УДК 658:504.03
JEL M410

Маліновська Д.К., аспірант
КНУ імені Тараса Шевченка

ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Визначено вплив природоохоронної діяльності, її місце в загальних господарських операціях. Розглянуто основні показники природоохоронної діяльності в Україні, а саме проаналізовано динаміку нарахування та сплати екологічного податку, його склад. Наведена динаміка джерел фінансування природоохоронної діяльності за останні роки.

Підприємство має не лише вкладати кошти у природоохоронні програми різного характеру, а й забезпечити ефективне їх використання. Запропоновано шляхи визначення ефективності проведеної природоохоронної діяльності. Розглянуто складові контролю, особливу увагу виділено внутрішньому аудиту.

Ключові слова: *витрати на природоохоронну діяльність, екологічний податок, внутрішній аудит, моніторинг*

Постановка проблеми. Підприємство як суб'єкт підприємницької діяльності існує та функціонує в єдиному природному середовищі при взаємодії з іншими суб'єктами цього процесу. Разом з тим, попри однорідність середовища та взаємовідносин підприємство на власний ризик втілює ініціативами та вирішує проблеми. Сучасне суспільство вимагає від господарюючих суб'єктів організації та ведення соціально-відповідального «зеленого» бізнесу. Відповідно і бізнес висуває до суспільства вимоги зі створення умов для можливості ведення такого бізнесу. Ці партнерські відносини важко формуються в Україні особливо у сфері природоохоронної діяльності. Важливим аспектом таких відносин є відповідне інформаційне забезпечення процесу взагалі і в сфері обліку відповідних витрат і доходів зокрема.

Підприємство, яке хоче отримати допомогу від держави або від інших спонсорів має запевнити їх, що кошти будуть витрачені на конкретні заходи. Це можливо лише за умови ретельно побудованої системи контролю. На жаль, поки що, відомі лише закордонні приклади екологічного менеджменту.

Аналіз останніх публікацій. Проблемам контролю природоохоронної діяльності присвячені наукові праці таких відомих учених-економістів як: Н.І. Дорош, Г.І. Купалова, А.П. Москаленко, Н.В. Пахомова, В.Я. Шевчук та інших [1-5] Проте, наукові праці не достатньо розкривають питання обліку забезпечення компенсації ризиків, пов'язаних з екологічними наслідками діяльності в умовах застосування міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку.

Невирішені частини проблеми. Природоохоронна діяльність полягає у взаємодії всіх суб'єктів. Саме тому підприємство не може самостійно впоратися з екологічним навантаженням, джерелом якого воно може і не бути. Іншими словами, держава повинна не лише стимулювати усі підприємства країни до ведення екологічно безпечної діяльності, а й контролювати їх діяльність і правомірність.Саме тому, підприємству необхідно

розробити план дій не лише для залучення інвесторів, а й для здійснення контролю отриманих результатів.

Результати дослідження. Платежі за забруднення навколишнього середовища є складовою частиною фінансового механізму охорони довкілля та раціонального використання природних ресурсів. Основу платежів становлять нормативи плати за забруднення навколишнього середовища. На рис. 1 наведена статистика нарахування та сплати екологічного податку в Україні за період з 2007 року по 2014 рік. Лише з 2011 року паралельно з статистикою нарахування екологічного податку, Держкомстат почав відслідковувати і тенденцію його сплати. Не можна не відзначити, що більше 90% нарахованого податку підприємства сплатили. Лише у 2013 році цей показник становив 89%, і разом з тим у 2014 – 96,6%.

