

Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля
Кафедра обліку і аудиту

СУЧАСНИЙ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ: ГАЛУЗЕВИЙ АСПЕКТ

Колективна монографія

у двох томах

Том 2

За редакцією

кандидата економічних наук, професора П.Й. Атамас

Дніпропетровськ
«Герда»
2013

УДК 330; 657
ББК 65
С91

Рецензенти:

В.Я. Плаксіснко – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії;

О.А. Паршина – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки промисловості та організації виробництва ДВНЗ «Український державний хіміко-технологічний університет».

Рекомендовано до друку Вченою радою Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля (Протокол № 2 від 01.07.2013)

Редакційна колегія:

Атамас П.Й.

к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Дніпропетровського університету ім. А. Нобеля

Крамаренко Г.О.

д.е.н., професор кафедри фінансів і банківської справи Дніпропетровського університету ім. А. Нобеля

Мних М.В.

д.е.н., професор, заслужений економіст України, академік Української академії наук, директор Інституту економіки та менеджменту, завідувач кафедри фінансів ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», м. Київ
д.соц.н., професор, завідувач кафедри управління персоналом та соціології Уральського державного університету шляхів сполучення (м. Єкатеринбург, Росія)

Шаталова Н.І.

член експертної ради при контрольно-рахунковій палаті м. Москви, Президент НП «Аудиторська Асоціація «Содружество», заст. голови Гільдії по аудиторській та консультативній діяльності Московської торгово-промислової палати, к.е.н., доцент МГУ ім. М.В. Ломоносова

Лисенко Д.В.

Автори розміщених матеріалів висловлюють власну думку, яка не завжди збігається з позицією редакції. За вміст матеріалів відповідальність несуть автори.

Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна

С91 монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 2. – 414 с.

ISBN 978-966-8856-87-7

ISBN 978-966-8856-89-1 (Т. 2)

Колективна монографія видається у рамках комплексної теми дослідження «Теоретико-методологічні засади розробки та впровадження інноваційних систем обліку, аналізу і аудиту ефективного розвитку підприємств» (номер державної реєстрації 0110U000203).

Монографія розкриває теоретичні та прикладні основи організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання; досліджує сучасний стан та напрями удосконалення бухгалтерського обліку в галузях економіки з урахуванням зарубіжного досвіду; аналізує діяльність підприємств різних галузей економіки; розглядає формування, аналіз ефективності функціонування вітчизняних підприємств різних галузей економіки; досліджена методологія та організація аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Для науковців, підприємців, викладачів ВНЗ, аспірантів, студентів.

УДК 330; 657
ББК 65

ISBN 978-966-8856-87-7

ISBN 978-966-8856-89-1 (Т. 2)

© Автори статей, 2013

концепцій та розробки нових щодо формування системи внутрішнього контролю. Як показує аналіз існуючих проблем формування системи внутрішнього контролю, сьогодні потребують подальших досліджень питання конкретизації вимог до функціонування ефективної системи внутрішнього контролю, її кадрового забезпечення, методичного обґрунтування процесу організації системи внутрішнього контролю тощо. Проте будь-які підходи не дозволять отримати очікуваний результат без застосування комплексного характеру в процесі формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю.

Література до розділу 4.1

1. Белік В.Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / В.Д. Білік. – Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 3(15). – Режим доступу: http://ztu.edu.ua/science/publishing/wzbirnik/econom/3_15/
2. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Электронный ресурс]. / В. В. Бурцев. – Режим доступа: http://www.auditfin.com//fin/2004/1/fin_2004_11_rus_06_01_Burcev
3. Джетвэй М.А. Новая парадигма внутреннего контроля [Электронный ресурс]. – NG. Politeconomia. – № 008. – Режим доступа: <http://www.ebiblioteka.ru/util>
4. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників : наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 р. № 336 [Електронний ресурс] . – Режим доступу: http://www.sgbukr.com/dob_zakon/17.doc
5. Кириченко М. Системы внутреннего контроля [Электронный ресурс] / М. Кириченко. – Финансовая газета. – 2013. – № 1 1. – С. 8.
6. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки [Текст] / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко. – Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 433-436.
7. Рилеев С. В. Аналіз в підсистемі внутрішньогосподарського контролю підприємств [Електронний ресурс] / С. В. Рилеев, А. Л. Романчук. – Режим доступу: http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2010_11_1/Releev.pdf
8. Рядська В.В. Аудит: навчальний посібник [Текст] / В. В. Рядська, Я. В. Петраков . – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
9. Шаровська Т.С. Організація і методика контролю інвестиційної діяльності підприємства [Текст] / Т.С. Шаровська. – Науково-технічний збірник. – № 89. – Режим доступу: <http://eprints.kname.edu.ua/14131/1/>
10. Шурміна А. Внутрішньогосподарський контроль доходу від операційної діяльності [Текст] / А. Шурміна. – Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 533-535.

