

УДК 502.33: 631.15

**М. М. Кочерга,***к. с.-г. н., с. н. с.,**заступник директора з наукової роботи та інноваційної діяльності,  
Інститут агроекології і природокористування НААН, м. Київ*

## ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕКОЛОГІЧНИХ ПЛАТЕЖІВ У СФЕРІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

*М. М. Kocherga**Ph.D. in Agricultural Sciences, Senior Research Fellow Vice director on research work and innovation activity  
Institute of Agroecology and Nature Management of NAAS*

### CONDUCTION OF THE AUDIT ENVIRONMENTAL CHARGES IN AGROINDUSTRIAL PRODUCTION

*У статті удосконалені теоретико-методичні підходи до становлення екологічного аудиту підприємств АПК шляхом розмежування економічних, техніко-технологічних і організаційних аспектів його здійснення. Для ілюстрації методики екологічного аудиту приводиться практичний приклад аудиту екологічних платежів у частині плати за негативний вплив на навколишнє природне середовище.*

*In the article improved theoretical-methodical approaches to formation of an environmental audit agroindustrial enterprises by distinguishing economic, technical, technological and organizational aspects of its implementation. To illustrate the methods of environmental audit the author gives practical examples of environmental payments audit in relation to the payments for the negative environmental impact.*

*Ключові слова: екологічний аудит, агропромислове виробництво, екологічні платежі, аспекти, навколишнє природне середовище.*

*Key words: environmental audits, agro-industry, environmental fees, aspects, environment.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах ринкових відносин, самостійності господарюючих суб'єктів різного ступеня та рівня ієрархій можливість й ефективність механізму оптимізації використання ресурсного потенціалу та зміни структур виробництва визначаються їх здатністю узгоджувати цілі організації з розвитком виробничого комплексу. Кожен елемент економічної системи вільний у виборі методів управління на власному рівні, але при цьому повинен враховувати обмеження, що формуються зовнішнім середовищем. Розробка механізму і системи управління, стимулюючої природоохоронні заходи, є необхідною для забезпечення соціально-економічного та екологічного розвитку і пов'язана з вирішенням двох завдань: 1) необхідністю формування структури управління шляхом виділення основних елементів і їх взаємозв'язків, визначення переліку прав і обов'язків окремих господарюючих суб'єктів; 2) необхідністю розробки, тестування і оцінки найбільш раціональних рівнів природоохоронних нормативів, штрафів, виплат, визначають конкретний зміст такого механізму.

Особливе місце в системі такого управління займає екологічний аудит — інструмент, що включає в себе організаційно-економічні фактори захисту навколишнього середовища. Він дозволяє вибрати оптимальний варіант природоохоронних механізмів, організувати інформаційно-аналітичний контроль за станом і ступенем використання природних ресурсів, дати оцінку еколого-економічної доцільності того чи іншого інвестиційного проекту.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Теоретичною базою дослідження та сформованих висновків стали праці таких вітчизняних та зарубіжних учених з питань екологічного менеджменту: І.К. Бистрякова, Т.П. Галушкіної, Б.М. Данилишина, С.І. Дорогунцова, В.М. Трегобчука, Т.Ю. Туниці, О.І. Фурдичка, С.К. Харічкова, М.А. Хвесика, Є.В. Хлобистова, О.М. Царенка та інших. У їх дослідженнях висвітлені питання, пов'язані з екологізацією усіх сторін суспільної діяльності, впровадженням сучасних механізмів та інструментів екологізації та забезпечення ресурсно-екологічної безпеки. Питанням формування та функціонування екологічного аудиту в Україні присвячено праці Н.М. Андреевої, О.О. Веклич, У.П. Новак, Т.І. Пізняк, О.Ф. Савченка, М.М. Шафорстової, Г.Г. Шматкова та інших. Поряд з цим, недостатньо вивченим залишається питання екологічного аудиту саме об'єктів агропромислового виробництва, де широко використовуються екологічно небезпечні речовини, не приділяється увага ролі аудиту у виробництві екологічно безпечної продукції АПК.

#### МЕТА СТАТТІ

Метою статті є обґрунтування методики проведення аудиту екологічних платежів у сфері агропромислового виробництва.

#### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Господарська практика вітчизняних агропромислових підприємств останнім часом свідчить про

**Таблиця 1. Об'єкти аудиту екологічних платежів та їх результати**

№	Об'єкти	Повинно бути встановлено
1	Водний податок	Правильність обчислення оподаткованої бази, застосовуваних ставок, коефіцієнтів. Правильність організації та ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)
2	Земельний податок	Правильність обчислення оподаткованої бази, застосовуваних ставок, коефіцієнтів. Правильність організації та ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)
3	Плата за негативний вплив на довкілля	Правильність розрахунку платежів за викиди, скиди забруднюючих речовин та за розміщення відходів. Правильність організації та ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)
4	Штрафи за забруднення довкілля	Правильність організації та ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)

**Таблиця 2. Загальний план аудиту екологічних платежів**

№	Заплановані види робіт	Період проведення аудиту	Виконавець	Примітки
1	Аудит водного податку	-	-	-
2	Аудит земельного податку	-	-	-
3	Аудит плати за негативний вплив на навколишнє природне середовище	-	-	-
4	Аудит штрафів за викиди, скиди забруднюючих речовин та за розміщення відходів	-	-	-

**Таблиця 3. Програма аудиту екологічних платежів**

Перелік аудиторських процедур	Робочі документи аудитора
<i>Аудит розрахунків по водному податку:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>перевірка формування бази оподаткування;</li> <li>перевірка правильності складання та своєчасності подачі декларацій;</li> <li>перевірка правильності і своєчасності сплати податку;</li> <li>перевірка правильності організації і ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)</li> </ul>	Регістри бухгалтерського обліку. Платіжні доручення. Виписки банку. Податкова декларація збору за спеціальне використання води. Інші документи
<i>Аудит розрахунків по земельному податку:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>перевірка формування бази оподаткування;</li> <li>перевірка правильності складання та своєчасності подачі декларацій;</li> <li>перевірка правильності і своєчасності сплати податку;</li> <li>перевірка правильності організації і ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)</li> </ul>	Регістри бухгалтерського обліку. Платіжні доручення. Виписки банку. Декларації з плати за землю. Інші документи
<i>Аудит плати за негативний вплив на довкілля:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>перевірка правильності обчислення суми платежів;</li> <li>перевірка правильності складання та своєчасності подачі звітних форм;</li> <li>перевірка правильності та своєчасності сплати плати;</li> <li>перевірка правильності організації і ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)</li> </ul>	Регістри бухгалтерського обліку. Платіжні доручення. Виписки банку. Розрахунки плати за негативний вплив на довкілля. Форми статистичної екологічної звітності. Дозволи та ліміти. Інші документи
<i>Аудит штрафів за викиди забруднюючих речовин:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>перевірка правильності і своєчасності сплати штрафів;</li> <li>перевірка правильності організації і ведення бухгалтерського обліку (екологічного обліку)</li> </ul>	Регістри бухгалтерського обліку. Платіжні доручення. Виписки банку. Постанова про призначення адміністративного покарання. Розрахунок збитку. Інші документи

те, що активізувалися дії з оцінки відповідності екологічних характеристик підприємств нормативним вимогам, перш за все, щодо дотримання нормативів впливу на навколишнє середовище; гранично допустимих концентрацій забруднюючих речовин, а також вимог до технологічних процесів і продукції, що випускається. Але треба підкреслити, що не тільки аналіз відповідності діяльності економічного суб'єкта зазначеним вище критеріям повинен бути одним із основних напрямів екологічної роботи аудиторів.

Екологічний аудит є ринковим інструментом екологічного менеджменту, застосування якого є особливо актуальним при переході до формуван-

ня сталого агропромислового виробництва. У той же час екологічний аудит є функціонально відособленим напрямом еколого-економічної діяльності на підприємстві, що пов'язане з реалізацією контрольно-консалтингових функцій екологічного менеджменту для прийняття оперативних та стратегіч-

них управлінських рішень [1, с. 75]. Тобто екологічний аудит агропромислового виробництва є, на наш погляд, організаційно-економічною системою незалежного контролю і контролінгу виробничо-екологічної діяльності, фінансово-економічного стану підприємств АПК незалежно від форм господарювання у взаємозв'язку з рівнем регулювання використання природних ресурсів.

При проведенні екологічного аудиту, на наш погляд, треба чітко розрізняти економічну, техніко-технологічну і організаційну сторони його реалізації. У зв'язку з цим можна вказати на необхідність виділяти види екологічного аудиту: екологічний організаційно-управлінський аудит; екологічний технічний аудит; екологічний технологічний аудит; екологічний обліково-економічний аудит.

Основні відмінності змісту цих видів аудиту повинні бути відображені в плані та програмі аудиторської перевірки. На нинішньому етапі національної практики залишається серйозною проблемою мотивація розробки та проведення програм добровільного (ініціативного) екологічного

аудиту в системі екологічного менеджменту з перспективою розвитку інтегрованої системи екологічного менеджменту та екологічного аудиту. В якості основних спонукальних причин необхідності проведення екологічного аудиту можна розглядати: інвестиційний процес; екологічну експертизу; приватизацію; відносини з територіальними і державними органами екологічного контролю та управління; відносини із громадськістю та населенням; запобігання виникнення гострих екологічних проблем; врегулювання складних існуючих конфліктних ситуацій; екологічна освіта [2, с. 250].

