

УДК 658

Особливості екологічного аудиту об'єктів природоохоронного призначення підприємств на етапі виробничого циклу

Тимрієнко І.Ю.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Вінницького фінансово-економічного університету

Большанек Н.М.

студентка
Вінницького фінансово-економічного університету

Сидорук І.М.

студентка
Вінницького фінансово-економічного університету

У статті наводиться методика здійснення поетапної аудиторської перевірки такого специфічного об'єкта, як природоохоронні основні засоби. Обґрунтовується необхідність оцінки інформації про об'єкти основних засобів, які використовуються в цілях зменшення шкідливого впливу на навколишнє середовище. Розроблені завдання аудитора на етапі перевірки виробничого циклу.

Ключові слова: екологічний аудит, природоохоронні заходи, природоохоронні витрати, екологічність виробництва, цикли діяльності, об'єкти природоохоронного призначення, цикл виробництва.

Тимриенко И.Ю., Большанек Н.Н., Сидорук И.М. ОСОБЕННОСТИ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА ОБЪЕКТОВ ПРИРОДООХРАННОГО НАЗНАЧЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ЭТАПЕ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ЦИКЛА

В статье приводится методика осуществления поэтапной аудиторской проверки такого специфического объекта, как природоохранные основные средства. Обосновывается необходимость оценки информации об объектах основных средств, используемых в целях уменьшения вредного воздействия на окружающую среду. Разработаны задания аудитора на этапе проверки производственного цикла.

Ключевые слова: экологический аудит, природоохранные мероприятия, природоохранные расходы, экологичность производства, циклы деятельности, объекты природоохранных назначения, цикл производства.

Timrienko I.Yu., Bolshanek N.N., Sidoruk I.M. PECULIARITIES OF ENVIRONMENTAL AUDIT OF OBJECTS OF ENVIRONMENTAL PURPOSE OF ENTERPRISES AT THE STAGE OF THE PRODUCTION CYCLE

The article provides a methodology for phased audit of a specific object, such as environmental assets. The necessity of an estimation of the information on objects of the basic means used for the purpose of reduction of harmful influence on environment is grounded. The tasks of the auditor at the stage of the production cycle audit have been developed.

Keywords: environmental auditing, environmental protection, environmental costs, environmental production cycles of activity, environmental protection facilities, production cycle.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Екологічна ситуація у світі є законним результатом невирішеного поки що протиріччя між практикою споживацького ставлення суспільства до навколишнього середовища і здатністю біосфери підтримувати систему природних біогеохімічних процесів самовідновлення.

Гострота проблеми збалансованого природокористуванні в Україні пояснюється ще й тим, що вагома частка основних виробничих фондів на підприємствах нашої країни не відповідає сучасним екологічним вимогам.

Вирішення гострих екологічних проблем і забезпечення подальшого соціально-економічного розвитку світове співтовариство пов'язує із реалізацією нової моделі взаємодії суспільства і природи, прийнятої в 1987 році під егідою ООН, яка отримала назву «сталий розвиток». На думку авторів ідеї, цей термін означає високу соціальну і екологічну «якість» економічного зростання, тобто зростання економіки повинні забезпечувати соціальний розвиток і збереження навколишнього середовища [1].

Таким чином, питання підвищення екологічності виробництва вирішується на рівні

окремого підприємства, а ефект розумної еколого-економічної політики проявляється в інтересах суспільства загалом.

У межах цієї концепції окрема господарююча одиниця розглядається як цілісне соціально-еколого-економічне утворення, ступінь стійкості якого вимагає вимірювання. У вирішенні цього завдання особлива роль відведена бухгалтерському обліку й аудиту, які є основним інструментом, що забезпечує вимір та контроль економічної, соціальної, екологічної результативності діяльності [2, с. 156]. Це зумовлює активне реформування системи бухгалтерського обліку та аудиту в Україні і передбачає інтеграцію обліку й аудиту екологічних активів і зобов'язань в єдину систему, що дає змогу формувати достовірну інформаційну базу для прийняття оперативних рішень з ефективного управління раціональним природокористуванням і охороною навколишнього середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти бухгалтерського обліку й аудиту з метою формування інформації про поточну природоохоронну діяльність та природоохоронні заходи були розглянуті багатьма науковцями, такими як М.Д. Балджи, Дж. Бартельс, І.В. Басанцов, Е.В. Гарцуєва, О.Ю. Дроздова, Т.О. Кірсанова, О.А. Сизоненко, А.Н. Чумак, І.І. Шульгіна, М.Б. Харківський та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість публікацій, присвячених проблемам розвитку обліку і контролю екологічних показників, справедливо відзначити відсутність комплексних розроблень щодо вдосконалення методичних і практичних аспектів аудиту екологічних активів природоохоронного призначення.