4.2. МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ БЕЗПЕКИ ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Жавнерчик О.В.

Одеський державний екологічний університет

Об’єктивною необхідністю забезпечення безпеки економіко-екологічної трансформації системи земельних відносин виступає актуалізація ринкових інструментів екологічного менеджменту, а саме екологічного аудиту як функціонально відособленого напрямку еколога-економічної роботи на підприємстві, пов’язаного з реалізацією контрольно-консалтингових функцій

для прийняття виважених оперативних та стратегічних управлінських рішень [2].

На думку вчених сучасний організаційно-економічний механізм забезпечення безпеки землекористування має включати низку заходів, особливе місце серед яких посідає екологічний аудит, особливостям проведення якого присвячені роботи таких вітчизняних і зарубіжних вчених як: Т.П. Галушкіна, Т.В. Гусєва, С.Ю. Дайман, У.Г. Іббатулін, Т.А. Іванова, А.М. Карелов, Н.Г. Ковальова, С.В. Макаров, Л.І. Максимів, Й.Д. Маяков, В.М. Навроцький, С.В. Неженцев, І.М. Потравний, Ю.М. Саталкін, Г.П. Сєров, В.Л. Сидорчук, Ю.Ю. Туниця, А.Е. Хачатуров, Є.В. Хлобистов, М.В. Хотулєва, Н.К. Чернов, В.Я. Шевчук, О.В. Яценко та ін.

В умовах підвищеної нестабільності зовнішнього середовища і зниження протягом останніх років агроекологічного потенціалу земель в Україні виникає об'єктивна ринкова необхідність збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища для запобігання кризовим ситуаціям, адаптації до змін, координації управлінських рішень для вирішення конфлікту економічних і екологічних інтересів, гармонізації особистих і суспільних відносин в землекористуванні.

Екологічний аудит земель – це організаційно-економічна система незалежного контролю економіко-екологічної діяльності підприємств в тісному взаємозв'язку з рівнем регулювання землекористування. Це потребує розробки організаційного забезпечення, інформаційно-методичного забезпечення і економічних важелів впливу на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності землекористувачів для системного забезпечення економіко-екологічної безпеки.

У міру накопичення досвіду все більш затверджується комплексний підхід до екологічного аудиту як засобу реалізації процесу безперервного поліпшення якості екологічного менеджменту, набуває поширення аналіз всіх сторін організаційного, виробничого процесу і руху продукту з погляду концепції екологічного життєвого циклу, що створює передумови для зміцнення і розширення екологічної відповідальності підприємства і формування екологічно стійких підприємницьких одиниць [3].

Стратегічна мета організаційно-економічного механізму забезпечення економіко-екологічної безпеки землекористування полягає в створенні організаційних та економічних елементів впливу, за яких було б економічно вигідно дотримуватись вимог раціонального використання й охорони землі і знижувати обсяги забруднення.

Основними сферами застосування системної методології екологічного аудиту безпеки землекористування є:

- визначення природоохоронної збалансованості соціальної, транспортної, інженерної, господарської інфраструктур, комплексний аналіз їх навантаження на земельні ресурси;

- оцінювання ефективності використання земельних ресурсів;

- оцінювання на системній основі екологічних, соціально-економічних наслідків нераціонального землекористування;

- пошук шляхів врегулювання екологічних проблем землекористування;
- розробка заходів щодо збалансованості та стійкості землекористування.

В сучасних економіко-екологічних умовах відбуваються трансформації пов'язані зі зміною клімату, зменшенням балу бонітету, трансконтинентальним забрудненням ґрунтів через атмосферні опади, приватизацією земель сільськогосподарського призначення, що потребує науково-методичного обґрунтування практичної реалізації через єдину систему кадастру і законодавчо-нормативних документів принципів економіко-екологічної безпеки землекористування.

