах відмічено, що “поняття “екологічні витрати” є часто використовуваним терміном в дискусіях по екологічному менеджменту, а також і на міжнародному рівні (Environmental Costs, Environmental Cost Accounting). Екологічні витрати означають “оцінене споживання екологічних товарів і послуг”. Виходячи з макроекономічної перспективи, ціна дефіцитного (рідкісного) ресурсу/сировини, як правило, не відбиває його істинної цінності і витрат для суспільства. Збиток здоров'ю, відновлення забруднених об'єктів/місць і т. д. є також екологічними витратами, які несе не забрудник, а суспільство. Зовнішні витрати є частиною екологічного

обліку, так як і облік природних ресурсів в матеріальних потоках, але вони не розглядаються в управлінському обліку [14]. Отже, в цілому автор дотримується думки, що до складу екологічних витрат необхідно відносити: витрати, пов'язані з викидами шкідливих речовин та переробкою відходів; витрати на профілактику та екологічний менеджмент; вартість матеріалів; вартість відходів виробництва.

На думку С.В. Макара, природоохоронні витрати – фундаментальне поняття економіки природокористування. Вони є суспільно необхідними витратами на підтримку якості навколишнього середовища, на будь-які форми та види господарської діяльності чи загальну підтримку природно-ресурсного потенціалу, у тому числі збереження екологічної рівноваги на всіх рівнях – від локального до глобального [6]. Автор при визначенні категорії “природоохоронні витрати” вважав необхідним звернення до змісту терміну “якість навколишнього природного середовища” та “екологічної рівноваги”. Під якістю навколишнього середовища розуміється ступінь відповідності природних умов потребам людей та всіх інших живих організмів. Екологічна рівновага – це кількісне і якісне співвідношення природних і змінених людиною екологічних компонентів і природних процесів. Можна відзначити, що трактування автором має виключно економіко-екологічне спрямування.

Ще однією категорією, яка близька до природоохоронних витрат та витрат забруднення, є екологічні витрати. Однак з огляду на концептуальну схожість понять “природоохоронні витрати” та “екологічні витрати”, вони дещо відрізняються один від одного. Так, Рюміна Е.В. даючи визначення екологічних витрат об'єднує суму природоохоронних витрат та економічного збитку. При цьому, природоохоронні витрати визначає як витрати на попередження за допомогою природоохоронних заходів внаслідок екологічних порушень, зокрема, на попередження забруднення навколишнього середовища при безпосередньому застосуванні протизабруднюючих заходів. Як наслідок, автор пропонує відносити до природоохоронних витрат – суми витрат на створення і експлуатацію очисних споруд, розробку і застосування маловідходних технологій, організацію санітарно-захисних зон, систем контролю і управління рівнем забруднення середовища. Другу частину автор визначає як шкоду, завдану навколишньому природному середовищу. Ми погоджуємося з думкою автора, проте таке трактування категорії “екологічні витрати” не в повній мірі відповідає цілям бухгалтерського обліку.

Замула І.В. аргументує дану проблему так: “з огляду на те, що поняття “екологія” передбачає і використання, і охорону людиною навколишнього природного середовища, поняття “екологічні витрати” є більш широким порівняно з поняттям “природоохоронні витрати” [19, с. 16].

Отже, найбільш ширшим поняттям є екологічні витрати, які включають всі можливі витрати на запобігання та скорочення шкідливого впливу на навколишнє середовище, а також збиток, який у свою чергу є сумою витрат на компенсацію наслідків негативної дії, втраченої вигоди та невиправних втрат. Природоохоронні витрати на відміну від екологічних не включають невідшкодований збиток.

Деякі автори, зокрема, В. Ф. Палій та В. В. Палій [10], обмежують природоохоронні витрати сукупністю всіх видів ресурсів, необхідних для здійснення заходів за двома основними напрямками – споживанням природних ресурсів і умовами їх використання, охорони та відтворення. Тому вони вважають витрати на використання природної сировини поточними витратами на природоохоронну діяльність. Друга група дослідників, переважно зарубіжних, вважає, що розгляд природоохоронних витрат у відриві від принципу забезпечення відтворення природних ресурсів невірний, так як безвідплатне використання цих ресурсів несе загрозу їх нераціональної витрати, особливо в умовах інтенсивного використання. На нашу думку, плата за

природні ресурси (екоплатежі), має подвійну роль. З однієї сторони, в умовах ринкових відносин рівень цих платежів повинен коліватись з ринковими цінами на відповідні сировину та матеріали на базі реальних економічних законів попиту та пропозиції. З іншої сторони, вони повинні служити ефективним важелем управління та сприяти насамперед цілям ресурсозбереження та охорони навколишнього середовища. Іншими словами екоплатежі, що використовуються у господарській діяльності підприємства, є вагомим стимулом для цього підприємства відносно їх більш економічного використання, а в межах держави – способом акумулювання коштів на природоохоронні заходи.

