

концепції внутрішнього контролю, до якої не пристосовані діючі методики контролю розрахунків за ПДВ. Визначений нами напрямок вдосконалення методики внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ ґрунтується на використанні карти податкового ризику і забезпечує повноту нарахування та своєчасність сплати податку, знижує податковий ризик, а отже, запобігає накладанню штрафних санкцій, чим, у свою чергу, підвищує податкову дисципліну платників податку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.
2. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / За ред. к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів : «Поліфас», 2006. – 440 с.
3. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.
4. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В. Нападівська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 223 с.
5. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / Суйц В.П. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
6. Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : автореф. дис. ... на соиск. науч. степени канд. эконом. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Любовь Николаевна Растамханова. – Йокшир-Ола, 2009. – 40 с.
7. Бутинець Т.А. Відповідальність за ризик, господарські порушення та відхилення / Т.А. Бутинець // Економіка і організація управління. – 2011. – № 1(9). – С. 89-96.
8. Leitch M. Intelligent Internal Control and Risk Management: Designing High-Performance Risk Control Systems / Matthew Leitch. – Aldershot, United Kingdom: Gower Publishing Ltd., 2008. – 220 p.
9. Needles B. Principles of accounting / Belverd Needles, Marian Powers, Susan Crosson. – South Western Educational Publishing, 2013. – 1216 p.
10. Євченко Н.Г. Податкові ризики в діяльності банку / Н.Г. Євченко // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 2. – С. 31-40.
11. Мигунова М.И. Методика формирования экспертной оценки значимости налоговых рисков / М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова // Финансовый менеджмент. – 2007. – № 2. – С. 93-105.
12. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования / Е.Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2004. – 288 с.
13. Тихонов Д.Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков // Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
14. Леушев А.А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками / А.А. Леушев // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 39-43.
15. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления (Обзор выступлений на Круглом столе в ФА, ноябрь 2008 г.) / Л.И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 2-11.

УДК 658:504.03

Ульянова Д.К.

аспірант кафедри обліку та аудиту

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

## АУДИТ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ФІНАНСОВИЙ ЧИ ЕКОЛОГІЧНИЙ?

У статті висвітлюється питання аудиту природоохоронної діяльності. Розглядаються відмінні та подібні риси між екологічним та фінансовим з урахуванням екологічних аспектів аудитами. Поставлена і вирішена проблема вибору між аудитами при проведенні комплексного аудиту природоохоронної діяльності.

**Ключові слова:** аудит, екологічний аудит, фінансовий аудит, природоохоронна діяльність.

**Ульянова Д.К. АУДИТ ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ: ФИНАНСОВЫЙ ИЛИ ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ?**

В статье освещается вопрос аудита природоохранной деятельности. Рассматриваются отличительные и сходные черты между экологическим и финансовым с учетом экологических аспектов аудитами. Поставлена и решена проблема выбора между аудитами при проведении комплексного аудита природоохранной деятельности.

**Ключевые слова:** аудит, экологический аудит, финансовый аудит, природоохранная деятельность.

**Ульянова Д.К. AUDIT OF ENVIRONMENTAL ACTIVITY OF ENTERPRISE: FINANCIAL OR ENVIRONMENTAL?**

The article highlights the issue of audit environmental performance. Considered excellent and similarities between environmental and financial with taking into account environmental aspects audits. The problem of choosing between audits by conducting a comprehensive audit of environmental performance are posed and solved.

**Keywords:** audit, environmental audit, financial audit, environmental activity.

**Актуальність дослідження.** Охорона навколишнього середовища є одним з найважливіших аспектів діяльності соціально-відповідального підприємства. Зважаючи на це, підприємства іноді завищують свої отримані результати шляхом заниження зобов'язань з охорони навколишнього середовища. Цим самим підприємства намагаються «прикрасити» звітність задля підвищення власної репутації.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для

прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1]. Для забезпечення відповідного рівня довіри до інформації щодо результатів діяльності підприємства залучаються зовнішні незалежні фахівці з визнанням високим рівнем кваліфікації – аудиторів. Основною послугою незалежних аудиторів є підтвердження фінансової звітності. Компанії міжнародного рівня практикують щорічне залучення аудиторів для під-

твердження не тільки фінансової, а й управлінської звітності.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблема організації аудиту загалом та екологічного аудиту зокрема присвячені наукові праці таких відомих учених-економістів, як: Н.І. Дорош, А.П. Москаленко, Н.В. Пахомова, В.Г. Швець, В.Я. Шевчук та ін. [2-6]. Проте, незважаючи на важливість проблем вибору виду аудиту, вони досліджені поки що недостатньо.

