

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Вдосконалено організацію обліку витрат на природоохоронну діяльність за центрами відповідальності підприємств вугільної промисловості за рівнями впливу і прийняттям управлінських рішень. Розроблено деталізацію витрат на природоохоронну діяльність за місцями їх виникнення і центрами витрат у розрізі джерел виникнення забруднюючих речовин, технологічних процесів та рівнями небезпеки для навколишнього природного середовища (механічна і енергетична). Отримані результати надають можливість узагальнення й покращення якості облікової інформації, необхідної для своєчасного прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо природоохоронної діяльності вугільних шахт

Ключові слова: організація обліку витрат на природоохоронну діяльність, центри відповідальності підприємств вугільної промисловості, вугільні шахти, якість облікової інформації

Постановка проблеми. В сучасних умовах комерціалізації тенденції зміни екологічної ситуації в цілому визначаються промисловим виробництвом. Продовження виробництва та споживання прискореними методами призводить до подальшої екологічної кризи у цілому світі. Основна причина твердої реальності полягає в низькій ефективності природоохоронного управління промисловими підприємствами.

Донецька і Луганська області є регіонами, де сконцентрована гірничодобувна промисловість. Наприклад, в Донецькій області на державному балансі знаходиться в експлуатації близько 355 родовищ. Діяльність вугільних шахт направлена на видобуток підземним способом такої корисної копалини, як вугілля, що обумовлює підвищений негативний вплив на довкілля. Вже при будівництві та розкритті шахтного поля змінюється рельєф місцевості, ландшафт, рослинний і тваринний світ. Це означає, що екологічна проблема виникає одразу при створенні нового підприємства.

Необхідність пошуку нових концептуальних підходів до вирішення проблем, пов'язаних з природоохоронною діяльністю вітчизняних підприємств вугільної промисловості, стає усе більш очевидною. Основним з таких шляхів визнаний раціонально організований облік витрат на природоохоронну діяльність, що є базовою доміантою сталого розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вирішення питань, пов'язаних з організацією обліку витрат за центрами відповідальності зробили відомі українські і російські вчені-економісти: П.І. Атамас, А.А. Жамойда, В.Б. Івашкевич, Й.В. Канак, В.О. Ластовецький, С. Левицька, Ю.А. Мішин, В.З. Папінко, С.М.Петренко, Н.І. Попова, Л.О. Сухарева, К.А. Ягмур та ін..

Незважаючи на значні досягнення у сфері організації обліку витрат, порівняно маловивченими виявилися питання, пов'язані з обліком витрат на природоохоронну діяльність за центрами відповідальності безпосередніх забруднювачів навколишнього природного середовища – вугільних шахт та їх об'єднань. Зауважимо, що вітчизняна монографічна література присвячена бухгалтерському обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища та оцінці його якості практично відсутня. У зв'язку з цим необхідно відмітити, що практична діяльність відчуває потребу у теоретичних розробках проблем організації бухгалтерського обліку витрат на природоохоронну діяльність і рекомендаціях щодо їх удосконалення. Недостатня теоретична і практична обробка та дискусійність напрямку дослідження обумовили ціль статті.

Постановка завдання. Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій стосовно вдосконалення організації обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища за центрами відповідальності підприємств вугільної промисловості.

Викладення основного матеріалу. Інформаційне забезпечення природоохоронної діяльності відстає від сучасних потреб і вимагає більш раціонального формування з метою ефективного здійснення

природоохоронних заходів. Чіткий розподіл зобов'язань між керівниками відповідних структурних підрозділів вугільних шахт, що їй підпорядковується, сприятиме підвищенню своєчасності, обґрунтованості і якості управлінських рішень.

Згідно з проведеним дослідженням для закріплення відповідальності за менеджерами різних рівнів, необхідно вирішити питання деталізації місць виникнення витрат на природоохоронну діяльність та центрів витрат. В даному контексті виникає питання розповсюдження нового принципу обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища, що визиває необхідність чіткішого визначення понять:

- “місце виникнення витрат на природоохоронну діяльність”;
- “центр витрат на природоохоронну діяльність”;
- “центр відповідальності”.