Слід відзначити, що практично всі автори ототожнюють поняття “природоохоронні витрати” з поняттям “екологічні витрати”, що, на нашу думку, не є переконливим для визначення витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства.

Розмір платежів за припустимі викиди, скиди, розміщення відходів та штрафні санкції за надприпустимі викиди, скиди, розміщення відходів залежить від ефективності природоохоронної діяльності підприємства, але зарахування їх до складу витрат на природоохоронну діяльність викривить їх економічну сутність. Зокрема, розраховуючи показники економічної ефективності природоохоронної діяльності підприємства, треба буде віднімати суми платежів та штрафів. Тому платежі за використання природних ресурсів, за викиди, скиди забруднюючих речовин, розміщення відходів, а також штрафні санкції не повинні включатися до складу витрат на природоохоронну діяльність підприємства.

Деякі автори розглядають витрати на природоохоронну діяльність підприємства, але при цьому виділяють у їх складі основні елементи екологічних витрат. Зокрема, О.П. Москаленко [8] ототожнює витрати на природоохоронну діяльність підприємства та екологічні

витрати. Однак, таке ототожнення, на нашу думку, некоректне, оскільки, як зазначалося вище, збиток не може включатися до складу витрат на природоохоронну діяльність підприємства, яка вже за своїм призначенням спрямована на запобігання економічному збитку. Крім того, автор розглядає економічний збиток тільки з точки зору наслідків для підприємства-забрудника, при цьому ігноруючи негативні наслідки забруднення навколишнього середовища для суспільства та природи.

Також важко погодитись з віднесенням деяких видів витрат, зокрема, на експлуатацію систем очищення повітря для виробничих приміщень і створення санітарно-захисних зон, до економічного збитку підприємства. Витрати на ці заходи повинні бути віднесені до витрат на природоохоронну діяльність підприємства, тому що основна мета їх здійснення – це мінімізація шкідливого впливу на навколишнє середовище.

Таким чином, природоохоронні витрати є частиною екологічних витрат, а витрати на природоохоронну діяльність підприємства, в свою чергу, частиною природоохоронних витрат. Аналіз наукових джерел показав, що визначення поняття “природоохоронні витрати” доки не сформовано. Більшість авторів ототожнюють витрати на природоохоронну діяльність з природоохоронними витратами або екологічними витратами. Взаємозв'язок екологічних, природоохоронних витрат та витрат на природоохоронну діяльність підприємства, а також їх склад наведені на рис. 1.

Отже, логічно виникла потреба у остаточному розмежуванні вищезначених понять. У даному дослідженні під природоохоронними витратами підприємства вважатимемо сукупність його витрат понесених на проведення активних природоохоронних заходів з метою запобігання, попередження, зниження та компенсації негативного впливу виробничо-господарського процесу на навколишнє середовище, а також на ліквідацію наслідків такого впливу.

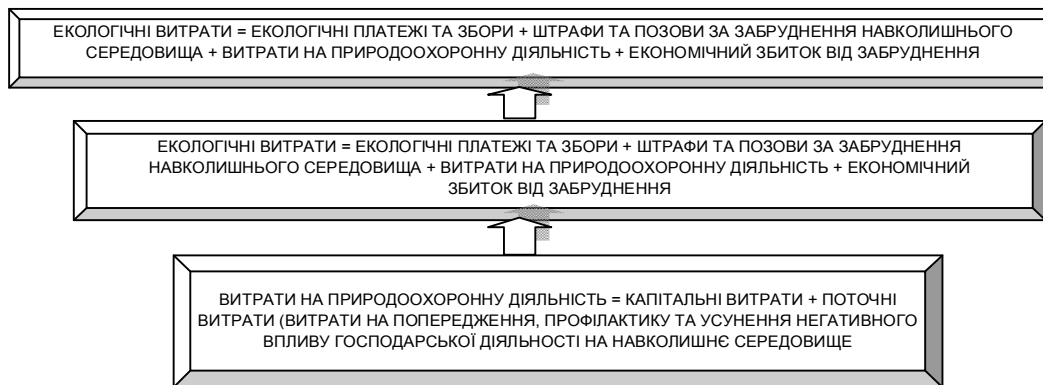


Рис. 1. Взаємозв'язок та склад екологічних, природоохоронних витрат та витрат на природоохоронну діяльність підприємства

