

ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ: СУТНІСТЬ І НЕОБХІДНІСТЬ

Н.В. Бойченко, Н.С. Ковалевська, Т.А. Наумова

Розглянуто сутність та передумови створення екологічного аудиту. Проведено аналіз зарубіжного досвіду розподілу екологічного податку. Наведено статистичні дані, які доводять необхідність та доцільність для підприємства застосовувати цей вид аудиту. Зроблено висновки, що екологічний аудит є дієвим механізмом процесу управління навколишнім середовищем.

Ключові слова: аудит, екологія, податок, статистика, забруднення, економія, управління.

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ: СУЩНОСТЬ И НЕОБХОДИМОСТЬ

Н.В. Бойченко, Н.С. Ковалевская, Т.А. Наумова

Рассмотрена сущность и предпосылки создания экологического аудита. Проведен анализ зарубежного опыта распределения экологического налога. Приведены статистические данные, которые доказывают необходимость и целесообразность для предприятий применять этот вид аудита. Сделаны выводы, что экологический аудит является действующим механизмом процесса управления окружающей средой.

Ключевые слова: аудит, экология, налог, статистика, загрязнение, экономия, управление.

ENVIRONMENTAL AUDIT: ESSENCE AND NECESSITY

N. Boychenko, N. Kovalevska, T. Naumova

The article examines aspects of the development and establishment of an environmental audit in the country. One of the primary issues is inadequate and the development of applicable laws. The necessary steps and outlines the prerequisites for the implementation and dissemination of environmental audits. The foreign experience of environmental taxation is considered; also basic form of environmental taxation is highlighted. The components forming the environmental are defined. The dynamics and structure of revenues indicators of environmental tax in Ukraine for 2012–2015 years are analyzed, which indicates upward trend of its

components. The basic changes in legislation and regulation concerning environmental tax administration and distribution of funds received from the environmental tax in Ukraine in 2016. The basic directions of improvement of the environmental tax are outlined, based on the comparison of the current environmental taxation in Ukraine from developed countries of the European Union.

Estimation of fiscal values environmental tax in Ukraine. Analysis of revenue performance by components environmental tax on part of their enrollment at different levels of the state budget in the context of public spending environment.

Keywords: *audit, ecology, tax, statistics, pollution saving, management.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. На початку ХХ століття бухгалтерський облік був відстороненим від питань збереження довкілля. Облікова інформація створювала загрозу процесу становлення індустріального суспільства. Політика індустріалізації призвела до значного зростання кількості підприємств важкої промисловості, що збільшило навантаження на природне середовище.

Можна стверджувати, що сьогодні велика територія України характеризується як зона екологічної небезпеки. Аналіз літературних джерел свідчить, що антропогенний вплив на території України перевищує рівень європейських країн.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Екологічний аудит став предметом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед вітчизняних вчених великий науковий внесок щодо процесу формування теоретико-методологічних основ екоаудиту зробили В.А. Борисова, Т.П. Галушкіна, Н.В. Гончаренко, Я.В. Мех, В.М. Навроцький, У.П. Новак, О.Ф. Савченко, Ю.М. Саталкін, В.Я. Шевчук, Я.О. Яковенчук, та ін. Серед зарубіжних необхідно відзначити науковий внесок А. Ендреса, Н.В. Пахомової, І.М. Потравного, К. Ріхтера, Г.П. Серова, С.С. Тимофєєвої та ін. Проте не зважаючи на численні праці у сфері екологічного аудиту, все ж таки існує ряд невирішених питань, які потребують уваги.

Мета статті полягає в аналізі наукових публікацій щодо проблем у галузі екологічного аудиту України та узагальнення необхідності його застосування на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Забруднення навколишнього середовища України, зокрема повітряного басейну, водних та земельних ресурсів набуло критичних наслідків. Так, у процесі виробництва щорічно використовують близько 1,5 млрд тон природних ресурсів, що з розрахунку на душу населення становить майже 30 тон. Такі великі обсяги використання ресурсів можна пояснити екстенсивним характером експлуатації природного ресурсного потенціалу.

Найбільший обсяг викидів припадає на Донецько-Придніпровський регіон – 79% від загальної кількості викидів в країні. Найвідчутніше забруднюють атмосферне повітря підприємства енергетики – 32%, металургії – 25%, вугільної промисловості – 23%.

Щорічно у водні басейни України викидають більше ніж 14 млрд м³ стічних вод, найвищі показники скидів забруднених вод на одного мешканця країни мають Дніпропетровська, Донецька, Луганська, Запорізька області, найнижчі – Тернопільська, Хмельницька, Київська.

Погіршуються фізичні й хімічні властивості ґрунтів, розширюються площі деградованих земель, забруднених стічними водами, хімічними сполуками і радіонуклідами. Ерозією уражено 18% території України.