Актуальність вищевказаних проблем і необхідність їх вирішення в контексті сталого розвитку суспільства зумовили вибір теми, мету і завдання дослідження.

Формулювання цілі статті. Метою статті є теоретичне обґрунтування і розроблення рекомендацій щодо розвитку аудиту екологічних активів в умовах зближення з міжнародними стандартами фінансової звітності та переходу до сталого розвитку в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємство, що забруднює навколишнє середовище, зазвичай має основні засоби, що застосовуються для здійснення природоохоронних заходів. І чим ширша діяльність підприємства в галузі природокористування, тим істотніший вплив показників,

що характеризують природоохоронні основні засоби, на результати такої діяльності [3, с. 86]. Тому під час аудиту необхідно провести перевірку достовірності обліку природоохоронних основних засобів. Розроблення ефективної методики перевірки підприємства, яке здійснює екологічну діяльність, дає змогу проводити аудит якісно і у визначені терміни.

Визначимо основні положення методики аудиту природоохоронних основних засобів.

Як показує міжнародна практика, процес проведення аудиту може бути оптимізовано, якщо як окремі етапи перевірки виділяти так звані цикли господарських операцій (наприклад, цикл закупок, оплати, виробництва, реалізації та одержання доходів тощо).

Фактично цикли господарських операцій характеризують кругообіг капіталу підприємства і закінчуються лише у разі припинення діяльності. Таким чином, цей варіант підходу матиме для кожного суб'єкта господарювання свої індивідуальні особливості [4, с. 256].

В основному екологічні аспекти виникають у процесі здійснення основної діяльності. Цикл виробництва містить у собі господарські операції щодо виробничого споживання засобів праці (нематеріальних активів і основних засобів), предметів праці (запасів) і самої праці для здійснення діяльності.

Для успішного проведення перевірки циклу виробництва особливо важливе розуміння аудитором особливостей бізнесу клієнта, суті його виробничого процесу, його технологічних особливостей, специфіки шкідливого впливу на навколишнє середовище, а також візуальне ознайомлення з виробничим процесом, виробничими приміщеннями тощо [5, с. 15].

Метою аудиту операцій виробничого циклу є висловлення думки про достовірність, повноту і законність відображення інформації про витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг). Зв'язок виробничого циклу з екологічним складником полягає у перевірці правильності обліку природоохоронних основних засобів, відображення природоохоронних витрат і платежів за шкідливі викиди в атмосферу тощо [6, с. 31].

У процесі екологічного аудиту основних засобів природоохоронного призначення у межах циклу виробництва необхідно встановити:

- законність прав підприємства на наявні природоохоронні основні засоби;
- правильність віднесення активів до об'єктів основних засобів;
- забезпеченість підприємства природоохоронними основними засобами, а також

відповідність наявних очисних об'єктів обсягам шкідливого впливу підприємства на навколишнє середовище. У разі виявлення недостатньої кількості очисних споруд або їхніх якісних характеристик аудитор доходить висновку про можливі ризики виникнення аварій, відмови у видачі дозвільних документів на негативний вплив на навколишнє середовище, збільшення платежів за негативний вплив на навколишнє середовище, настання відповідальності за порушення законодавства про охорону навколишнього середовища тощо [7, с. 16];

- достовірність і правильність обліку надходження природоохоронних основних засобів;

- правильність формування первісної вартості основних засобів;

- відповідність обліку природоохоронних основних засобів прийнятій підприємством облікової політиці;

- правильність нарахування амортизації природоохоронних основних засобів;

- відповідність умов фактичної експлуатації об'єктів правилам, встановленим у технічному паспорті або іншій відповідній документації;

- дотримання законодавства в частині використання природоохоронного устаткування, обладнання, дотримання екологічних норм і вимог у будівництві тощо;

- достовірність і правильність обліку вибуття природоохоронних основних засобів [8, с. 246].

Проводячи процедури перевірки формування первісної вартості природоохоронних основних засобів, облік їх руху, ремонтів, нарахування амортизації, можна дійти висновку про правильність відображення в обліку таких витрат, як [9, с. 40]:

- амортизація природоохоронних основних засобів;

- поточні витрати на ремонт природоохоронних основних засобів.

Крім того, аудитор може дійти висновків про достовірність показників за рахунками:

- 10 «Основні засоби»;

- 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»;

- 15 «Капітальні інвестиції» щодо природоохоронних основних засобів;

- 23 «Основне виробництво» в частині елемента витрат «амортизація» і витрат на ремонт.