В економічній літературі можна виділити різні погляди на вирішення даного питання. Більшість науковців, Амігуд А.Д. [1, с. 12], Атамас П.І. [2, с. 340], Жамойда А.А. [5, с. 96], Івашкевич В.Б. [6, с. 163], Канак Й.В. [7, с. 43], Ластовецький В.О. [8], Левицька С. [9, с. 28], Мішин Ю.А. [10, с. 62], Папінко В.З. [12, с. 400], Петренко С.М. [13], Попова Н.І. [14, с. 33], Сухарева Л.О. [17, с. 63-64], Ягмур К.А. [21, с. 332] розглядають “центр відповідальності” як структурний підрозділ або елемент підприємства, що містить центри витрат та місця їх виникнення. Вони дотримуються принципу ієрархічності, а центру відповідальності відводять найголовніше місце – вершину пірамідальної структури.

Вважаємо доцільним те, що контрольні функції мають відповідну силу тільки при ефективності застосування правила контролю “знизу-вверх” і “зверху-вниз”. Такої ж думки дотримуються Петренко С.М., Сухарева Л.О., Ягмур К.А. Наприклад, Петренко С.М. і Сухарева Л.О. надають слушне зауваження: “менеджери центрів відповідальності несуть відповідальність за контроль по відношенню к подотчётным им центрам с одной стороны, а с другой стороны, их деятельность также подвергается контролю высшим руководством” [13, с. 66].

Ідея обліку витрат за центрами відповідальності в процесі еволюції сконцентрувалася на самоконтролі [4, с. 289]. Голова С.Ф. і Яковлев Є.П. підкреслюють, що центр відповідальності – це сфера або сегмент діяльності, в межах якої встановлена персональна відповідальність менеджера [4; 22, с. 53].

Пушкар М.С. і Цал-Цалко Ю.С. вважають, що центри відповідальності пов'язані з управлінням собівартістю продукції, а центри витрат – з її калькулюванням [15; 20, с. 255-256].

Окремої думки дотримується Стуков С.А. і відмічає для підприємства раціональність поділу центрів відповідальності, що містять цехи, бригади, дільниці. Науковець підкреслює, що поняття “центр відповідальності” і “центр витрат” є однаковими за змістом, але мають незначні відмінності [16, с. 38].

Водночас, центром відповідальності є структурний підрозділ підприємства, що містить центр витрат (бригади, дільниці, служби) як один з його різновидів (центр доходу, центр прибутку, центр інвестицій). Центри

витрат вважають типом центрів відповідальності такі науковці як Жамойда А.А., Канак Й.В., Папінко В.З., Петренко С. М., Сухарева Л. О., Фірсова Н.В. [5, с. 97; 7, с. 43; 12, с. 403; 13, с. 64; 19, с. 43-45].

Більш дискусійним виявилось питання визначення "центру витрат" і "місця виникнення витрат". Такі науковці як Амідуд А. Д. [1, с. 12], Атамас П. Й. [2], Голов С. Ф. [4], Жамойда А. А. [5], Канак Й. В. [7], Ластовецький В. О. [8], Папінко В. З. [12], Стуков С. А. [16], Фаріон І. Д. [18, с. 44], Фірсова Н. В. [19], Яковлев Ю. П. [22] не приділяють увагу поняттю "місце виникнення витрат".

В результаті проведеного теоретичного аналізу майже всі вчені-економісти дотримуються однієї думки щодо неправомірності ототожнення понять, що досліджуються. Блатов Н.А., Івашкевич В.Б., Попова Н.І. та Мішин Ю.А. вважають, що терміни "центр витрат" і "місце виникнення витрат" не є синонімічними поняттями. До єдиної думки вони не змогли поєднатися, оскільки Блатов Н. А. [3, с. 255], Попова Н.І. [14, с. 175-180], Цал-Цалко Ю.С. [20] та Ягмур К.А. [21] вважають центр витрат ширшим ніж місце витрат, а Івашкевич В.Б. [6] – навпаки.

