

Розділ 4

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.6

Тетяна БУРОВА

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського, м. Миколаїв, Україна
e-mail: buruvatatiana2018@gmail.com

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

У статті проведено дослідження необхідності проведення обов'язкового екологічного аудиту, як і фінансової звітності підприємств промисловості, особливо харчових. Розроблені принципи, види екоаудиту, коло його користувачів, описані основні аудиторські процедури, методичні прийоми перевірки активів підприємств, рекомендовані етапи проведення екологічного аудиту, аналіз системи зборів за використання та забруднення природного середовища підприємств, установ виявив перелік порушень про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єктів дослідження.

Ключові слова: екологічний аудит, етапи, охорона навколишнього природного середовища, принципи, аудиторські процедури, методичні прийоми, облік.

Протягом останніх років економіка України та інших держав характеризується значним споживанням енергетичних й біологічних ресурсів. Перехід промислових підприємств до ринкових форм господарювання супроводжується активним використанням природних ресурсів, значної кількості відходів, забруднення навколишнього середовища.

Згідно з Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» екологічно небезпечні діючі підприємства, комплекси повинні підлягати екологічній експертизі [1]. Екологічну експертизу, згідно з діючими нормативними документами про охорону навколишнього середовища, проходять тільки проекти на будівництво і реконструкцію об'єктів.

Однак при здійсненні господарської діяльності, наприклад, підприємств харчової промисловості в Україні (м'ясокомбінати, молокозаводи, спиртозаводи, птахофабрики, цукрозаводи та інші), які становлять підвищену екологічну небезпеку, можуть виника-

ти непередбачені ситуації, що значним чином впливають на екологічну ситуацію в регіоні. Тому доцільно законодавчо закріпити проведення обов'язкового екологічного аудиту для підприємств, які не тільки проходять екологічну експертизу, а й ті, що здійснюють забруднення навколишнього середовища.

На жаль, в новому Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який вводиться в дію з 01.10.2018 року, не враховано дані питання [2]. Вважаємо, що екологічний аудит як вид аудиту в сучасних ринкових умовах розвитку суб'єктів підприємницької діяльності є дуже актуальним.

Екологічний аудит – це незалежний процес оцінювання об'єкта, що включає документальне оформлення заходів про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської та іншої діяльності з метою забезпечення дотримання діючого законодавства України.

В Україні розроблена Державна програма розвитку промисловості на 2012–2020 роки,

яка спрямована на створення конкурентоспроможного промислового комплексу, здатного в умовах інтеграції та глобалізації розв'язувати основні завдання соціально-економічного розвитку та утвердження України як високотехнологічної держави.

Основними напрямками реалізації державної екологічної політики у промисловості є послідовний перехід на міжнародні стандарти екологічної безпеки; модернізація та поступове згортання екологічно шкідливих виробництв; економічне стимулювання ресурсо- та енергозбереження; впровадження екологічно чистих і природно відновних техніки та технологій.

Зазначено, що екологічний аудит в країнах Західної Європи був розроблений як специфічний вид природоохоронної діяльності в 70-х роках в США такими великими компаніями, як «Дженерал моторс», «Арко», «Брітїш петролеум».

На сьогодні екологічний аудит поширився в багатьох промислово розвинутих країнах – у Канаді, Великобританії, Нідерландах, США, Швеції, країнах ЄС і Східної Європи.

Аналіз різноманітних визначень екологічного аудиту здійснювався вітчизняними та закордонними вченими-економістами, такими як І. А. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, П. Н. Майданевич, О. А. Петрик, В. В. Савченко, М. Ф. Огійчук, М. М. Коцупатрий та інші. В наукових розробках вказаних вчених описані теоретичний та методологічний базис формування моніторингових систем у механізмі управління підприємством. Водночас низка важливих питань, пов'язаних з методичними підходами, механізмами, процедурами та організаційно-економічними відносинами у процесі моніторингу діяльності підприємств в сфері аудиту навколишнього середовища потребує поглиблених досліджень.

Метою наукової статті є розробка принципів, підвидів екологічного аудиту, коло його користувачів та послідовність проведення.

Проаналізувавши поняття екоаудит та його завдання, принципи проведення аудиту фінансової звітності, на нашу думку, контролер впродовж екологічного аудиту повинен дотримуватися основних принципів: незалежність, законність, наукова обґрунтованість,

об'єктивність, документованість, достовірність, конфіденційність, відповідальність.

Як і аудит фінансової, податкової звітності екологічний аудит може бути:

- а) добровільним – на замовлення підприємств чи обов'язковим – на замовлення державних органів влади щодо конкретних об'єктів, які становлять підвищену екологічну небезпеку;
- б) внутрішнім (проводиться робітниками підприємства для власних потреб) і зовнішнім (аудиторськими фірмами на замовлення інших зацікавлених суб'єктів – органи виконавчої влади, державної податкової служби, банки, інвестори та інші).

Таким чином, коло користувачів екологічного аудиту може бути: органи місцевого самоврядування управління екології та природних ресурсів, власники та керівництво підприємства, кредитори та інвестори, населення регіону та інші.