Значної шкоди екології завдають відходи виробництва й побуту. Загальна маса нагромаджених в Україні твердих промислових відходів нині становить понад 25 млрд т, а зайнята ними площа земель – 160 тис. га. Незважаючи на зниження темпів суспільного виробництва продовжується процес прогресуючого нагромадження відходів у промисловому секторі економіки.

Лише частину цих відходів, яка не перевищує 10–12% від маси їх утворення, застосовують як вторинні ресурси.

За даними Міністерства екології та природних ресурсів середньорічні втрати валового внутрішнього продукту (ВВП) країни внаслідок погіршення екологічного стану досягли 10–15%.

Отже, основну загрозу біорізноманітності становлять діяльність людини та відсутність дієвого екологічного контролю, що призводить до знищення природного середовища, виникнення загроз для існування флори й фауни.

Одним із дієвих економічних інструментів екологічної політики, що дає змогу вирішувати нагальні питання, а також стимулювати скорочення обсягів викидів забруднювальних речовин і формувати у забруднювачів навколишнього природного середовища більш свідоме ставлення до природних ресурсів, є екологічний податок. У зв'язку з цим постає проблема адміністрування екологічного податку, його розподілу між бюджетами різних рівнів, а також ефективного розподілу коштів та їх використання на відповідні цілі.

Екологічний податок є вагомим джерелом наповнення бюджетів країн Європейського Союзу. Так, у 27 країнах ЄС у 2009 р. екологічні податки становили 2,4% від ВВП. До країн-членів із найбільшою часткою цих податків у ВВП належать Данія (5,7%), Нідерланди (3,9%), Болгарія та Мальта (по 3,5%), а найнижча частка – в Іспанії

(1,6%), Литві (1,7%), Румунії (1,8%) і Латвії (1,9%) [1]. В Україні екологічний податок є далеко не бюджетоформувальним і становить приблизно 0,2% ВВП. Згідно з Податковим кодексом України [2, ст. 240], екологічний податок складається з надходжень від викидів забруднювальних речовин у атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; надходжень від скидів забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти; екологічного податку, який сплачують за розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); надходжень від утворення радіоактивних відходів (враховуючи вже нагромаджені); надходжень від тимчасового зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії термін. У табл. 1 наведено динаміку показників надходжень за складниками екологічного податку в Україні за 2012–2015 рр., яка свідчить про тенденцію до зростання.

Таблиця 1

Показники надходження екологічного податку за 2012–2015 рр., млн грн

	2012	2013	2014	2015
Екологічний податок – усього	1988,2	2028,5	3050,6	2918,1
зокрема за				
викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин	1436,6	1386,7	2159,6	1966,5
стаціонарними джерелами забруднення	1254,9	1271,9	2046,0	1834,9
пересувними джерелами забруднення	181,6	114,8	113,6	131,6
скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти	60,2	74,3	117,0	116,4
розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи на об'єктах	491,3	567,4	773,8	835,2

Джерело: сформовано за даними Держкомстату України [2]

Отже, найбільшу питому вагу в структурі екологічного податку становлять надходження від сплати за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин, яка, щоправда, щороку зменшується: від 72,3% у 2011 р. до 67,4% у 2014 р., а найменшу частку – надходження від сплати за скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні

об'єкти, яка щороку збільшується: від 3% у 2011 р. до 4% у 2014 р. Для екологічного податку Податковим кодексом України [3] передбачено понижувальний коефіцієнт 0,8 у разі переходу на маловідходні і безвідходні ресурсо- та енергозберігаючі технології, впровадження найкращих існуючих технологій. Отже, Податковий кодекс передбачає можливість отримання певних податкових преференцій запроваджувачам новітніх технологій, використання яких дасть змогу менше забруднювати навколишнє природне середовище та більш ефективно використовувати природні ресурси.

Важливим для отримання загальної оцінки є дослідження показників, пред'явлених до сплати, та фактично виконаних обсягів за складовими екологічного податку в Україні за 2012–2014 рр. За даними таблиці 1 спостерігається суттєва фактична несплата нарахованого екологічного податку у 2014 р., що в середньому за досліджуваними показниками складає біля 90% від нарахованого, що нижче за такий самий показник у 2013 р. на 7%. Така ситуація пояснюється змінами податкового законодавства та складністю адміністрування екологічного податку.

Аналіз розподілу коштів, отриманих від екологічного податку в Україні станом на 2015 р. у своєму дослідженні здійснила О.А. Чала [4], де, зокрема, відзначила, що трансформація системи розподілу екологічного податку реалізована шляхом закріплення надходжень тільки за загальним фондом у частці 80% до місцевих і 20% до державного бюджетів. Частки надходжень від екологічного податку прив'язані до території його формування.