Доцільно розглянути концепції трактування категорії “екологічні витрати” згідно зарубіжної облікової практики. Зокрема, у німецькій літературі під екологічними витратами у широкому понятті розуміються також “додаткові витрати” (zusatzkosten), які виникають за допомогою використання природозбережувачих товарів і послуг (наприклад, біодеградувані мючі засоби замість звичайних). Сюди відносяться також витрати на інтегровану охорону природи, як наприклад додаткові (понад-) витрати (mehrkosten) на природозберігаючі установки. Проте на практиці виявлення цих додаткових витрат натрапляє на проблеми їх виокремлення, оскільки, зазвичай, ледве можна довести, наприклад, чи достаточний ефективний опалювальний прилад тільки із-за екологічних міркувань або економічної вигоди.

Відповідно до американських законодавчих актів найбільш загальне визначення екологічних витрат таке: “Екологічні витрати включають як внутрішні, так і зовнішні витрати і торкаються усіх витрат, понесених у зв'язку з

нанесенням збитку довкіллю і її захистом” [16, с. 1]. Для досягнення цілей скорочення екологічних витрат, збільшення результатів діяльності і поліпшення характеристик екологічності необхідно приділити увагу поточним, майбутнім і потенційним екологічним витратам.

З точки зору Агентства з довілля охорони США (US EPA), термін “екологічні витрати” також має два головні значення:

1) витрати, які несе компанія або за які вона відповідальна, прямо впливають на чистий прибуток після оподаткування (так звані “приватні витрати” або внутрішні витрати);

2) витрати, за які компанія не несе відповідальності, що безпосередньо не впливають на чистий прибуток після оподаткування (так звані “суспільні витрати” або зовнішні витрати). Соціальні витрати можуть бути синонімом громадських (зовнішніх) витрат або можуть відноситися до підгрупи зовнішніх витрат. Агентство пропонує “зручну систему аналізу витрат на довкілля, в якій розглядаються різні види потенційних витрат

(табл. 2). Цей підхід не припускає інтерналізації зовнішніх витрат” [12, с. 8-9].

Таблиця 2 Екологічні витрати відповідно до EPA

Класифікація екологічних витрат (EPA)	Приклади екологічних витрат
Приватні (ініціативні) витрати	<p><i>Звичайні витрати</i> Устаткування, оплата праці, матеріали</p> <p><i>Приховані витрати</i> Нормативні: системи, контроль, збори Авансові: вивчення, освоєння ділянок Кінцеві: ліквідація, перевірка ділянок Добровільні: аудит, складання звітності, НІОКР, благоустрій ділянок</p> <p><i>Потенційні витрати</i> Неустойки, штрафи, відновлення навколишнього середовища <i>Витрати на імідж і соціальні витрати</i> Імідж корпорації і соціальні витрати</p>
Зовнішні (суспільні) витрати	Витрати, які несе суспільство в цілому і які не “переадресовуються” підприємству, що відповідає за них і, таким чином, не впливають на його чистий прибуток (після оподаткування)

Розуміння відмінностей між приватними (ініціативними) і зовнішніми (суспільними) витратами особливо потрібне, оскільки загальні терміни часто використовуються неузгоджено по відношенню до однієї або обох з цих категорій витрат. Табл. 2 забезпечує:

1) удосконалення системи розподілу витрат на охорону довкілля в приватному секторі (вдосконалення обліку “прихованих” витрат на довкілля);

2) інтерналізація зовнішніх (суспільних) витрат.

Деякі компанії вже впритул підійшли до необхідності звернення до суспільних витрат. В майбутньому зовнішні витрати і збитки враховуватимуться при розподілі витрат, складанні кошторису капіталовкладень, прийнятті інших рішень [12, с. 176].