Основними аудиторськими процедурами при проведенні екологічного аудиту є інспектування інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта дослідження, аналіз даних бухгалтерських документів, сертифікатів, нагляд за ходом інвентаризації активів, а також самостійне її проведення та інших контрольних процедур, аналіз зберігання і використання біологічних та інших активів, запит до робітників підприємства, контролюючим органам.

Основними методичними прийомами при екоаудиті активів підприємства є інвентаризація, нагляд, дослідження документів, арифметична, нормативна, взаємна перевірки, опитування, оцінка, лабораторний аналіз, моделювання, економічні розрахунки та аналіз, експертиза, камеральна перевірка фінансової і статистичної звітності. Аналіз діяльності окремих підприємств промисловості показує, що можна рекомендувати наступні етапи проведення екологічного аудиту.

1) Збір повної інформації про екологічні аспекти об'єкта дослідження на основі процесу ознайомлення з його виробничою діяльністю.

2) Встановлення відповідності об'єктів аудиту вимогам діючого законодавства про охорону навколишнього середовища.

3) Розробка загального плану та програми аудиту згідно Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту огляду, іншого надання впевненості та аудиторських послуг (МСА 300), де необхідно описати методіку отримання доказів:

- а) оцінку впливу діяльності об'єкта дослідження на стан навколишнього природного середовища;
- б) ефективність і обґрунтованість заходів, що вживаються для охорони навколишнього середовища на підприємстві.

4) Встановлення відповідності нарахування і сплати зборів на забруднення навколишнього середовища, дотримання лімітів використання природних ресурсів, наявність дозвільних документів (ліцензій, сертифікатів тощо).

В сучасних умовах господарювання в Україні діє система зборів за забруднення навколишнього середовища: водних об'єктів, нанесення збитку сільському господарюванню (рослинництву і тваринництву), атмосфері, стаціонарним і пересувним джерелам тощо. При цьому облік зборів за використанням природних ресурсів в межах встановлених лімітів ведеться в складі витрат виробництва, а збори за понадлімітне використання та зниження їх якості відносяться на фінансові результати підприємств, установ, організацій, що також досліджує аудитор. Тому даний напрямок перевірки потребує від аудитора знання законодавства з природоохоронної діяльності, особливостей методіки розрахунку, термінів сплати зборів до бюджету, порядку встановлення та дотримання лімітів використання природних ресурсів. Так згідно Інструкції «Про порядок розрахунку та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища» та інших нормативних документів встановлені нормативи зборів та методіки розрахунків ставок за забруднення навколишнього середовища [3]. Наприклад, сума збору, який справляється за відходи у водні об'єкти (Пс), обчислюється на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів скидів, нормативів збору та коригувального коефіцієнта і визначається за формулою:

$$Pc = \sum (Mli * Nbi + Kp * Mpi * Nbi) * Krb \quad (1)$$

де Млі – обсяг скиду і-тої забруднюючої речовини в межах ліміту в тоннах (т); Мпі – обсяг по-

надлімітного скиду (різниця між обсягом фактичного скиду і ліміту) і-тої забруднюючої речовини, у тоннах (т); Нбі – норматив збору за тонну і-тої забруднюючої речовини (грн/т); Крб – регіональний (басейновий) коригувальний коефіцієнт, який враховує територіальні екологічні особливості, а також еколого-економічні умови функціонування водного господарства; Кп – коефіцієнт кратності збору за понадлімітні скиди забруднюючих речовин.

Сума збору, який справляється за розміщення відходів (Прв), обчислюється на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, нормативів збору та коригувальних коефіцієнтів і визначається за формулою:

$$Prv = \sum (Nbi * Mli + Kp * Nbi * Mpi) * Kt * Ko \quad (2)$$

де Млі – обсяг відходів і-того виду в межах ліміту (згідно з дозволами на розміщення), у тоннах (т); Мпі – обсяг понадлімітного розміщення відходів (різниця між обсягом фактичного розміщення відходів і лімітом) і-того виду, у тоннах (т); Нбі – норматив збору за тонну відходів і-того виду в межах ліміту (грн/т); Кт – коригувальний коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів; Ко – коригувальний коефіцієнт, який враховує характер обладнання місця розміщення відходів; Кп – коефіцієнт кратності збору за понадлімітне розміщення відходів.

5) Оцінка організації бухгалтерського обліку витрат на природоохоронні цілі.

При проведенні екологічної аудиторської перевірки доцільно відокремити фактичні витрати на забруднення середовища за звітний період із загальної суми витрат, проаналізувати склад собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг і фінансових результатів (наднормативні списання витрат).

Практика ведення фінансового обліку на підприємствах, установах показує, що окремо не ведеться облік природоохоронних витрат, що значно ускладнює проведення перевірки їх розміру та економічного аналізу впливу на фінансовий стан підприємства. Для удосконалення обліку витрат на забруднення навколишнього середовища нами пропонується виділити окремі субрахунки класу 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань [4].