Антропогенне забруднення навколишнього середовища й нераціональне використання природних ресурсів продовжують залишатись основними проблемами як за кордоном, так і в Україні.

Бухгалтерський облік забезпечує формування інформації про природний капітал суспільства та результати діяльності господарюючого суб'єкта. Опрацьована в процесі обліку інформація використовується в обрахунку аналітичних показників для прийняття управлінських рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами.

Одним із дієвих інструментів підвищення еколого-економічної обґрунтованості і ефективності діяльності суб'єктів господарювання є екологічний аудит. Аналіз міжнародного досвіду з питань екологічного аудиту свідчить про широке застосування цього інструменту в економічно розвинутих країнах, починаючи з 70-х років минулого сторіччя, в якості засобу отримання й оцінки екологічної інформації про підприємство з метою зниження рівня ризику для навколишнього середовища і здоров'я населення. До початку 90-х років багато комерційних банків стали використовувати екологічний

аудит для попередження ризику неплатежів за позичками своїх позичальників та банкрутства у зв'язку з їх діяльністю у сфері навколишнього середовища. У ряді країн, починаючи з 90-х років, прийняті національні стандарти, які регламентують діяльність у сфері екологічного менеджменту та аудиту, серед них британський стандарт BS 7750 Інституту стандартів Великої Британії, стандарт CSAZ 750-94 Канадської асоціації стандартів, стандарти з екологічного аудиту та управління у сфері охорони навколишнього природного середовища Міжнародної організації стандартів – ISO 14000. За кордоном екоаудит здійснюється спеціальними фірмами, які всебічно вивчають діяльність підприємства, починаючи з історії його розвитку. Він спрямований не тільки на оцінку екологічного стану підприємства і виявлення відхилень його діяльності від законодавчо встановлених нормативів. У перелік його компетенцій входить аналіз використовуваних підприємством технологій, стану справ у фінансово-економічній сфері з метою збільшення прибутку і зменшення ризику можливих штрафів у разі порушення екологічного законодавства. Екоаудит оцінює еколого-економічну діяльність з позиції інтересів самого підприємства, тим самим підвищуючи його конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість. Так, Світовий банк та Європейський банк реконструкції і розвитку використовують екологічний аудит для оцінювання діяльності компаній, які ними фінансуються. Рішення цих банків про виділення інвестицій приймається з урахуванням дотримання вимог екоаудиту.

Інтеграційні процеси, що розвиваються в Україні, а також зацікавленість у фінансуванні різноманітних проектів іноземними інвесторами вимагають застосування загальноприйнятих у світовій практиці екологічних процедур. Аудит як елемент забезпечення прав власності надзвичайно важливий для економіки, тому що дозволяє зменшити інформаційний і комерційний ризик, зв'язаний із прийняттям управлінських рішень із метою розробки рекомендацій з ефективного використання ресурсів в області природокористування й охорони навколишнього середовища. Застосування екологічного аудиту як інструмента забезпечення сприятливого екологічного клімату є одним із пріоритетних напрямів діяльності Міністерства охорони навколишнього середовища України.

Зазначене вище свідчить про те, що Україна сьогодні перебуває в стані затяжної еколого-економічної кризи, яка має тенденцію до поглиблення. Великі обсяги штрафних санкцій можуть бути передумовою підвищення екологічної безпеки, у той час як своєчасно проведений екологічний аудит буде виконувати функцію попередження забруднення та попередження штрафних санкцій для підприємства, що представлено у табл. 2.

Таблиця 2

**Показники перевірок підприємств
щодо забруднення навколишнього середовища**

Назва заходу	Од. виміру	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Кількість перевіраних об'єктів	од.	1381	1022	829	701	865	779
Складено актів перевірок	од.	1545	1022	829	701	846	852
Кількість складених протоколів про адміністративне правопорушення	од.	4046	2830	2671	2535	2394	2398
Притягнуто до адміністративної відповідальності	чол./грн	4010/ 2765 11	2775/ 2471 84	2634	2504/ 3485 63	2367/ 3189 26	2348/ 3789 59
Стягнуто адміністративних штрафів	чол./грн	3253/ 2242 76	2209/ 1985 90	2914/ 2615 72	2470/ 3199 14	1925/ 2541 95	1957/ 3165 87
Кількість випадків щодо обмеження, тимчасову заборону (припинення) господарської діяльності	од.	34	42	77	46	54	16

Джерело: сформовано за даними Держкомстату України [5]

Сьогодні Україна вже має у своєму розпорядженні різноманітні форми вираження еколого-правових норм. Сукупність усіх законодавчих еколого-правових актів, які регулюють, установлюють або визначають екологічні правовідносини, вважається екологічним законодавством. До його складу входять загальні (закони, кодекси), специфічні та міжгалузеві законодавчі акти.