**Постановка проблеми.** Власники підприємства, державні органи, громадські організації, населення мають право отримувати достовірну інформацію. Аудиторські перевірки покликані забезпечити це право. Але існує невизначеність з тим, до яких саме аудиторів необхідно звертатися для підтвердження даних підприємства про природоохоронну діяльність.

**Виклад основного матеріалу.** Для свідомого вибору між проведенням фінансового аудиту з урахуванням екологічних аспектів та екологічним аудитом необхідно розглянути їх окремо. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів [7].

Аудиторська діяльність загалом та аудиторська діяльність з урахуванням екологічного аспекту зокрема у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. Також в Законі зазначено, що особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством. Тобто під час проведення аудиту з урахуванням екологічного аспекту аудитор має враховувати також і нормативне регулювання екологічної діяльності, зокрема питання з охорони навколишнього природного середовища в Україні регулюються Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища», а також земельним, водним, лісовим законодавством, законодавством про надра, про охорону атмосферного повітря, про охорону і використання рослинного і тваринного світу та іншими спеціальним законодавством [8].

Для проведення аудиту природоохоронної діяльності необхідно мати спеціальні знання, а не лише врахування відповідного законодавства під час перевірки, адже основною невирішеною проблемою такого виду аудиту є достовірна оцінка екологічних зобов'язань підприємства, а не лише правильність відображення понесених витрат на мінімізацію чи ліквідацію негативних наслідків своєї діяльності для навколишнього середовища. Адже накопичення понесених витрат не є базою для прийняття управлінських рішень, адже це можуть бути значні грошові потоки, але все одно недостатні для ліквідації (мінімізації) завданої шкоди.

Фінансові аудитори нерідко стикаються з проблемою вузькоспеціалізованої діяльності підприємства, яка потребує залучення додаткових експертів. Експерти в цих випадках можуть надавати консультації з окремих питань, що не входять до компетенції самих аудиторів. У випадку аудиту природоохоронної діяльності є можливість залучення екологічних експертів. Відповідно до Закону України «Про екологічну експертизу», екологічна експертиза в Укра-

їні – це вид науково-практичної діяльності уповноважених державних органів, еколога-експертних формувань та об'єднань громадян, що ґрунтується на міжгалузевому екологічному дослідженні, аналізі та оцінці передпроектних, проектних та інших матеріалів чи об'єктів, реалізація і дія яких може негативно впливати або впливає на стан навколишнього природного середовища і спрямована на підготовку висновків про відповідність запланованої чи здійснюваної діяльності нормам і вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання і відтворення природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки [9]. Метою якої є запобігання негативному впливу антропогенної діяльності на стан навколишнього природного середовища та здоров'я людей, а також оцінка ступеня екологічної безпеки господарської діяльності та екологічної ситуації на окремих територіях і об'єктах.

В Україні є державна, громадська та інші екологічні експертизи. Висновки державної екологічної експертизи є обов'язковими до виконання, а громадська та інші несуть рекомендаційний характер.

Але екологічній експертизі, відповідно до Закону України, підлягають:

1) державні інвестиційні програми, проекти схем розвитку і розміщення продуктивних сил, розвитку окремих галузей економіки;

2) проекти генеральних планів населених пунктів, схем районного планування;

3) документація по перепрофілюванню, консервації та ліквідації діючих підприємств, окремих цехів, виробництв та інших промислових і господарських об'єктів, які можуть негативно впливати на стан навколишнього природного середовища, в тому числі військового та оборонного призначення;

4) проекти законодавчих та інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини в галузі забезпечення екологічної (в тому числі радіаційної) безпеки, охорони навколишнього природного середовища і використання природних ресурсів, діяльності, що може негативно впливати на стан навколишнього природного середовища;

5) документація по впровадженню нової техніки, технологій, матеріалів і речовин (у тому числі тих, що заковуються за кордоном), які можуть створити потенційну загрозу навколишньому природному середовищу;

6) документація щодо генетично модифікованих організмів, що призначаються для використання у відкритій системі;

7) екологічні ситуації, що склалися в окремих населених пунктах і регіонах, а також діючі об'єкти та комплекси, в тому числі військового та оборонного призначення, що мають значний негативний вплив на стан навколишнього природного середовища.