На рис. 2 представлено співвідношення зовнішніх (екстернальних) ефектів виробництва і екологічних витрат для їх формування та наступної реалізації в господарській діяльності підприємства.

Згідно наведеного рис. 2 категорія “неоцінені негативні побічні ефекти” обумовлена тим, що суспільні витрати, пов’язані з різними формами забруднення, порушення природних ресурсів (наприклад, заготівля деревини достатньо часто може призвести до погіршення водоохоронних функцій лісу), не розподіляються на собівартість продукції, що і означає несплату підприємством-винуватцем таких витрат. А “неоцінені позитивні побічні ефекти” досить часто пов’язані з видами продукції та послуг, що являються неринковими побічними продуктами виробництва ринкових продуктів (наприклад, в процесі лісорозведення лісові господарства не можуть отримувати прибуток від екологічного ефекту лісових насаджень).

В той же час відокремлена частина екологічних витрат (за винятком природоохоронних витрат) знаходить своє відображення в понятті “витрати переливу”.

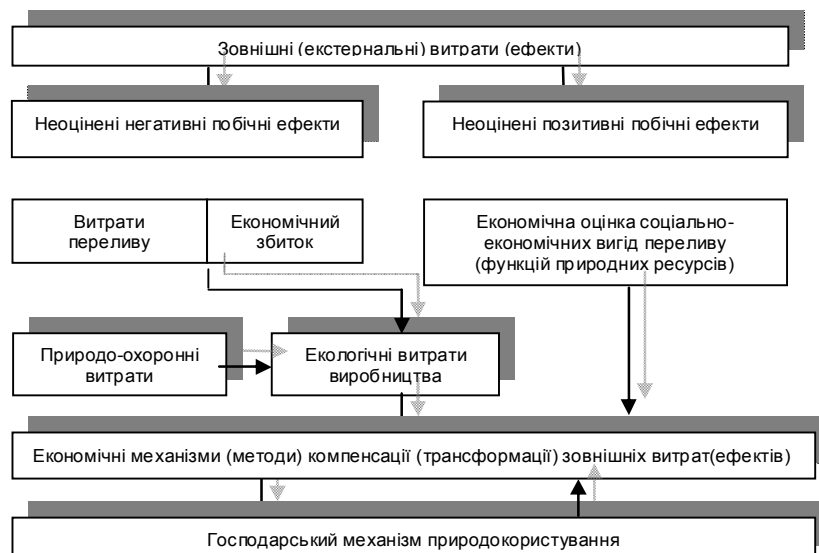


Рис. 2. Співвідношення зовнішніх (екстернальних) ефектів та екологічних витрат

Якщо виробництво чи споживання товару призводить до некомпенсаційних витрат будь-якої третьої сторони, тоді виникають витрати переливу, які впливають на розподіл ресурсів. Ресурси надходять в надмірній кількості і рівноважних обсяг продукту більше його оптимального обсягу.

Економічні методи регулювання, зокрема, переведення процесів компенсації (трансформації) зовнішніх (екстернальних) витрат у внутрішні витрати потребує розгляду екологічної складової у виробничих витратах підприємства, які включають природоохоронні витрати та частину відшкодованого економічного збитку через систему екологічних платежів за забруднення навколишнього природного середовища. Важливо звернути увагу і на те, що економічний збиток є одним із комплексних вартісних вимірників екологічності різних видів виробництв.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, за результатами дослідження можна дійти наступних висновків:

1. Необхідність відображення в бухгалтерському обліку витрат природоохоронної діяльності зумовлена, з однієї сторони тим, що будь-яка господарська діяльність підприємства впливає на стан навколишнього природного середовища через витрату ресурсів (фінансових,

матеріальних, трудових, енергетичних), які потрібно відобразити в бухгалтерському обліку, а з іншої – виробничий процес тісно пов’язаний з оточуючим навколишнім природним середовищем, яке забезпечує економічні функції (джерело ресурсів, середовище функціонування та ін.) і кожна з цих функцій змінюється залежно від стану природного середовища, відповідно будь-яке відхилення позначається на результатах діяльності підприємства.

2. Потрібно чітко розмежовувати поняття “екологічні витрати”, “природоохоронні витрати” та “витрати на природоохоронну діяльність підприємства”. Природоохоронні витрати є частиною екологічних витрат, а витрати на природоохоронну діяльність підприємства, в свою чергу, є частиною природоохоронних витрат.