Ю.С. Цал-Цалко визначає центри витрат як сфери відповідальності за використання активів на підприємстві та поділяє їх на первинні (бригади, дільниці) і акумулюючи (центри за сферами використання активів). Центр витрат може збігатися з організаційною одиницею або бути її частиною [20, с. 254].

Справедливо підкреслити, що Мішин Ю.А. виділяє центри фінансової відповідальності, що містять центри витрат, за ієрархічним принципом [10, с. 63]. Автор визначає центри витрат як первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, що відрізняються одноманітністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності і організації праці, цільовим призначенням витрат, які крім виконання своїх функціональних задач несуть відповідальність за результати своєї діяльності. В кожному центрі керівник відповідає лише за ту частину витрат, контроль за якими покладено на даний центр відповідальності [10, с. 65].

Окремої думки дотримується Нападовська Л.В. та доводить доцільність ототожнення змістового тлумачення "центра витрат" і "місця виникнення витрат" [11, с. 148-150].

На нашу думку, центри витрат можуть не співпадати з місцями їх виникнення. Наприклад, котельня шахти є центром витрат, в якому створюється декілька місць виникнення витрат на природоохоронну діяльність за видами виробничого устаткування, але керівництво залишається незмінним.

Отже, у дискурсі сучасного теоретичного знання аргументовано доведено, що типом центру відповідальності є центр витрат, який містить місця їх виникнення. Тобто на вершині даної ієрархічної структури (піраміди) знаходяться центри відповідальності, на другій сходинці – центри витрат, а на третій – місця виникнення витрат. Ця ієрархічна структура дозволяє створити відповідні умови, при яких керівники структурних підрозділів підприємства несуть відповідальність за виконання поставлених завдань як у своїх функціональних службах так і у первинних виробничих підрозділах.

На сьогодні, відсутні теоретичні дослідження щодо організації обліку витрат на природоохоронну діяльність за центрами відповідальності саме на підприємствах вугільної промисловості. За результатами особисто проведеного дослідження організаційної структури 16 вугільних шахт Донецької та Луганської областей удосконалено організацію обліку витрат на природоохоронну діяльність за місцями їх виникнення, центрами витрат і центрами відповідальності за рівнями впливу і прийняттям управлінських рішень (рис. 1).

Згідно з рис. 1 побудована ієрархічна структура містить десять рівнів. На початкових рівнях розташовується лінійний підземний персонал (грози, прохідники, слюсаря

та ін.), персонал на поверхні (працівники лісного складу, будівельного цеху, комірник, кур'єр, прибиральниця та ін.), а також лінійні робітники соціальних секторів (дальня, профілакторій, стадіон, дитячий садок).

Підземний і поверхневий лінійний персонал відносяться до конкретних ділянок: ділянки по видобутку вугілля, підготовчих робіт, шахтного транспорту, вентиляції і техніки безпеки. На цих ділянках виникають витрати на природоохоронну діяльність, що пов'язані з видобуванням вугілля. Це заробітна плата відповідного виробничого персоналу, витрати на допоміжні матеріали (лісні матеріали, вибухові речовини, спецодяг і спецвзуття, запасні частини, матеріали тривалого користування, малоцінні предмети, послуги виробничого характеру), витрати на електроенергію (тис.кВт), витрати палива на виробничо-технічні потреби (власне і привізне) природоохоронного призначення.

Начальники цих ділянок стоять на другій сходинці пірамідальної структури апарату управління. Вони відповідають перед центрами витрат на природоохоронну діяльність за якість виконаної роботи та своєчасність наданої первинної інформації про витрати, що досліджуються, на підпорядкованому об'єкті.