Таблиця 1 – Перелік порушень при проведенні екологічного аудиту

№	Питання	Порушення	Нормативні акти
1	Наявність сертифікату ліцензії на використання природних ресурсів	Не має документального підтвердження на використання природних ресурсів	ЗУ «Про охорону навколишнього середовища»
2	Розрахунок нормативу за використання природних ресурсів	Недотримання нормативів збору встановлених Кабінетом Міністрів України	ЗУ «Про охорону навколишнього середовища»
3	Облік збору на витрати виробництва або фінансових результатів	Облік всієї суми збору ведеться в складі витрат на виробництва	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань
4	Розрахунок понадлімітного обсягу використання природних ресурсів	Віднесення понадлімітних обсягів використання ресурсів на лімітний обсяг, за що стягується плата у меншому розмірі	Інструкція «Про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього середовища»
5	Повнота сплати збору до Державного та місцевого фонду охорони навколишнього середовища	Відсутність розрахунку збору до Державного, місцевого фонду охорони навколишнього середовища, а також його розподіл між обласними, міськими та сільськими бюджетами	ЗУ «Про охорону навколишнього середовища», Інструкція «Про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього середовища»

6) Розрахунок загальної ефективності витрат природоохоронних заходів (приріст розміру прибутку або зниження собівартості продукції) на рівні окремих галузей виробничої та невиробничої сфери, виявлення резервів, скорочення витрат на очистку забрудненості води, атмосферного повітря, скорочення рівня шуму, споживання електричної енергії та природного газу до нормативних вимог.

7) Перевірка ефективності системи внутрішнього контролю на предмет виявлення порушень законодавства про охорону навколишнього середовища.

Аналіз системи зборів за використання та забруднення природного середовища підприємств, установ виявив окремі порушення при проведенні екологічного аудиту (табл. 1).

Проведене дослідження дає підстави до наступних висновків:

- 1) підприємства промисловості в Україні відносяться до складу підприємств з підвищеною екологічною безпекою. Тому доцільно запровадити здійснення

обов'язкового екологічного аудиту разом із аудитом фінансової звітності на підприємствах особливо харчової промисловості;

- 2) проведений аналіз поняття екологічного аудиту та його завдань показав про необхідність використання принципів: незалежність, законність, наукова обґрунтованість, об'єктивність, документованість, достовірність, конфіденційність, відповідальність;
- 3) для виявлення можливих порушень аудитор повинен знати велику кількість інструкцій, методик розрахунку відшкодування збитків, правильність розрахунку зборів та терміни сплати, особливості розподілу коштів між рівнями господарювання;
- 4) аналіз організації обліку екологічних витрат показав, що він ведеться на більшості підприємств без відокремлення природоохоронних витрат із загальної кількості витрат підприємства. Запропоновано виділити для обліку поточних витрат на природоохоронні заходи окремі рахунки (або субрахунки) класу 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.91 №1264-XII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
2. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
3. Інструкція «Про порядок розрахунку та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища», затверджена наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища № 383/587 від 07.10.2004р. сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений МФУ від 30.11.1999 р. № 291 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]: сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

References

1. The Law of Ukraine «On Environmental Protection» dated 25.06.91 No. 1264-XII, as amended and supplemented, available at : <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
2. The Law of Ukraine «On Audit of Financial Reporting and Audit Activity» dated January 21, 2017, No. 2258-VIII, available at : <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
3. Instruction «On the Procedure for Calculation and Payment of Pollution for Environmental Pollution», approved by order of the Ministry of Environmental Protection No. 383, available at : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws>.
4. Plan of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, approved by the IFI from 30.11.1999, No. 291 as amended and supplemented, available at : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.

Бурова Т. А. Проблемные вопросы экологического аудита в условиях экономической безопасности предприятия

В статье проведено исследование необходимости проведения обязательного экологического аудита, как и финансовой отчетности предприятий промышленности, особенно пищевых. Разработаны принципы, виды экоаудита, круг его пользователей, описаны основные аудиторские процедуры, методические приемы проверки активов предприятий, рекомендованные этапы проведения экологического аудита, анализ системы сборов за использование и загрязнение природной среды предприятий, учреждений обнаружил перечень нарушений об экологических аспектах производственной деятельности объектов исследование.

Ключевые слова: экологический аудит, этапы, охрана окружающей среды, принципы, аудиторские процедуры, методические приемы, учет.

Burova T. Problems of environmental audit in the conditions of economic security of the enterprise

The article examines the necessity of compulsory environmental audit, as well as financial reporting of industrial enterprises, especially food products. The developed principles, types of eco-audits, the circle of its users, describes the main audit procedures, methodical methods for checking the assets of enterprises, recommended stages of environmental audit, analysis of the system of charges for the use and pollution of the environment of enterprises, the authorities have identified a list of violations of the environmental aspects of the production activities of objects research.

Key words: ecological audit, stages, environmental protection, principles, audit procedures, methodical methods, accounting.

Стаття надійшла до редколегії 10.06.2018