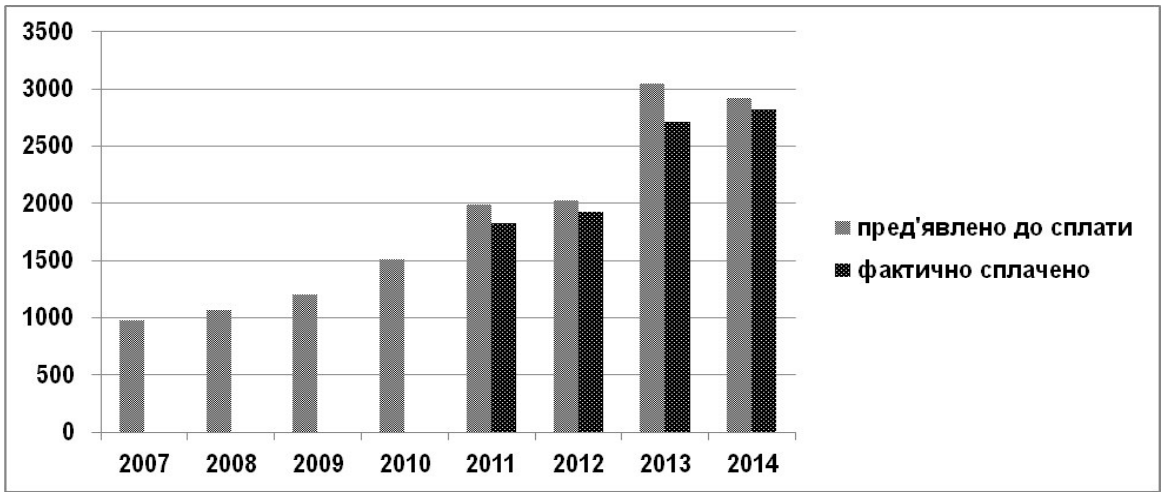


Рис.1 Екологічний податок в Україні, млн.грн

Джерело: розроблено автором на основі даних Держкомстату [6-10]

Згідно з Податковим Кодексом України екологічний податок сплачується за:

— викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;

— скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;

— розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);

— утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

— тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк [11].

У 2014 році найбільшу частку екологічного податку становив податок за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин і найменше скиди у водні об’єкти. Графічно це зображено на рис.2

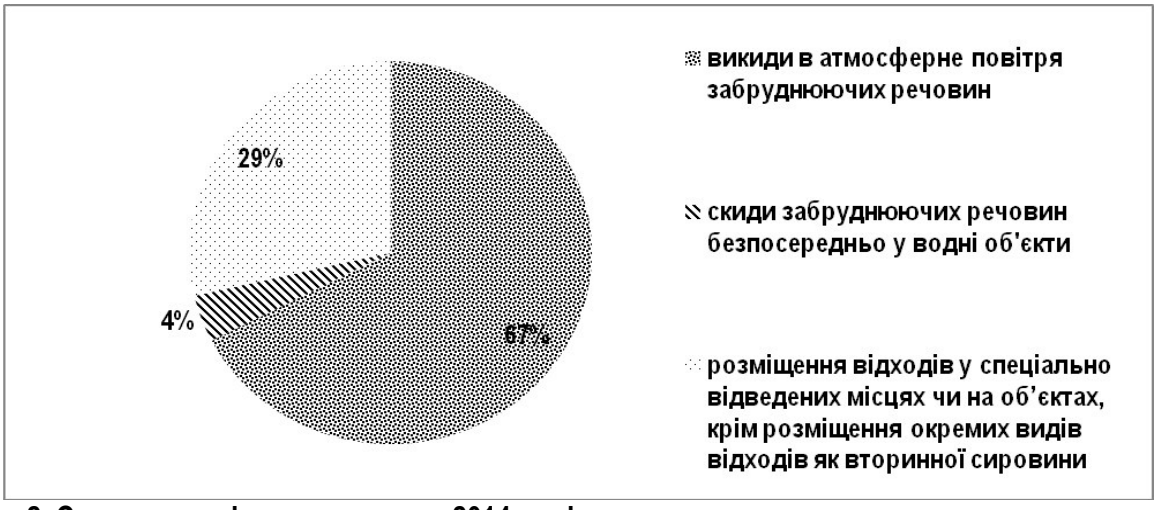


Рис.2. Склад екологічного податку у 2014 році за встановленими нормативами
Джерело: розроблено автором на основі даних Держкомстату [6]

Характер забруднення навколишнього середовища дуже різноманітний і не завжди піддається кількісному обліку. Втрати від забруднення можна класифікувати за двома видами: економічний і соціальний.