3. Під природоохоронними витратами підприємства вважатимемо сукупність його витрат понесених на проведення активних природоохоронних заходів з метою запобігання, попередження, зниження та компенсації негативного впливу виробничо-господарського процесу на навколишнє середовище, а також на ліквідацію наслідків такого впливу.

Отримані результати будуть використані у подальших дослідженнях при визначенні методики обліку природоохоронних витрат та ефективності таких витрат у лісовому господарстві.

Список використаної літератури:

1. Балацкий О. Ф., Мельник Л. Г. Теоретические и практические вопросы определения экономического ущерба от загрязнения окружающей среды. – К., 1982. – 93 с. 2. Балацкий О. Ф. Экономика и качество окружающей природной среды. – Л.: Гидрометеиздат, 1984. – 190 с. 3. Брылев А. Н. Пути совершенствования учета и анализа затрат на охрану окружающей среды: Автореферат дис. к.э.н., – Ленинград, 1983. – 20 с. 4. Гнилицька Л. Напряги удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 7. – С. 13 – 17. 5. Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 112 с. 6. Думнов А.Д., Максимов Ю. И. Статистическое изучение производства продукции природоохранного назначения и оказания услуг экологического характера. // Вопросы статистики – 1999 – № 10. – С. 3-11. 7. Рюмина Е.В. Анализ эколого-экономических взаимодействий. – М.: Наука, 2000. – 157 с. 8. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.: ил. 9. Синякевич І.М. Економіка лісокористування: Навчальний підручник. – Львів.: ІЗМН, 2000. – С. 402. 10. Палий В. В. Финансовый учет. Ч. 1 / В. В. Палий, В. Ф. Палий. – М. / 1998. – 49 с. 11. Макар С.В. Основы экономики природопользования / С.В. Макар. – М.: Институт международного права и экономики им. А. С. Грибоедова, 1998. – 192 с. 12. Экологический учет для предприятий / Сборник докладов: Конференция ООН по торговле и развитию: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с. 13. Мосягин В.И. Проблемы экологизации лесного комплекса / В.И. Мосягин. – СПб.: ИПО ЛТА, 1999. – 375 с. 14. Манкуев А.А. Экологические затраты в системе категорий экологической экономики [Электронный ресурс] / А.А. Манкуев. – Режим доступа: <http://rsee/chitgu/ru/pages/rsee2003/file3ru/htm> 15. Москаленко А. П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды / А. П. Москаленко. – М. : ИКЦ «МарТ», Ростов-н/Д:

Издательский центр «МарТ», 2003. – 224 с. 16. Environmental management accounting procedures and principles: Prep. For the Expert Working Group in "Improving the role of government in the promotion of environmental managerial accounting"/ UN Div. for sustainable development in coop. With the Austr. Federal Min. of transport, innovation a. technology/ – N.Y.: UN, 2001. – VIII, 144 p. 17. Туниця Ю.Ю. Экономические проблемы комплексного использования и охраны лесных ресурсов (Вопросы теории). Ю.Ю. Туниця. Издательское объединение "Вища школа", 1976, с. 215. 18. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: дис. ... к.е.н.: 08.00.09 / Ольга Миколаївна Кондратюк. – К., 2008. – С. 253. 19. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с. 20. Максимів Л.І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л.І. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. – № 5. – С. 18-23. 21. Мішенін Є.В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі / За ред. д-ра екон. наук, акад. УЕАН Я.В. Ковалюка. – Суми: ВВП "Мрія-1"ЛТД, 1998. – 272 с. 22. Гофман Н.З. Экологическая оценка природных ресурсов в условиях социалистической экономики. – с. 235 23. Кислий В.Н., Лапин Е.В., Трофименко Н.А. Экологизация управления предприятием: Монография. – Суми: ВТД "Университетская книга", 2002. – 238 с. 24. Лапин Е. В. Экономика и экология промышленных предприятий. // Экологическая экономика и управление. – Сумы, 1997. – № 3. – С. 12-18.

ЦЮГА Марина Миколаївна – здобувач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного університету; асистент кафедри обліку і аудиту Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича.

Наукові інтереси:

– облік і аналіз природоохоронної діяльності у лісовому господарстві.

Стаття надійшла до редакції: 08.03.2012 р.