Характеризуючи екологічний аудит на прикладі аудиту екологічних платежів, можна ствер-

**Таблиця 4. Детальна програма перевірки розрахунку плати за негативний вплив на навколишнє середовище СП ТОВ "Нива Переясловщини" за 2012 рік**

Аудиторська процедура	Аудиторські докази
Вибіркова перевірка правильності формування суми плати за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення	Розрахунок плати за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення. Податковий кодекс України. Інші нормативні документи.
Суцільна перевірка формування суми плати за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення	Розрахунок плати за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення: Службовий лист «Про витрату палива за 2012 р.»; шляхові листи; законодавчі акти; нормативні документи
Суцільна перевірка формування сум плати за відходи, які підлягають лімітуванню	Ліміт на утворення і розміщення відходів на 2012 р. Дозвіл на розміщення відходів у 2012 році. Законодавчі акти, нормативні документи
Вибіркова перевірка обсягу переданих відходів обслуговуючим організаціям	Товарно-транспортні накладні
Арифметична перевірка підсумкової суми плати за негативний вплив на навколишнє середовище	Розрахунок плати за негативний вплив на навколишнє середовище СП ТОВ «Нива Переясловщини»

Перевірка правильності формування розрахунку плати передбачає комплексну перевірку кожного розділу даного документа [4, с. 229]. У зв'язку з цим, для простоти формування результатів дослідження була розроблена таблиця, що відображає взаємозв'язок етапів перевірки та робочих документів аудитора.

джувати наступне: аудит екологічних платежів є різновидом екологічного аудиту, в кожній країні і в кожній галузі економіки існує своя специфіка проведення аудиту; універсальних методів і процедур проведення екологічного аудиту не існує, є лише загальні рекомендації, що виробляються національними спілками підприємців та міжнародними організаціями.

При плануванні аудиту екологічних платежів необхідно визначити основні об'єкти. Для підприємств можна виділити наступні об'єкти (табл. 1) [3, с. 47].

Для обґрунтованого вираження своєї думки про правильність організації та ведення обліку і складання звітності по екологічних платежах аудитор повинен отримати достатні для цього аудиторські докази. При перевірці обліку та звітності з екологічних платежів аудитор може застосовувати такі основні способи отримання доказів, як спостереження, інспектування, перерахунок, аналітичні процедури [4; 5]. Важливим при плануванні аудиту, зокрема аудиту екологічних платежів, є складання загального плану і формування програми аудиту. Загальний план аудиту екологічних платежів можна схематично представити наступним чином (табл. 2).

Планування аудитором своєї роботи здійснюється безперервно протягом усього часу виконання аудиторського завдання у зв'язку з мінливими обставинами або несподіваними результатами, отриманими в ході виконання аудиторських процедур [4, с. 227]. Причини внесення значних змін у загальний план і програму аудиту повинні бути документально зафіксовані. Програму аудиту екологічних платежів можна представити схематично (табл. 3).

Для ілюстрації методики аудиту екологічних платежів наведемо практичні приклади його проведення в агропромисловому підприємстві (табл. 4). Для прикладу було обрано СП ТОВ "Нива Переясловщини" як найбільше свиного господарське підприємство Київщини з понад 170 тис. товарних свиней на рік.

### ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, аналіз соціально-економічних процесів, що відбуваються в АПК, підтверджує очевидну необхідність: екологічний облік і екологічний аудит повинні увійти до складу інструментів управління господарською діяльністю поряд із бухгалтерським обліком та аудитом. Запропоновано в процесі становлення екологічного аудиту підприємств АПК розмежовувати економічні, техніко-технологічні і організаційні аспекти його здійснення. Для ілюстрації методики екологічного аудиту наводяться практичні приклади Програми аудиту екологічних платежів у частині плати за негативний вплив на навколишнє середовище та докладної програми перевірки Розрахунку плати за негативний вплив на навколишнє природне середовище.

#### Література:

1. Кочерга М.М. Організаційно-економічний механізм екологічного аудиту сільськогосподарського виробництва / М.М. Кочерга // Науковий вісник НАТУ України: збірник науково-технічних праць. — Львів: РВВ НАТУ України. — 2012. — Вип. 22.02. — С. 73—79.
  2. Мартиненко В.О. Екологічний аудит: проблеми формування та розвитку / В.О. Мартиненко, В.П. Гордієнко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. — 2011. — Вип. 36. — С. 250—254.
  3. Саенко К.С. Учет экологических затрат: [монография] / К.С. Саенко. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 376 с.
  4. Саенко К.С. Экологический аудит в системе аудиторских процедур хозяйственной деятельности / К.С. Саенко // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — № 1. — С. 221—230.
  5. Сидорчук В.Л. Экологический аудит в системе управления природопользования: муниципальный уровень: [монография] / В.Л. Сидорчук, Р.Т. Давыдов. — М.: РЭФИА, 2001. — 256 с.
- Стаття надійшла до редакції 18.03.2013 р.