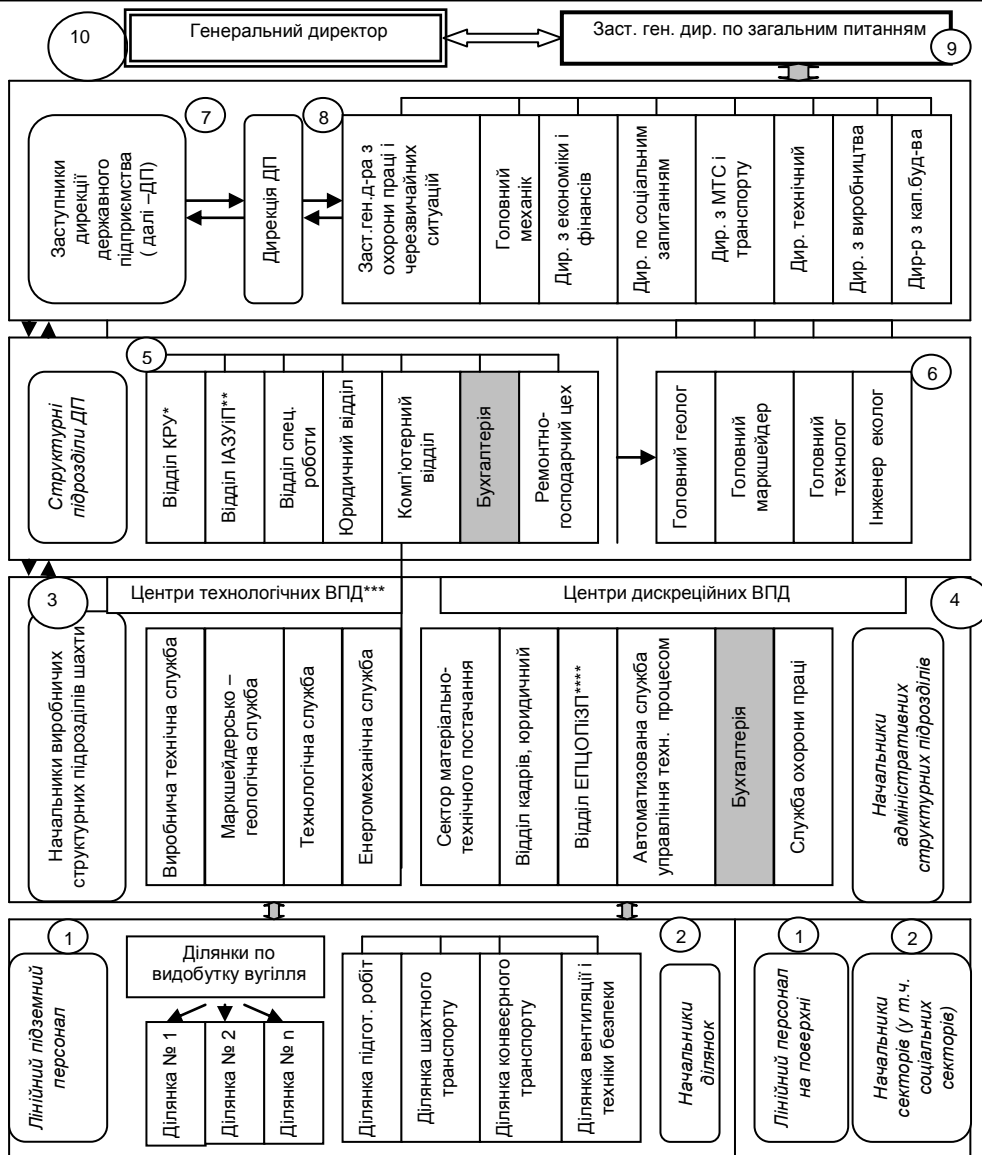
Центри витрат на природоохоронну діяльність вугільних шахт раціонально розподілити на технологічні (може бути встановлений прямий взаємозв'язок між видобуванням вугілля і результатами діяльності шахти) і дискреційні (неможливо визначити зв'язок між даними витратами і фінансовими результатами).

Центрами технологічних витрат на природоохоронну діяльність є підрозділи основного і допоміжного виробництва: виробнича технічна служба, технологічна служба, маркшейдерсько-геологічна, енергомеханічна. Центрами дискреційних витрат на природоохоронну діяльність є: сектор матеріально-технічного постачання, відділ кадрів, юридичний відділ, відділ економіки, планування та ціноутворення, автоматизована служба управління технологічним процесом, служба охорони праці, а також бухгалтерія шахти. Начальники виробничих і адміністративних структурних підрозділів вугільної шахти стоять на третьому рівні апарату управління.