В переліку не йде мова про проведення експертизи для оцінки існуючого стану підприємства, оцінки його екологічних зобов'язань за власним бажанням (чи вимогою аудиторів). На нашу думку, приватні екологічні експерти зможуть надавати відповідні послуги, але для державної експертизи це не передбачено.

Для оцінки завданої шкоди Міністерством екології та природних ресурсів створено екологічний аудит, який і покликаний комплексно вирішити описану вище проблему без залучення екологічної експертизи. Відповідно до Закону України «Про екологічний аудит», екологічний аудит – це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і

об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту [10].

Відносини у сфері екологічного аудиту в Україні регулюються Законом України «Про екологічний аудит», Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища», іншими актами законодавства України, державними стандартами України.

Для законодавства характерні заборонні і зобов'язуючі норми, що визначають екологічні вимоги до господарської чи іншої діяльності, компенсаційні, а також заохочувальні норми. Таким чином, гармонізація відносин у сфері взаємодії економіки і стану навколишнього середовища забезпечуються шляхом формування екологічних вимог, запропонованих до джерел шкідливого впливу на навколишнє природне середовище та еколого-економічне регулювання господарської діяльності.

Керівництво екологічними аудитором повністю покладено на Міністерство екології України. Саме воно видає відповідні свідоцтва екологічних аудиторів і проводить моніторинг їх діяльності.

Законом України «Про екологічний аудит» визначено основні завдання екологічного аудиту:

- збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту;
- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту;
- оцінка впливу діяльності об'єкта екологічного аудиту на стан навколишнього природного середовища;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього природного середовища на об'єкті екологічного аудиту.

Конкретні завдання екологічного аудиту в кожному окремому випадку визначаються замовником виходячи з його потреб, відповідно до цього Закону та інших актів законодавства України, характеру діяльності об'єкта екологічного аудиту.

Але їх основним завданням є сама оцінка об'єкта, проведених природоохоронних заходів, а не фінансова складова даних операцій. Також екологічні аудитори не можуть надавати рекомендації бухгалтерам щодо правильності відображення оцінених екологічних зобов'язань підприємства. Найчастіше саме правильне відображення у бухгалтерському обліку і є основною проблемою викривлення даних бухгалтерської звітності, що і призводить до дезінформації користувачів і, відповідно, неправильності тлумачення отриманих підприємство результатів.

В таблиці 1 наведено порівняння екологічного аудиту та аудиту з урахуванням екологічних аспектів за основними критеріями, що зможуть допомогти при виборі виду аудиту для проведення оцінки природоохоронної діяльності.

Законом України передбачено проведення зовнішнього та внутрішнього екологічного аудиту, що є подібним до фінансового аудиту. Внутрішній екологічний аудит об'єкта проводиться на замовлення його власника чи органу, уповноваженого на управління ним, для власних потреб. Зовнішній екологічний аудит проводиться на замовлення інших зацікавлених суб'єктів.

**Висновки.** Відповідно до діючого законодавства України, немає однозначної відповіді, до якого виду аудиту має схилитися підприємство для проведення комплексної оцінки природоохоронної діяльності та правильності відображення свої екологічних зобов'язань у звітності. Законодавством визначено лише випадки проведення обов'язкового виду аудиту за визначеними критеріями. Якщо підприємство відповідає ним – у нього відсутній вибір між аудитами, можливо лише доповнити обов'язковий аудит добровільним. Тобто, якщо підприємство має проводити обов'язковий екологічний аудит, то воно не може замінити його проведенням фінансового з урахуванням екологічних аспектів. Проблема вибору постає перед підприємствами, від яких не вимагається проведення обов'язкового аудиту законодавством України, але які, відповідно до внутрішніх правил та політик, мають належним чином вести природоохоронну діяльність та час від часу оцінювати правильність її ведення та відображення у звітності.