Економічні втрати спричиняються через ускладнення або припинення виробництва певних видів продукції і відповідно втрат; соціальні — як наслідок негативного впливу на здоров'я та життєдіяльність людини (хвороби, втрати працездатності, велика смертність).

Сучасна політика держав в галузі охорони навколишнього середовища від забруднення будується на принципі «забруднювач платить». В цьому принципі відображена політика покладення на забруднювачів відповідальності за всі дії, що спричиняють шкоду навколишньому середовищу.

Вперше на міжнародному рівні принцип «забруднювач платить» був обґрунтований Організацією економічного співтовариства і розвитку в 1972 році. З цього часу вказаний принцип став активно використовуватись в законодавчій практиці європейських та інших країн світу.

В Україні принцип «забруднювач платить» було запроваджено в 1991 році Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища», стаття 44 якого встановила, що в Україні здійснюється плата за забруднення навколишнього природного середовища. Безпосередньо механізм визначення плати і стягнення платежів за забруднення довкілля був урегульований Постановою Кабінету Міністрів України від 13 січня 1992 р. та відповідною Постановою від 1 березня 1999 року, якими затверджено Порядок встановлення нормативів збору і стягнення платежів за забруднення навколишнього середовища [12-14].

В системі регулювання суспільних відносин в галузі охорони довкілля плата за забруднення несе велике різноманітне навантаження — стимулююче, координаційне, контролююче та компенсаційне.

Стимулююче навантаження плати за забруднення виявляється у впливі на економічні інтереси екологічно небезпечних підприємств шляхом підвищення або зменшення економічного тиску на них в залежності від обсягів викидів (скидів) в довкілля (чим більше обсяг викиду — тим вища плата). Для цього використовуються два види плати:

а) за лімітовані викиди (скиди) — в межах встановлених лімітів (тимчасового походження) викидів (скидів) забруднюючих речовин та згідно з дозволами на розміщення відходів в навколишньому середовищі (щодо цих лімітованих викидів (скидів) встановлюються фіксовані нормативи плати);

б) за перевищення лімітів викидів (скидів), розміщення забруднювальних речовин (плата визначається в кратному розмірі відносно до фіксованих платежів).

Розміри платежів за забруднення навколишнього природного середовища встановлюються на підставі лімітів та фактичних обсягів викидів і скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, а також базових нормативів плати за них і відповідних регулюючих коефіцієнтів.

Плата за забруднення навколишнього середовища в межах встановлених лімітів корегується за регіонами України із застосуванням коефіцієнтів, що враховують територіальні екологічні особливості, та коефіцієнтів індексації базових нормативів плати.

За понадлімітні викиди і скиди забруднювальних речовин і розміщення відходів установлюється підвищений розмір плати на підставі базового нормативу плати, коефіцієнта індексації, коефіцієнтів, що враховують територіальні екологічні особливості, і коефіцієнтів кратності плати за понадлімітні викиди і скиди забруднюючих речовин і розміщення відходів. У разі відсутності на підприємстві затверджених у встановленому порядку лімітів викидів і скидів забруднюючих речовин та розміщення відходів нормативи плати за ці речовини та розміщення відходів установлюються як за понадлімітні.

Платежі підприємств за викиди і скиди забруднювальних речовин і розміщення відходів у межах встановлених лімітів (тимчасово погоджених величин) відносяться на витрати виробництва, а при перевищенні лімітів провадяться за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств.

Крім цього, законом також передбачено платежі за пошкодження природних ресурсів (зниження родючості ґрунтів, продуктивності лісу і водоймищ) відповідно до встановлених нормативів.

Відповідні платежі стягуються з підприємств незалежно від форм власності і відомчої належності. Внесення плати за забруднення не звільняє підприємства від дотримання заходів по охороні навколишнього середовища, а також від сплати штрафних санкцій за екологічні правопорушення і повного відшкодування шкоди.

Держава не лише контролює діяльність підприємства, а й інколи виділяє грошову допомогу для реалізації тих чи інших екологічних проектів. Звісно, близько 90% всіє екологічної діяльності підприємства фінансують за власний рахунок, і лише близько 4% фінансується за рахунок місцевих та державного бюджетів. На рис.3 графічно наведено джерела фінансування природоохоронної діяльності.