На вершині центрів відповідальності вугільної шахти знаходиться директор – п'ятий рівень. Оскільки, вугільні шахти – це відокремлені підрозділи, що виконують передові функції, але займають середню ланку управління, так як підпорядковуються державному підприємству вугільної промисловості (об'єднанню).

Центри витрат на природоохоронну діяльність вугільної шахти підпорядковуються відповідним структурним підрозділам підприємства вугільної промисловості: відділ контролю-ревізійного управління, відділ інформаційно-аналітичного забезпечення управління і приватизації, відділ спеціальної роботи, юридичний відділ, комп'ютерний, бухгалтерія, ремонтно-господарчий цех (шостий рівень). У бухгалтерії підприємства зводиться інформація за кожною вугільною шахтою і по підприємству в цілому.

До сьомого рівня відносяться заступники дирекції підприємства за конкретними відділами. Наприклад, технічний директор має заступника технічного і механічного виробництва, заступника з перспективного розвитку, головного геолога, головного маркшейдера, головного технолога і інженера. У кожного директора декілька заступників, а директорів всього вісім: заступник генерального директора з організації виробництва і надзвичайних ситуацій, головний механік, директор з економіки і фінансів, директор по соціальним запитанням, директор з механічно-технологічної служби і транспорту, технічний директор.



*КРУ – відділ контролю – ревізійного управління; **ІАЗУІП -відділ інформаційно-аналітичного забезпечення управління і приватизації; ***ВПД– витрати на природоохоронну діяльність; ****Відділ ЕПЦОПІЗП – відділ економіки, планування, ціноутворення, організації праці і заробітної плати.

Рис. 1 Організація обліку витрат на природоохоронну діяльність підприємств вугільної промисловості за рівнями впливу і прийняттям управлінських рішень

Дирекція вуглевидобувного підприємства за ієрархічністю займає восьмий рівень і підпорядковується заступнику генерального директора по загальним запитанням (дев'ятий рівень). Вершиною центрів відповідальності є генеральний директор вуглевидобувного підприємства, який надає накази та розпорядження за вказаними сходами. Він приймає остаточне обґрунтоване управлінське рішення, якість якого залежить від точності та достовірності інформаційного забезпечення суб'єктами інших рівнів.

Зв'язок між даними рівнями відбувається знизу-вверх та зверху-вниз, що забезпечує ефективне інформаційне

забезпечення, підвищує рівень організації самоконтролю за кожним центром витрат на природоохоронну діяльність. Удосконалена організація обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища за центрами відповідальності забезпечує зміцнення контрольних функцій стосовно даних витрат по кожному центру та їх достовірну оцінку.

В результаті особисто проведеного дослідження на вугільних шахтах Донецької та Луганської областей деталізовано витрати на природоохоронну діяльність за місцями виникнення і центрами витрат (табл. 1).

Таблиця 1. Деталізація витрат на природоохоронну діяльність за місцями їх виникнення і центрами витрат

Найменування	№ джер. викиду	Джерело виникнення забруднюючих речовин		Технологічний процес	НПД*
		Найменування	Код		
1	2	3	4	5	6
Промислова площадка № 1					
Теплосилове	1	Котли ДКВР-6,5/13	3	Паління вугілля	02; 04 (шлак)
Породний відвал	2	Породний відвал	1	Склад. породи	01;02;03;04
Склад вугілля	3	Склад вугілля	1	Склад. вугілля	02
Вузол завантаження	4	Вузол завантаження	1	Пересип	02
Ковальня	5	Кувальний горн	1	Паління вугілля	02;04
Сварочний пост	6,7,8	Сварочний пост	1	Зварювальні роб.	02;04
Ємність для збереження масел	9	Ємність для збереження масел	1	Збереження масел	02; 03; 04

Продовження табл. 1.

