

Ю.Ю. Мороз, д.е.н., проф.

Житомирський національний агроекологічний університет

АУДИТ ВИТРАТ НА ОХОРОНУ ТА РАЦІОНАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ В ПРОЦЕСІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

В умовах реалізації ефективної екологічної політики підприємств зростає роль аудиту господарських операцій, пов'язаних з формуванням витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів, з метою висловлення незалежної думки про їх достовірність, доцільність, законність, ефективність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами користувачів. Невирішеним питанням лишається відсутність комплексної методики та інструментарію для практичного проведення аудиту витрат і їх результатів при формуванні природоохоронних заходів на підприємствах. Для вирішення зазначеної проблеми досліджено методичку формування екологічних витрат підприємства за напрямками природоохоронної діяльності з позицій їх розгляду як об'єкта аудиту. Сформульовано систему завдань аудиту операцій з формування екологічних витрат, що дозволяє побудувати логічну послідовність аудиторської перевірки. Ідентифіковано об'єкти аудиту екологічних витрат, розкрито їх сутність та розглянуто підходи до механізму їх формування. Виявлено вузькі місця та систематизовано проблемні питання при формуванні екологічних витрат в системі бухгалтерського обліку підприємства. Запропоновано сукупність аналітичних показників, які можуть бути використані в процесі аудиту природоохоронної діяльності підприємства та його відповідальності, пов'язаної з охороною довкілля. Визначено напрямки подальших досліджень щодо пошуків шляхів гармонізації бухгалтерського і статистичного обліку та податкових розрахунків екологічних витрат.

Ключові слова: *аудит; екологічні витрати; бухгалтерський облік; статистична звітність; аналіз; природні ресурси; природоохоронна діяльність.*

Постановка проблеми. Масштабність екологічних проблем, зростання забруднення навколишнього природного середовища вимагають спрямування діяльності підприємств, організацій та установ на їх усунення і спонукають до пошуку інструментів

еколого-економічного управління, що базуються на принципах сталого розвитку. Охорона навколишнього природного середовища – це комплекс заходів, спрямованих на запобігання, скорочення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи використанні продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування.

При цьому, однією з найголовніших перешкод розробки і реалізації ефективної екологічної політики підприємств є відсутність належного забезпечення учасників господарської діяльності (держави, власників, виконавчих органів управління, найманих працівників) комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність. Тому, на сьогодні, актуальним є питання розробки і впровадження на підприємствах системи екологічно-орієнтованого аудиту витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів, продуктом якого є саме інформація про оцінку взаємодії підприємства з довкіллям.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вченими зроблено значний внесок до теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з екологічними аспектами економічної діяльності підприємств за напрямками облік і екологічний аудит. Ці наукові напрями вагомо висвітлено у працях вітчизняних вчених, а також зарубіжних науковців: І.М. Вигівська [1], В.М. Жук [2], І.В. Замула [3], О.М. Кондратюк [5]. Проте, ще значна частина проблем, особливо щодо висловлення незалежної думки суб'єктів аудиту відповідно до вимог формування екологічних витрат на підприємствах, залишається невирішеною як у теоретичному, так і практичному плані.

Проведений огляд наявних досліджень свідчить, що і досі не розроблено методик та інструментарій для практичного проведення аудиту витрат і їх результатів під час формування природоохоронних заходів на вітчизняних підприємствах. Зокрема, це стосується ідентифікації структури витрат та джерел фінансування, відображення їх в обліку, формування показників статистичної звітності, розрахунку екологічних

податків, аналізу і оцінки ефективності витрат на природоохоронні заходи.

Постановка завдання. Метою дослідження є розкриття завдань аудиту екологічних витрат, обґрунтування необхідності його впровадження в систему контролінгу підприємства, формування методики та розробка обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення інформаційного забезпечення.

Викладення основного матеріалу. В першу чергу, варто зазначити, що витрати на охорону і раціональне використання природних ресурсів й екологічні платежі займають значне місце в господарській діяльності суб'єктів господарювання.

Протягом 2014 року на охорону навколишнього природного середовища підприємствами, організаціями та установами було витрачено 21925,6 млн. грн. (без ПДВ) та пред'явлено екологічних платежів на загальну суму 2926,2 млн. грн. З них 2918,1 млн. грн. становив екологічний податок та 8,1 млн. грн. – штрафні санкції за порушення природоохоронного законодавства.