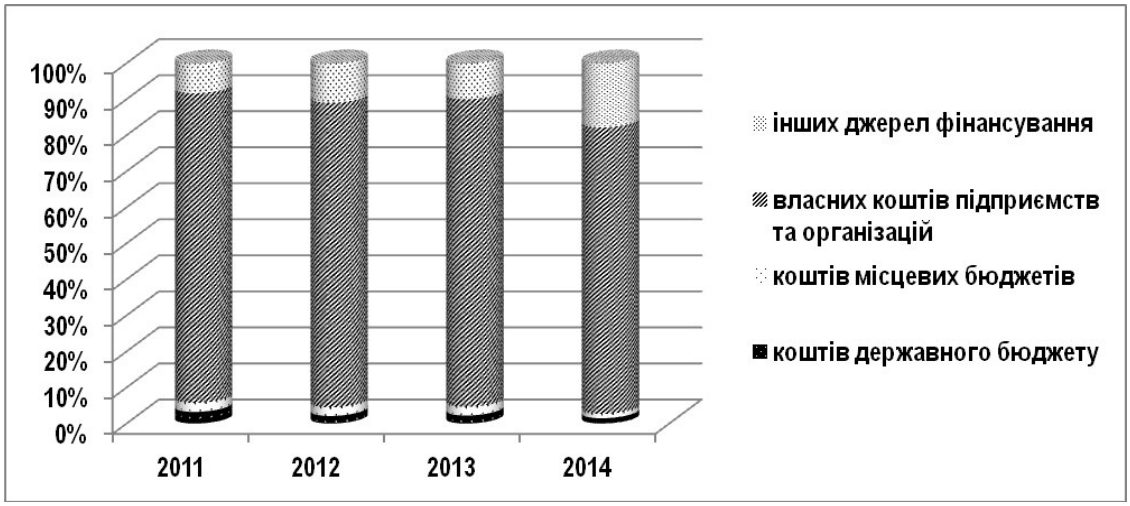


Рис.3. Джерела фінансування природоохоронної діяльності за 2011-2014 рр., Україна
Джерело: розроблено автором на основі даних Держкомстату [6-9]

У 2014 році в Україні витрати природоохоронної діяльності розподілилися між напрямками за наступними пріоритетами (рис.4): збереження біорізноманіття, охорона атмосферного повітря та проблеми зміни клімату, очищення зворотніх вод, науково-дослідні роботи, інші.

Контроль є важливим аспектом будь-якої діяльності не лише на державному рівні, а й на рівні кожного підприємства.. Завдання менеджменту полягає у забезпеченні ефективної роботи, у сприянні виконування безпосередніх завдань, і ліквідування усі викривлень та зловживань на підприємстві. Найдоцільнішим, на нашу думку, є внутрішній екологічний аудит. Він повинен бути фінансово незалежним від структурованих підрозділів, в яких проводиться перевірка.

Здійснення контролю супроводжується рядом перевірок.

По-перше, це моніторинг та вимірювання основних процесів та явищ, які можуть суттєво впливати на навколишнє середовище. Ці процедури мають бути чітко задокументовані (документування показників діяльності, ,прийнятих заходів контролю і відповідність цільовим та плановим екологічним показникам підприємства) і повинні носити регулярний характер. Для точності моніторингу необхідно використовувати відповідне обладнання.

По-друге, підприємство має розробити і проводити процедури періодичної оцінки відповідності діяльності підприємства діючому законодавству та іншим зобов'язанням, які воно взяло на себе. Результати таких перевірок зберігаються на підприємстві.