1	2	3	4	5	6
Автотранспорт	10	Двигуни внутрішнього згорання	1	Згорання палива	02
Роботи, пов'язані з фарбуванням	11	Місце фарбування	1	Роботи, пов'язані з фарбуванням	02
Деревообробка	12, 13, 14, 15	Станок продольного розпилювання	1	Деревообробка	02; 04
Завантаження вугілля	16	Завантаження вугілля до котельної	1	Пересип	02
Склад сипучих	17	Склад сипучих	1	Завантаж. роботи	02
Промислова площадка № 2					
Вентиляційне	18	Шурф № 7	1	Вентиляція	02
Промислова площадка № 3					
Вентиляційне	19	Шурф № 8		Вентиляція	02
Промислова площадка № 4					
Теплосилове	20	Котли	1	Паління вугілля	02
Склад золи	21	Склад золи	1	Збереження золи	02; 04
Склад вугілля	22	Склад вугілля	1	Збереж. вугілля	02

*НПД – напрями природоохоронної діяльності: 01 – Охорона водних ресурсів; 02 – Охорона атмосферного повітря; 03 – Охорона земельних ресурсів; 04 – Поводження з відходами

Згідно з табл. 1 центрами витрат є промислові площадки шахти, що містять джерела виникнення забруднюючих речовин:

- породний відвал;
- шурфи;
- кувальний горн;
- вузол завантаження;
- склад вугілля;
- котли;
- зварювальний пост;
- ємність для збереження масел;
- двигуни внутрішнього згорання;
- станок продольного розпилювання;
- місце фарбування тощо.

Вони пов'язані з відповідними технологічними процесами: складання породи, вентиляція, паління вугілля, пересип, складування вугілля, зварювальні роботи, збереження масел, згорання палива, деревообробка.

Джерела забруднення поділено на дві категорії:

1. Джерела, що обумовлені експлуатаційним ненадійним обладнанням, конструкціями або джерела, що обумовлені недосконалістю технологій;

2. Джерела, що виникають при вивоненні технологічних регламентів обслуговуючим персоналом. Наприклад, проблема осушення і зміни водного режиму. Гірські роботи пов'язані з постійною відкачкою підземних вод, що призводить до осушення гірського масиву.

Крім того, центри технологічних витрат на природоохоронну діяльність деталізовано за напрямками природоохоронної діяльності та ступенем механічної і енергетичної небезпеки для навколишнього середовища (табл. 2). До них можна віднести: адміністративний будинок – забруднення миючими засобами, утворення твердих побутових відходів (механічна небезпека) та світлове випромінювання від електромеханічного обладнання (енергетична небезпека); котельню, що виділяє тепло та забруднює повітря твердими і газоподібними речовинами, утворює побутові відходи; гараж – забруднення пально-мастильними маслами і утворення ветошу; майстерні дільниці внутрішнього транспорту, механічні, ремонтні заводського обладнання, механічний цех, кухню, що забруднюють ґрунт горюче – мастильними маслами, утворюють ветош та здійснюють теплові викиди, шум, вібрацію, світлове випромінювання; будівельний цех утворює відходи деревообробки і т.п.

Таблиця 2. Деталізація центрів витрат на природоохоронну діяльність за рівнем небезпеки для навколишнього середовища