На нашу думку, для ефективного природоохоронної діяльності підприємства доцільним є проведення

Таблиця 1

## Порівняння екологічного та фінансового аудиту

Показник	Фінансовий аудит з урахуванням екологічних аспектів діяльності	Екологічний аудит
Сертифікаційний орган	Аудиторська палата України	Міністерство екології та природних ресурсів
Кваліфікаційні вимоги до аудиторів	Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.	Екологічний аудит може здійснювати особа (екологічний аудитор), яка має відповідну вищу освіту, досвід роботи у сфері охорони навколишнього природного середовища або суміжних сферах не менше чотирьох років поспіль та який видано в установленому порядку сертифікат на право здійснення такої діяльності.
Термін чинності сертифіката	не може перевищувати п'яти років.	три роки.
Підприємницька діяльність	Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.	Екологічний аудит може здійснюватися юридичною особою, статутом якої передбачений цей вид діяльності і в штаті якої є хоча б один екологічний аудитор.
Види	Зовнішній та внутрішній	Зовнішній та внутрішній

Складено автором на основі даних [7; 10]

щорічного фінансового аудиту із залучення екологічних аудиторів для всебічного охоплення умов функціонування підприємства і для забезпечення правильності відображення ситуації у бухгалтерському обліку, інформаційній базі прийняття управлінських рішень. Адже саме вдале поєднання цих двох видів надасть найефективніший результат. Звісно, перед проведенням аудиту необхідно повністю оцінити економічну доцільність його проведення, бо залучення двох аудиторів буде вартувати однозначно дорожче в порівнянні із залученням одного. Але, незважаючи на вартість цих послуг, це надасть повну картину функціонування підприємства в сучасних умовах та можливість адекватно оцінювати свої екологічні зобов'язання.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика [Текст] : [монографія] / Дорош Н.І. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2006. – 495 с.
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] / Пахомова Н.В., Эндерс А., Рихтер К. – СПб. : Питер, 2003. – 544 с. – С. 453.
5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [Текст] : [монографія] / В. Г. Швець. – 3-тє вид., переробл. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
6. Шевчук В.Я. Екологічний аудит [Текст] : [монографія] / Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М. – К. : Вища школа, 2000/ – 344 с.
7. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-XII: [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
8. Закон України «Про охорону навколишнього середовища» від 26.04.2014 № 1264-12 [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
9. Закон України «Про екологічний експертизу» від 18.11.2012 № 45/95-вр [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/45/95-%D0%B2%D1%80>.
10. Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 № 1862-IV [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>.

УДК 657:334.723

**Фоміна О.В.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Київського національного торговельно-економічного університету*

### ПРІОРИТЕТНІ ЗАВДАННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття присвячена дослідженню сучасного стану та тенденцій розвитку управлінського обліку. Розкрито основні проблеми теорії та практики управлінського обліку на підприємствах торгівлі. Визначено пріоритетні завдання досліджень з управлінського обліку та окреслено напрямки їх реалізації.

**Ключові слова:** управлінський облік, облікове забезпечення, завдання управлінського обліку, дослідження питань управлінського обліку.

#### **Фомина О.В. ПРИОРИТЕТНЫЕ ЗАДАНИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Статья посвящена исследованию состояния и тенденций развития управленческого учета. Раскрыты основные проблемы теории и практики управленческого учета на предприятиях торговли. Определены приоритетные задания исследований по управленческому учету и очерчены направления их реализации.

**Ключевые слова:** управленческий учет, учетное обеспечение, задание управленческого учета, исследования вопросов управленческого учета.

#### **Fomina O.V. FOREGROUND TASKS OF RESEARCH OF MANAGEMENT ACCOUNTING**

The article is sanctified to research of the modern state and progress of management accounting trends on the enterprises of trade. The basic problems of theory and practice of management accounting are exposed on the enterprises of trade and the ways of their decision are outlined.

**Keywords:** management accounting on the enterprises of trade, registration providing, task of management accounting, research of questions of management accounting.

**Постановка проблеми.** З розвитком ринкових відносин в економіці України цілком закономірно з'явилася проблема формування для потреб управління такої інформаційної системи, яка б в найбільшій мірі відповідала його цілям і основним завданням. Власники та менеджмент підприємства потребують максимально обґрунтованої, об'єктивної та неупередженої інформації щодо реального фінансово-майнового стану суб'єктів господарювання, їх фінансової стабільності, перспектив розвитку тощо.

Особливо актуальним питання інформаційного забезпечення управління підприємств торгівлі стало в період світової фінансової нестабільності, коли починаючи з другого півріччя 2008 року значно знизився рівень фінансової стійкості суб'єктів підприємництва України. Про що свідчить, перш за все, тенденція до збільшення кількості збиткових підприємств, частка яких у 2012 році наблизилася до 43%. Зокрема, наявне скорочення загальної кількості підприємств оптової торгівлі на 6,5% у