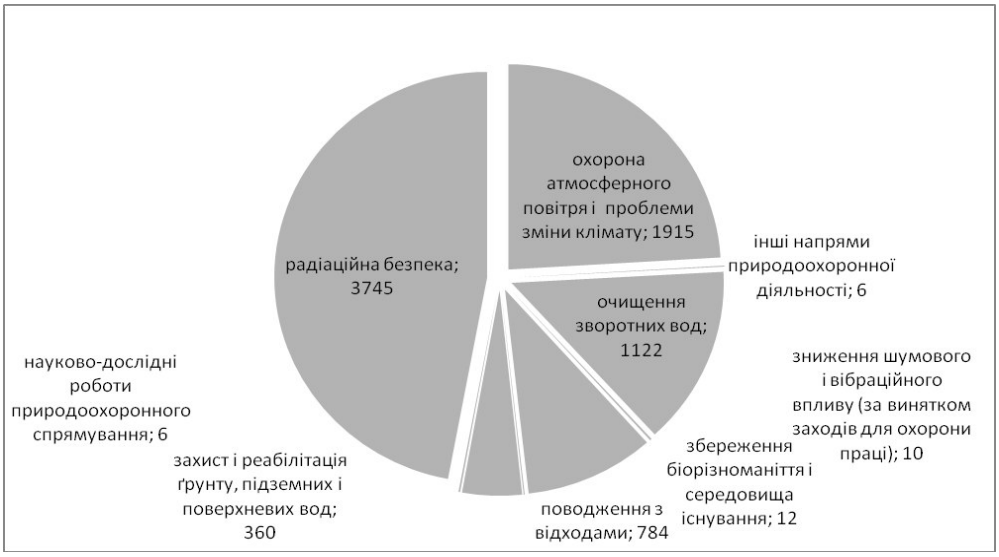


Рис.4. Витрати природоохоронної діяльності за напрямами 2014 рік, Україна
Джерело: розроблено автором на основі даних Держкомстату [6]

По-третє, підприємство повинно здійснювати заходи щодо виявлення та попередження порушень. Такі заходи мають визначатися вимогами стосовно:

- ідентифікації і виправлень порушень та прийняття рішень стосовно зменшення їх впливу на довкілля;
- розслідування порушень для визначення причин з яких вони виникають, та здійснення певних дій для не повторювання їх у майбутньому;
- оцінки необхідності проведення заходів з попередження порушень і подальшого їх усунення;
- запис результатів проведених корегуючих і попереджувальних дій;
- аналіз ефективності проведених дій.

Всі дії, які підприємство робить, мають бути пропорційні важливості проблем та задовольняти головний принцип економічності.

По-четверте, має бути ефективне управління документообігом, для забезпечення відповідності їх вимогам діючого законодавства та міжнародним стандартам. На підприємстві має бути створена система ідентифікації, зберігання, захисту, пошуку(з визначеним терміном зберігання та вилучення документів). Останні повинні зручно читатися, ідентифікуватися і відслідковуватися в процесі документообігу підприємства.

І по-п'яте, найважливіше, на нашу думку, має бути розроблена дієва система внутрішнього аудиту. Аудит в екологічному менеджменті повинен служити для оцінки ефективності, повноти та обґрунтованості використання коштів на здійснення заходів щодо зменшення екологічних ризиків, попередження і ліквідації техногенних, екологічних, геологічних та інших катастроф у формі сформульованої незалежної думки аудитора. При цьому основне завдання аудиту полягає у визначенні ефективності та виявленні нових шляхів і підходів до вирішення екологічних проблем.

На практиці застосовуються різні види екоаудиту.

Системний аудит – дослідження організації підприємства та його процесів стосовно їх структурної й функціональної дієздатності.

Аудит процесів – перевірка певних виробничих процесів і процедур із погляду заходів для захисту навколишнього середовища.

Контрольний аудит – перевірка виконання законодавчих розпоряджень.

Аудит з особливих причин, наприклад:аудит обробки спеціальних відходів; аудит впливу виробничого процесу на здоров'я людей; аудит (екологічного життєвого циклу) продукції; аудит якості продуктів; аудит викидів (скидів) підприємства в навколишнє середовище.