№ п/п	Центри витрат на природоохоронну діяльність	Клас об'єкту	Коди НПД	Небезпека для навколишнього природного середовища	
				механічна	енергетична
1.	Адміністративний будинок комплекс (далі – АБК)	5	01 04	Забруднення миючими засобами, утворення ТПВ*	світлове випромінювання
2.	АБК збагачувальної фабрики	5	01 04	Забруднення миючими засобами, утворення ТПВ	світлове випромінювання
3.	Збагачувальна фабрика головна будівля	1	02 04	Забруднення води зваженими речовинами, повітря – вугільним пилом	виділення теплоти, шуми
4.	Котельня	1	02 04	Забруднення повітря твердими і газоподібними речовинами, утворення ПВ	виділення теплоти
5.	Гараж	3	01; 02; 04	Забруднення ГММ**, утворення ветошу	теплові викиди, шуми
6.	Майстерні дільниці, механічний цех, кухня	3	03 02	Забруднення ґрунту ГММ, утворення ветошу	теплові викиди, шум, вібрація, світлове випромінювання
7.	Будівельний цех	3	02 04	Утворення відходів деревообробки	теплові викиди, шум, вібрація
8.	Електропідстанція	5	04	Утворення ТПВ	шум, вібрація, наявність електромагнітного поля
9.	Перевантажувальна дільниця	5	02	Забруднення повітря твердими речовинами	шум, вібрації
10.	Склад горючих і мастильних матеріалів	3	03	Забруднення ґрунту ГММ, утворення ветошу	шум, вібрації
11.	Склад обладнання	4	03	Забруднення ґрунту ГММ, утворення ветошу	шум, вібрації
12.	Лісний склад	5	04; 02	Утворення відходів деревообробки	шум, вібрація
13.	Насосна дільниця	5	01	Забруднення води	шум, вібрація
14.	Учбовий комбінат	5	04	Утворення ТПВ	шум, вібрація
15.	Теплиця	5	03	Перенасичення добривами	світлове випромінювання
16.	Будівля скіпового підйому	5	02	Забруднення повітря ТР***	шум, вібрація
17.	Будівля клітьового підйому	5	02	Забруднення повітря ТР	шум, вібрація
18.	Будівля породного підйому	5	02	Забруднення повітря ТР	шум, вібрація
19.	Будівля вентилятору	5	02	Забруднення повітря газоподібними речовин	шум, вібрація
20.	Будівля головного ствола	5	02	Забруднення повітря ТР	шум, вібрація
21.	Будівля допоміжної гоствола	5	02	Забруднення повітря ТР	шум, вібрація
22.	Будівля столової	5	04	Утворення ТПВ	світлове випромінювання

*ТПВ – тверді побутові відходи; **ГММ – горюче-мастильні масла; ***ТР – тверді речовини.

Сукупність наведених центрів витрат дозволяє виділити чотири місяця, що представляють найбільшу механічну і енергетичну небезпеку для навколишнього природного середовища:

1. Породний відвал.
2. Котельня вугільної шахти.
3. Шурфи.
4. Автотранспорт.

Таким чином, на підприємствах вугільної промисловості гостро стоїть питання вирішення проблем, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища:

1. Відходи – виникнення і зберігання конкретних видів відходів основного і допоміжного виробництва підприємства.

2. Атмосферне повітря – роботи котельної, кувалного горну, лісного складу, будівельного цеху, формування відвалу (призводить до забруднення атмосфери);

3. Водні ресурси – відкачка і скиди недостатньо очищених шахтних вод (призводить до забруднення водних об'єктів);

4. Земельні ресурси – ділянка землі, що знаходиться під породним навалом підлягає фізичному і хімічному впливу (ерозія ґрунту).

Усвідомлення питань теоретичної і практичної сутності обліку витрат на природоохоронну діяльність за центрами відповідальності дозволяє керівництву впливати на їх величину, зниження собівартості вугільної продукції, збільшення якісних показників та раціональність направлення фінансових потоків підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Збільшення рівня управління за усіма ланками виробничо-господарського процесу, організація пошуку резервів виробництва і розробка відповідних технічних, технологічних, економічних та організаційних заходів з ефективного їх використання неможливі без посиленої ролі раціонально організованого бухгалтерського обліку витрат на природоохоронну діяльність. Невідповідність обліку витрат на природоохоронну діяльність у вуглевидобувній галузі призводить до неконтрольованого забруднення навколишнього природного середовища, а саме: води, повітря, ґрунту, появи великого обсягу не утилізованих відходів.

Позитивні результати природоохоронної діяльності підприємств вугільної промисловості залежать від безперервності прийняття послідовних рішень його керівників, основою для яких є відповідне інформаційне забезпечення. Це аргументовано доводить ефективність включення екологічної діяльності до системи бухгалтерського обліку.