Завданнями аудиту операцій з формування екологічних витрат є:

- встановлення правильності ідентифікації об'єктів екологічних витрат в цілому та за окремими напрямками;
- перевірка нарахування та повноти сплати екологічних платежів;
- підтвердження обґрунтованості створення джерел для покриття екологічних витрат;
- перевірка достовірності і повноти відображення об'єктів екологічних витрат в системі бухгалтерського обліку;
- правомірність віднесення екологічних витрат за окремими показниками статистичної звітності;
- оцінка ефективності здійснених екологічних витрат.

За нормативним визначенням до витрат на охорону навколишнього природного середовища належать всі види витрат, спрямовані на запобігання, скорочення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи використанні продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування.

Водночас, за діючими правилами в складі екологічних витрат не враховуються:

- заходи, що дають позитивний екологічний ефект, але втілені з технічних міркувань, для поліпшення умов праці та техніки безпеки;

- використання природних ресурсів (наприклад, водопостачання);

- фінансові показники, такі як амортизація та вартість основних засобів;

- перерахунки за депозитами, штрафи за порушення природоохоронного законодавства, компенсація шкоди, завданої навколишньому природному середовищу [4].

Виходячи з цього, об'єктами аудиту екологічних витрат можуть бути визнані:

1. Капітальні інвестиції в складі витрат на обладнання, технічне оснащення та будівництво об'єктів природоохоронного призначення (нових, розширення, реконструкція, реставрація, технічне переобладнання).

2. Капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення як витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів, які призводять до збільшення майбутньої економічної вигоди і на суму яких збільшується первісна вартість необоротних активів.

3. Поточні витрати на підтримку (утримання та експлуатацію) об'єктів (основних засобів природоохоронного призначення) у робочому стані.

4. Поточні природоохоронні витрати (вартість матеріалів, палива та енергії, інших ресурсів, витрачених на утримання та експлуатацію засобів природоохоронного призначення).

5. Екологічні платежі – збір за забруднення навколишнього природного середовища, що справляється за:

- ✓ викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення;

- ✓ скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти;

- ✓ розміщення відходів;

- ✓ радіоактивні відходи, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

- ✓ електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій);
- ✓ штрафи за адміністративні правопорушення в галузі охорони навколишнього середовища;
- ✓ використання природних ресурсів;
- ✓ позови про відшкодування збитків і втрат, заподіяних у результаті порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища.

6. Екологічні послуги – виплати коштів за надання послуг екологічного характеру.

Окрім цього, вважаємо, що об'єктами аудиту природоохоронної діяльності підприємства мають бути безпосередньо основні засоби природоохоронного призначення, нарахована на них амортизація та її цільове використання.

При аудиті нарахування та повноти сплати екологічних платежів звертається увага на порядок обчислення та сплати податку, що залежить від:

- ✓ виду забруднення навколишнього природного середовища;
- ✓ виду забруднюючих речовин;
- ✓ фактичних обсягів викидів забруднюючих речовин;
- ✓ ставки податку;
- ✓ застосування додаткових коригуючих коефіцієнтів;
- ✓ місця сплати екологічних податків.

В процесі аудиту екологічних витрат необхідно звернути увагу на формування джерел їх покриття, до яких належать:

- ✓ власні кошти підприємства (прибуток, амортизація, цільові фонди).

- ✓ кошти державного бюджету, в тому числі кошти державного фонду охорони навколишнього природного середовища.

- ✓ кошти місцевих бюджетів, в тому числі кошти місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища

- ✓ інші джерела фінансування (кредити банку, позикові кошти, враховуючи міжнародну технічну допомогу, гранти, кошти від продажу акцій під розширення виробництва, реконструкцію або модернізацію).

Як показує проведений аналіз фондів охорони навколишнього середовища, їх кошти використовуються

нераціонально. До недоліків існуючих фондів, на які звертає увагу аудитор, належать:

- порушення природоохоронного законодавства розпорядниками коштів (нецільове використання, відсутність затверджених у належному порядку кошторисів витрат, факти незаконного звільнення підприємств-забруднювачів навколишнього природного середовища від сплати збору);

- здійснення видатків фондів лише у формі гранту (безповоротної грошової допомоги), що призводить до великої кількості бажаних отримати кошти і не стимулює їх до ефективного використання;

- залежність фондів від інфляційних процесів та необґрунтованих рішень щодо їх використання;

- відсутність узгодженості щодо міжрегіональної екологічної політики;

- незначний обсяг формування коштів.