Висновок. Природоохоронна діяльність потребує не лише великого фінансування, але й проведення постійних контрольних заходів щодо її ефективності. Це можливо досягти зокрема, шляхом проведення періодичних аудитів природоохоронної діяльності. Основні цілі аудиту: 1. Підтвердженнярезультативності системи екологічного менеджменту. Аудит підтверджує досягнення підприємством запланованих чи встановлених показників, включаючи вимоги діючого законодавства та міжнародних стандартів. Це впевненість у тому що система екологічного менеджменту функціонує належним чином та чи може вона в майбутньому підтримуватися в належному робочому стані. 2. Забезпечення системного та повного подання інформації про результати аудиту зацікавленим користувачам. Така інформація повинна бути відповідною, достовірною, доречною та своєчасною, що можливо зробити через розроблення індивідуальних програм аудиту, виходячи із специфіки діяльності суб'єктів господарювання.

Література

1. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика [Текст]: [монографія]/ Н.І.Дорош. - К.: Т-во "Знання", КОО, 2006. - 495 с.

2. Купалова Г.І. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля / Г. Купалова, Т. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2012. – Випуск 142. –. С.12-16.

3. Москаленко А. П.Экономика природопользования и охраны окружающей среды [Текст]: [монографія] / А. П. Москаленко. — М. : ИКЦ «МарТ», Ростов-н/Д : Издательский центр «МарТ», 2003. — 224 с.

4. Пахомова Н.В. Экологический менеджмент. [Текст]: [монографія] / Н.В.Пахомова, А.Эндерс, К.Рихтер – СПб.: Питер, 2003. – 544 с. с. 453.

5. Шевчук В.Я. Екологічний аудит [Текст]: [монографія]/ В.Я.Шевчук, Ю.М.Саталкін, В.М. Навроцький - К.: Вища школа, 2000, — 344 с.

6. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі у 2014 році - експрес випуск від 15.05.2015р. № 144/0/06.4вн-15 [Текст] /Державна служба статистики. –К.:2015. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2015/05/123pdf.zip

7. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі у 2013 році - експрес випуск від 13.05.2014р. №167/0/06.4вн-14 [Текст] /Державна служба статистики. –К.:2014. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2014/05_14/120.zip

8. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі у 2012 році - експрес випуск від 13.05.2013р.№ 06.4-42/319 [Текст] /Державна служба статистики. –К.:2013. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2012/ expres_ 2012.htm

9. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі у 2011 році - експрес випуск від 11.05.2012р. № 06/4-34/298 [Текст] /Державна служба статистики. –К.:2012. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2012/05_12/106.zip

10. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі у 2010 році - експрес випуск від 11.05.2011 № 107 [Текст] /Державна служба статистики. –К.:2011. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2011/05_11/107.zip

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755VI: [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/275517.

12. Про охорону навколишнього природного середовища № 1264-XII від 25.06.1991: [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1264-12.

13. Про затвердження Порядку визначення плати і стягнення платежів за забруднення навколишнього природного середовища та Положення про республіканський позабюджетний фонд охорони навколишнього природного середовища № 18 від 13.01.1992 [Електронний ресурс] // Кабінет Міністрів України: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/18-92-%D0%BF.

14. Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору № 303 від 01.03.1999 [Електронний ресурс] // Кабінет Міністрів України: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/303-99-%D0%BF.

References

1. Dorosh N.I. Audyt: teoriia i praktyka [Tekst]: [monohrafiia]/ N.I.Dorosh. - K.: T-vo "Znannia", KOO, 2006. - 495 s.

2. Kupalova G. Ekologichna zvitnist' pidpriємstv yak skladova nacional'noї informacijnoї sistemi z oxoron idovkillya / G. Kupalova, T. Matvієnko // Visnik Kiївs'kogo nacional'nogo universitetu imeniTarasa Shevchenka. Ekonomika. – 2012. – Vipusk 142. –. C.12-16.

3. Moskalenko A. P.Эkonomyka pryrodopolzovanyia y okhrany okruzhaiushchei sredy [Tekst]: [monohrafiia] / A. P. Moskalenko. — M. : YKTs «MarT», Rostov-n/D : Yzdatelskyitsentr «MarT», 2003. — 224 s.

4. Pakhomova N.V.Эkolohycheskyi menedzhment. [Tekst]: [monohrafiia] / N.V. Pakhomova, A.Эnders, K.Rykhter – SPb.:Pyter, 2003. – 544 s. s. 453.