Реальним поштовхом для розвитку екоаудиту в нашій державі стало його законодавче закріплення у червні 2004 року Законом України «Про екологічний аудит» № 1862-IV[6], згідно з яким екологічний аудит – це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідальності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи

екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України та іншим критеріям екологічного аудиту.

Висновки. Таким чином, на підставі проведеного дослідження нами зроблено висновок, що екологічний аудит як новий напрям аудиторської діяльності є дієвим механізмом процесу управління навколишнім середовищем. Екологічний аудит в Україні проводиться з метою забезпечення відповідності діяльності підприємства природоохоронному законодавству, головною ціллю якого є сприяння підприємства формуванню екологічної політики, екологічної програми та пріоритетів у здійсненні заходів із охорони навколишнього середовища.

Список джерел інформації / References

1. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо цільового спрямування екологічного податку : Закон України від 24.12.2015 р. № 918-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/918-19/paran7#n7>

On Amendments to the Budget Code of Ukraine concerning the targeted use environmental tax, Legislation of Ukraine vid 24.12.2015 r., № 918-VIII, available at: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/918-19/paran7#n7>

2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

Tax Code of Ukraine: Zakon Ukrayiny vid 02.12.2010 № 2755-VI, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Офіційний сайт державного комітету статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/ns_rik/analit/arhiv.htm

Ofitsiyyny sayt derzhavnoho komitetu statystyky, available at: http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/ns_rik/analit/arhiv.htm

4. Чала О. А. Сучасні аспекти розподілу екологічного податку в контексті забезпечення екологізації національної економіки [Електронний ресурс] / О. А. Чала // Ефективна економіка : зб. наук. праць. – 2015. – № 3. – Режим доступу : <https://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3908>

Chala, O.A. (2015), «Modern aspects of environmental tax allocation in the context of the national economy greening», available at: <https://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3908>

5. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: показники виконання державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643

Ofitsiyyny sayt Ministerstva finansiv Ukrayiny: pokaznyky vykonannya derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny, available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643

6. Про екологічний аудит № 1862-IV : Закон України від 24 червня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>

On environmental audit № 1862-IV Law of Ukraine vid 24 June 2004, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>

Бойченко Наталія Вікторівна, канд. екон. наук, доц., обліково-фінансовий факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: пр. Перемоги, 78, кв. 165, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (057)338-76-89, 0503006109; e-mail: boychenkon@meta.ua.

Бойченко Наталья Викторовна, канд. екон. наук, доц., учетно-финансовый факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: пр. Победы, 78, кв. 165, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (057)338-76-89, 0503006109; e-mail: boychenkon@meta.ua.

Boitchenko Natalia, PhD. Sc. Associate Professor, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Victory Av., 78, 165, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel.: (057)338-97-78, 0503006109; e-mail: boychenkon@meta.ua.

Ковалевська Надія Сергіївна, канд. екон. наук, доц., обліково-фінансовий факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Дерев'яно, 3-А, кв. 102, м. Харків, Україна, 61103. Тел.: (057)343-96-88, 0999690733; e-mail: kavalserg@gmail.com.

Ковалевская Надежда Сергеевна, канд. екон. наук, доц., учетно-финансовый факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Деревяно, 3-А, кв. 102, г. Харьков, Украина, 61103. Тел.: (057)343-96-88, 0999690733; e-mail: kavalserg@gmail.com.

Kovalevskaia Nadiya, PhD. Sc. Associate Professor, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Derevyanko, 3a, 102, Kharkiv, Ukraine, 61103. Tel.: (057)343-96-88, 0999690733; e-mail: kavalserg@gmail.com.

Наумова Тетяна Анатоліївна, канд. екон. наук, доц., обліково-фінансовий факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: пр. Перемоги, 58, кв. 18, м. Харків, Україна, 61202. Тел.: (057)336-97-78, 0996405646; e-mail: naumsirik5@gmail.com.

Наумова Татьяна Анатольевна, канд. екон. наук, доц., учетно-финансовый факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: пр. Победы, 58, кв. 18, г. Харьков, Украина, 61202. Тел.: (057)336-97-78, 0996405646; e-mail: naumsirik5@gmail.com.

Naumova Tatiana, PhD. Sc. Associate Professor, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Victory Av., 58, 18, Kharkiv, Ukraine, 61202. Tel.: (057)336-97-78, 0996405646; e-mail: naumsirik5@gmail.com.

Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук, проф. А.В. Янчевим, канд. екон. наук, проф. І.Б. Черніковою, канд. екон. наук, проф. А.О. Барановою. Отримано 15.04.2017. ХДУХТ, Харків.