Організація і методика аудиту визначається, передусім, незалежним інформаційним забезпеченням аудитора про екологічні витрати.

При аудиті достовірності й повноти відображення об'єктів екологічних витрат в бухгалтерському обліку варто звернути увагу на те, що сьогодні в контексті облікової політики існує лише одне згадування про витрати на охорону навколишнього середовища, яке наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [8]. У п. 15.8 П(С)БО 16 [8] зазначено, що витрати на охорону навколишнього природного середовища включаються до загальнопромислових витрат підприємства. Як бачимо, згідно з обліковою регламентацією, витрати на охорону навколишнього середовища ідентифікуються суто як непрямі витрати і такі, які виникають лише у виробничих процесах та формують виробничу собівартість об'єктів діяльності.

В Податковому кодексі України витрати на охорону навколишнього середовища належать до інших витрат звичайної діяльності [7]. Інакше кажучи, витрати з природоохоронної діяльності відповідно до бухгалтерської регламентації враховуються до собівартості реалізованої продукції підприємства, рахунок 90 «Собівартість реалізації» і

незавершеного виробництва, а згідно з податковим законодавством вважаються витратами в періоді їх виникнення.

Варто зазначити, як зауважують І.М. Вигівська і Ю.В. Кулій-Дем'янюк [1], що ні у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, ні в інструкції про його застосування, не виділено жодного бухгалтерського рахунку для обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища. Дані нормативно-правові документи навіть не містять рекомендацій щодо субрахунків і аналітичних рахунків в контексті можливості відображення зазначених вище витрат.

Для потреб управління і аудиту екологічних витрат необхідно виділити окремі субрахунки, аналітичні рахунки і статті на синтетичних рахунках 10 «Основні засоби», 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» і 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Порядок відображення ремонтних робіт в обліку залежить від того, чи призводять вони до росту майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, чи ні. Адже у першому випадку витрати на ремонт відобразатимуться як капітальні інвестиції в об'єкт основних засобів, а в другому – як витрати періоду [9].

Рішення про характер та ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що сприятиме в майбутньому збільшенню економічних вигід, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта у придатному для використання стані й одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу наявної ситуації та суттєвості таких витрат.

Одним з найбільш ефективних джерел фінансування капітальних вкладень у природоохоронну діяльність, на наш погляд, можуть бути амортизаційні відрахування. Створення

екологічного амортизаційного фонду дозволить зацікавити підприємства в оновленні саме основних засобів природоохоронного призначення [10].

Важливим напрямом роботи аудитора є дослідження правомірності віднесення екологічних витрат за окремими показниками статистичної звітності. Для цього доцільно розробити алгоритми перевірки окремих показників щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі в статистичній звітності, використовуючи інформацію інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» [4].

Заключним етапом аудиту є оцінка ефективності здійснених екологічних витрат за допомогою аналітичних процедур. До показників, які характеризують рівень природоохоронної діяльності підприємства та його відповідальності, пов'язаної з охороною довкілля, належать:

1. Вартість наявних основних засобів та здійснених капітальних інвестицій, які забезпечують природоохоронну діяльність.

2. Рівень зносу необоротних активів природоохоронного призначення.

3. Загальний обсяг коштів, спрямованих на природоохоронну діяльність.

4. Обсяги використаних власних коштів підприємства для фінансування витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів.

5. Податкове навантаження в частині екологічних платежів.

6. Рівень витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів в собівартості продукції.

7. Обсяг фактичних викидів забруднюючих речовин на 1 грн. чистого доходу (в натуральних вимірниках та в сумі екологічного податку).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз стану аудиту витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів і джерел їх фінансування дозволив виявити ряд складних та невирішених теоретико-прикладних проблем перевірки даних бухгалтерського

обліку та статистичної звітності з метою висловлення незалежної думки про їх достовірність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами користувачів.