Раціональне функціонування обліку витрат на природоохоронну діяльність за центрами відповідальності передбачає визначення центрів відповідальності, центрів витрат та місць їх виникнення. У дискурсі сучасного теоретичного знання аргументовано доведено неправомірність їх ототожнення.

В результаті особисто проведеного дослідження удосконалено організацію обліку витрат на природоохоронну діяльність за рівнями впливу і прийняттям управлінських рішень. Деталізовано витрати на природоохоронну діяльність за центрами витрат і місцями їх виникнення у розрізі джерел виникнення забруднюючих речовин, технологічних процесів та рівнями небезпеки для навколишнього природного середовища (механічна і енергетична). Це має вирішальне значення для забезпечення нормальних умов природоохоронної діяльності. Оскільки створює передумови для взаємозв'язку відповідних показників з показниками матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, що зміцнило контрольні функції відповідальності за їх виповнення. Так як, базою визначення відповідальності є принцип контрольованості.

Список використаних літературних джерел:

1. *Амігуд А.Д.* Облік за центрами відповідальності як підґрунтя сталого розвитку торговельного підприємства // Україна: Схід-Захід – проблеми сталого розвитку: матеріали другого туру Всеукр. наук.-практ. конф.,

24-25 листопада 2011 р., – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2011. – Т.2. – 268с. 2. *Атамас П.Й.* Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с. 3. *Блатов Н.А.* Основы промышленного учёта и калькуляции. – М.: Главн. ред. техн.-экон. лит., 1939. – 370 с. 4. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с. 5. *Жамойда А.А.* Внедрение управленческого учёта на промышленных предприятиях и его взаимосвязь с системой бюджетирования // Металлургическая и горнорудная промышленность. – № 5. – 2002. – С. 95-98. 6. *Ивашкевич В.В.* Бухгалтерский учёт в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с. 7. *Канак Й.В.* Організація обліку на підприємствах будівельних матеріалів // Обласна науково-практична конференція “Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності”. Тези доповідей і виступів (4-6 травня 1992 р.). – Тернопіль: МП “Меркурій”, 1992. – С. 43. 8. *Ластовецький В.О.* Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витраті відповідальності. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с. 9. *Левицька С.* Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27–35. 10. *Мишин Ю.А.* Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: [монография]. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2002. – 176 с. 11. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: [монографія]. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с. 12. *Палінко В.З.* Управлінський облік природоохоронної діяльності // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Випуск 4. Економічні науки. – Чернівці: “Ант Лтд”, 2003. – С. 398 – 409. 13. *Петренко С.Н.* Контроллінг / Учебное пособие. – К.: Ника-центр, Эльга, 2003. – 328 с. 14. *Попова Н. І.* Управлінський облік в системі інформації підприємства // Торівля і ринок України. Тематичний збірник наукових праць з проблем торівлі і громадського харчування. Випуск 9. Том 2. – Донецьк: ДонДУЕТ, 1999. – С. 175-180. 15. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с. 16. *Стуков С.А.* Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с. 17. *Сухарева Л.А.* Контроллінг – основа управления бизнесом / Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко – Донецьк: “НОРД компьтер”, 2000. – 210 с. 18. *Фаріон І. Д.* Управлінський облік : підручник / Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. – К.: ЦУЛ, 2012. – 792 с. – 3 прим. 19. *Фірсова Н.В.* Модель побудови управлінського обліку витрат у підприємствах торівлі управлінської кооперації // Економіка АПК. – 2010. – №3. – С. 41-46. 20. *Цал-Цалко Ю.С.* Витрати підприємства: Навчальний посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с. 21. *Яемур К.А.* Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних підприємствах // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблему розвитку: зб. наук. пр. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, 2007. – С. 330-336. 22. *Яковлев Ю.П.* Контроллінг на базі інформаційних технологій. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

КОРНССВА Тетяна Іванівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Донецького національного університету економіки і торівлі ім. М. Туган-Барановського.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку витрат на природоохоронну діяльність та оцінка його якості на підприємствах вугільної промисловості України.

Стаття надійшла до редакції: 07.11.12 р.