5. Shevchuk V.I. Ekolohichnyi audyt [Tekst]: [monohrafiia]/ V.I.,Shevchuk Y.M.Satalkinlu., V.M. Navrotskyi - K.: Vyshchashkola, 2000, — 344 s.

6. Expenses for environmental protection and environmental charges in 2014 – rapidreleaseof 15.05.2015r. # 144/0/15 06.4vn [Text] / StateStatisticsService. -K.: 2015. - Access: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2015/05/123pdf.zip

7. Expensesforenvironmentalprotectionandenvironmentalchargesin 2013 - rapidreleaseof13.05.2014p. #167/0/06.4вн-14 [Text] / StateStatisticsService. -K.: 2014. - Access: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2014/05_14/120.zip

8. Expensesforenvironmentalprotectionandenvironmentalchargesin 2012 - rapidreleaseof13.05.2013p. #06.4-42/319 [Text] / StateStatisticsService. -K.: 2013. - Access: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2012/ expres_ 2012.htm

9. Expensesforenvironmentalprotectionandenvironmentalchargesin 2011 - rapidreleaseof11.05.2012p. #06/4-34/298[Text] / StateStatisticsService. -K.: 2012. - Access: http://www.ukrstat. gov.ua/express/expr2012/05_12/106.zip

10. Expensesforenvironmentalprotectionandenvironmentalchargesin 2010 - rapidreleaseof11.05.2011 # 107[Text] / StateStatisticsService. -K.: 2011. - Access: http://www.ukrstat. gov.ua/express/expr2011/05_11/107.zip

11. Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 p. № 2755VI: [with changes and additions] / The Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. -Access: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/275517.

12. On environmental protection № 1264-XII of 25.06.1991: [with changes and additions] [Electronic resource] // The Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. - Access: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1264-12.

13. On approval of determining fees and levying of charges for environmental pollution and the Regulations on the Republican budgetary fund of Environmental Protection of 01.13.1992 № 18 [electronic resource] // The Cabinet of Ministers of Ukraine [site]. - Access: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/18-92-%D0%BF.

14. On approval of the establishment of norms of pollution of the environment and the recovery of this tax number 303 of 01.03.1999 [electronic resource] // The Cabinet of Ministers of Ukraine [site]. - Access: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/303-99-%D0%BF.

Малиновская Д.К., аспирант
КНУ имени Тараса Шевченко

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Определено влияние природоохранной деятельности, ее место в общих хозяйственных операциях. Рассмотрены основные показатели природоохранной деятельности в Украине, а именно проанализирована динамика начисления и уплаты экологического налога, его состав. Приведена динамика источников финансирования природоохранной деятельности за последние годы.

Намечены пути определения эффективности проведенной природоохранной деятельности, так как предприятия должно не только вкладывать средства в природоохранные программы различного характера, а и обеспечивать их рациональное применение. Рассмотрены составляющие контроля, особое внимание выделено внутреннему аудиту.

Ключевые слова: *расходы на природоохранную деятельность, экологический налог, внутренний аудит, мониторинг.*

Daria Malinovska, Ph.DStudent
Taras Shevchenko Kyiv National University

ENVIRONMENTAL AUDIT AS AN ELEMENT OF CONTROL OF ENTERPRISE ENVIRONMENTAL ACTIVITY

Environmental protection is one of the main stream in business development .The purpose of this research is to identify how company influent of environmental protection, its place in general activities. The article consists analyze of environmental activity in Ukraine, describes some main aspects, such as environmental tax, its calculation and payments. There are principle "polluter pay" in Ukraine, so that enterprise have to pay as much as they pollute. Unfortunately, the tax is not cover even some immediate environmental needs. This article also describes dynamics of the sources of environmental financing in recent years. The huge part of such financing is, of course, own funds of enterprises. However, government also takes part in updating present assets.

The companies should not only invest in environmental programs of various kinds, but also to ensure their effective use. Article consists the ways of determining the effectiveness of environmental activities. It is also considered components of control, special attention is allocated on internal audit.Internal audit can be different types: system audit, audit of processes, control audit. Regular audits will provide management with reliable information base and results of effectiveness environmental programs.

Key words: environmental expenses, environmental tax, internal audit, monitoring.