У межах аудиту екологічних витрат виділяються своєрідні опорні екологічні позиції (об'єкти). Розроблена нами методика аудиту забезпечує виконання його основних завдань, розпочинаючи від процесу ідентифікації об'єктів екологічних витрат до оцінки їх ефективності як складової господарської діяльності.

Формування показників екологічних витрат забезпечується правильно побудованою та функціонуючою системою бухгалтерського обліку, який є фіксатором всіх фактів господарського життя підприємства та основним джерелом статистичних даних і, відповідно, інформаційною платформою системи національних рахунків держави.

Інформація про екологічні витрати та результати їх аудиту є важливою складовою контролінгу, який забезпечує синтетичний цілісний погляд на екологічну діяльність підприємства у минулому, теперішньому та майбутньому, комплексний підхід до виявлення та розв'язання наявних проблем.

Подальші дослідження необхідно пов'язати з пошуком шляхів гармонізації бухгалтерського і статистичного обліку та податкових розрахунків екологічних витрат в сучасних умовах, під якими ми розуміємо виявлення принципів систематизації і уніфікації інформації.

Список використаної літератури:

1. *Вигівська І.М.* Сучасний стан бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища підприємств АПК / *І.М. Вигівська, Ю.В. Кулій-Дем'янюк* // Вісник ЖДТУ / Серія : Економічні науки. – 2014. – № 3 (69). – С. 42–48.
2. *Жук В.М.* Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / *В.М. Жук* // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18–23.
3. *Замула І.В.* Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / *І.В. Замула*. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.

4. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі»: наказ Держкомстату України № 494 від 24.10.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>.
5. *Кондратюк О.М.* Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / *О.М. Кондратюк.* – К., 2008. – 260 с.
6. *Муруева Э.К.* Экологические аспекты бухгалтерского учета (на примере лесного сектора экономики) : дис. ... канд. экон. наук / *Э.К. Муруева.* – Санкт-Петербург, 2007. – 282 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ МФУ № 318 від 31.12.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ МФУ № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. *Ядуха С.Й.* Формування джерел інвестицій у сфері природокористування / *С.Й. Ядуха* // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. – 2013. – № 3. – С. 277–281.

References:

1. Vyhivs'ka, I.M. and Kulij-Dem'ianiuk Yu.V. (2014), «Suchasnyj stan bukhgalters'koho obliku vytrat na okhoronu navkolyshn'oho seredovyscha pidprijemstv APK», *Visnyk ZhDTU Serii: Ekonomichni nauky*, No. 3 (69), pp. 42–48.

2. Zhuk, V.M. (2012), «Ekolohichni aspekty bukhgalters'koho obliku v ahropromyslovomu vyrobnytstvi», *Ahroekolohichnyj zhurnal*, No. 2, pp. 18–23.
3. Zamula, I.V. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik ekolohichnoi diial'nosti u zabezpechenni stijkoho rozvytku ekonomiky*, ZhDTU, Zhytomyr, 440 p.
4. Nakaz Derzhkomstatu Ukrainy (2006), «Zvit pro vytraty na okhoronu navkolyshn'oho pryrodnoho seredovyscha ta ekolohichni platezhi», *Instruktsiia schodo zapovnennia formy derzhavnogo statystychnoho sposterezhenia № 1-ekolohichni vytraty*, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>
5. Kondratiuk, O.M. (2008), *Oblik i analiz ekolohichnykh vytrat promyslovykh pidpriemstv*: dissertation, Kyiv, 260 p.
6. Murueva, E.K. (2007), *Ekolohycheskye aspekty bukhgalterskoho ucheta (na prymere lesnoho sektora ekonomiky)*: dissertation, St. Peterburg, 282 p.
7. Podatkovyj kodeks Ukrainy (2010), No. 2755-VI, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Nakaz MFU (1999), *Polozhennia (standart) bukhgalters'koho obliku 16 «Vytraty»*, No. 318, available at : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
9. Nakaz MFU (2000), *Polozhennia (standart) bukhgalters'koho obliku 7 «Osnovni zasoby»*, No. 92, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
10. Yadukha, S.J. (2013), «Formuvannia dzherel investytsij u sferi pryrodokorystuvannia», *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu*, No. 3, pp. 277–281.

МОРОЗ Юлія Юзефівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне та контрольне забезпечення управління ринковою вартістю підприємства.

Стаття надійшла до редакції 14.04.2016.