У процесі аудиту виробничого циклу аудитор також необхідно здійснити перевірку

природоохоронних витрат. Передусім необхідно встановити перелік природоохоронних витрат. Такі витрати класифікуються як попереджувальні.

До природоохоронних можуть бути віднесені такі види витрат підприємства, як:

- платежі за договорами обов'язкового екологічного страхування;

- витрати на лікувально-профілактичне харчування працівників, зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці;

- витрати на оплату послуг сторонніх організацій із природоохоронної діяльності;

- витрати на природоохоронні заходи;

- витрати на утримання спеціального відділу із планування та управління природоохоронною діяльністю;

- штрафи за екологічні правопорушення;

- витрати на ліквідацію екологічних аварій і катастроф;

- інші подібні витрати.

Для цього перевіряється правильність відображення екологічних витрат на рахунках 23 «Основне виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 91 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати».

Далі аудитор у межах виробничого циклу з урахуванням екологічного складника необхідно здійснити перевірку платежів за негативний вплив на навколишнє середовище, які в межах встановлених норм входять до складу собівартості продукції. Для цього в циклі виробництва перевіряється складник собівартості – плата за викиди, скиди, відходи.

Також необхідно приділити увагу відображенню платежів у податковому обліку для розрахунку податку на прибуток. За значного обсягу несплачених платежів, за відсутності дозволів і затверджених лімітів шкідливого впливу, а також за значного перевищення встановлених обсягів викидів, скидів, відходів аудитор повинен попередити керівництво підприємства про можливі штрафні санкції, судові розгляди тощо. Крім того, це може викликати у аудитора сумнів щодо безперервності діяльності. Обов'язково потрібно обговорити з керівництвом вплив екологічних аспектів на діяльність підприємства, за необхідності залучити до оцінки експерта.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, екологічний аудит об'єктів природоохоронного призначення – це систематичний документально оформлений процес перевірки екологічних аспектів використання таких активів із метою визначення відповідності

видів та умов економічної діяльності, систем адміністративного управління та інформації про ці об'єкти нормативно-законодавчим вимогам і критеріям ефективності у сфері екологічної безпеки [10].

Сьогодні екологічний аудит став невід'ємною частиною, інструментарієм систем природокористування та господарювання. Це один із провідних ринкових інструментів екологізації не тільки виробництва, а й суспільно-економічних відносин загалом, поліпшення якості життя людини, забезпечення її прав на екологічно безпечне існування.

Запропонована методика здійснення екологічного аудиту об'єктів природоохоронного призначення створює можливість встановлення взаємозв'язку між основними циклами господарських операцій з екологічного складника та розроблення заходів щодо вдосконалення інформаційного потоку.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є розроблення методики здійснення екологічного аудиту об'єктів природоохоронного призначення за іншими циклами діяльності (цикл придбання, оплати, реалізації та одержання доходів тощо).

ЛІТЕРАТУРА:

1. Чумак А.Н. Теоретические основы экологического аудита (Харьковский государственный экономический университет) [Електронний ресурс] / А.Н. Чумак. – 2007. – Режим доступу : <http://docs.google.com>.
2. Бартельс Дж. Практика екологічного аудитування // Екологічний облік і аудит: Збірник статей – М. : ФБК-ПРЕСС, 2007. – 257 с.
3. Дроздова О.Ю. Актуальні питання впровадження та розвитку екологічного аудиту в Україні / О.Ю. Дроздова. – Екологічний менеджмент у загальній системі управління: Шоста щорічна Всеукраїнська наукова конференція. – Суми : Вид-во СумДУ, 2006. – 190 с.
4. Шульгіна І.І., Гарцуева Е.В. Циклічний підхід до організації екологічного аудиту // Молодий вчений. – 2014. – № 11. – С. 255–257.
5. Кірсанова Т.О. Екологічний контролінг в системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.08.01 «Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища» / Т.О. Кірсанова. – Суми, 2004. – 20 с.
6. Сизоненко О.А. Механізм формування системи екологічного обліку на промисловому підприємстві / О.А. Сизоненко // Схід. – 2005. – № 1 (67). – С. 31–33.
7. Харківський М.Б. Інформаційне забезпечення управління витратами на охорону навколишнього середовища на підприємствах вугільної промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / М.Б. Харківський. – Луганськ, 2006. – 22 с.
8. Балджи М.Д. Організаційно-економічні засади комплексного природокористування на регіональному рівні : [монографія] / М.Д. Балджи. – Одеса : Атлант, 2010. – 500 с.
9. Басанцов І.В. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення / І.В. Басанцов, О.С. Пантелейчук // Механізм регулювання економіки. – 2010. – № 1. – С. 38–46.
10. Закон України «Про екологічний аудит» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – 2009. – Режим доступу до тексту закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.