Розроблення і використання: теоретичних, практичних положень із обґрунтування доцільності екологічного аудиту безпеки землекористування потребує вирішення завдань:

- обґрунтування раціонального використання земель на основі системного підходу та процедури екологічного аудиту;
- оптимізації технологічних, еколого-економічних рішень з метою отримання позитивних синергетичних ефектів в системі аграрного землекористування;
- визначення оціночної вартості земель на основі нормативної та експертної оцінок;
- розроблення показників експертної оцінки вартості сільськогосподарських земель із врахуванням вимог економіко-екологічної безпеки і поточної екологічної ситуації;
- вибору способів оцінювання збитків внаслідок зменшення балу бонітету ґрунтів і родючості та засобів і впливів щодо їх відшкодування.

Земельний аудит є елементом екологізації земельних відносин. Екологізація земельних відносин означає включення у земельні відносини природоохоронних вимог. Земельний Кодекс України [4] передбачає, що земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Відповідно до ч. 7 ст. 41 Конституції України у використанні власності не може погіршувати екологічну ситуацію і природні якості землі. Це відображено у статті 1 Земельного Кодексу України. Засадами земельного законодавства, відповідно до ст. 5 Земельного Кодексу України є поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу і основного засобу виробництва, а також пріоритет вимог екологічної безпеки (п. «д»). Таким чином, ст. 5 Земельного Кодексу України передбачає, що земля є природним ресурсом.

Стаття 79 Земельного Кодексу України передбачає, що право власності на земельну ділянку поширюється в її межах не тільки на поверхневий шар, але також на водні об'єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться, а також на простір над і під земельною ділянкою. Це визначає суть екологізації земельних відносин законодавства.

Екологізація земельних відносин здійснюється у 3-х базових напрямках (рис 1).

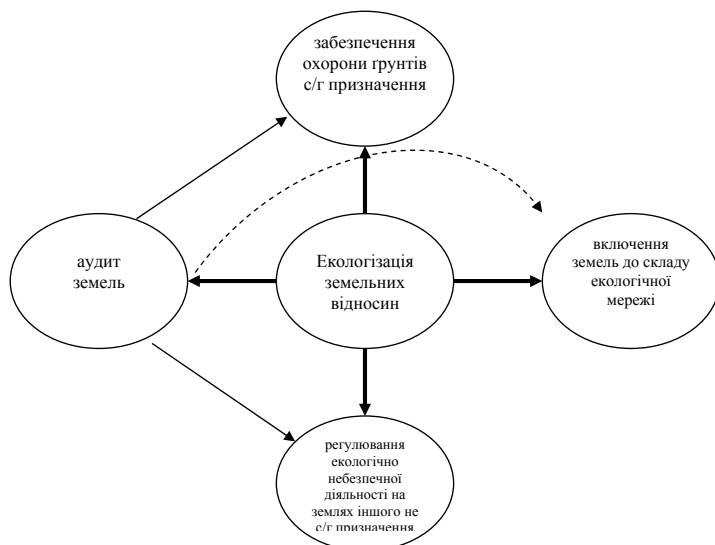


Рис.1. Напрямки екологізації земельних відносин

Основними складовими елементами організаційно-економічного механізму екологічного аудиту безпеки землекористування виступають нормативно-правове забезпечення, інституційна база і науково-інформаційне забезпечення [14].

Нормативно-облікове забезпечення передбачає обов'язкову умову проведення екологічної сертифікації сільськогосподарських земель з використанням добровільної процедури екологічного аудиту, що потребує узгодження нормативно-правових документів і облікових реєстрів з існуючими європейськими директивами та напрацюваннями фахівців в галузі екологічного аудиту, стандартизації і сертифікації.

Розділ 6 Земельного Кодексу України визначає правові засади охорони земель в Україні. Ст. 164 Земельного Кодексу України передбачає раціональне використання земель, захист їх від ерозії, селів, підтоплення, заболочування, вторинного засолення, пересушення, ущільнення, забруднення відходами виробництва, хімічними та радіоактивними речовинами тощо; збереження природних водно-болотних угідь; запобігання погіршенню естетичного стану та екологічної ролі антропогенних ландшафтів. Ст. 35 Закону України «Про охорону земель» передбачає обов'язок землевласників і землекористувачів своєчасно інформувати відповідні органи щодо стану деградації та забруднення земельних ділянок, забезпечувати захист земель від ерозії, виснаження, забруднення, засмічення, засолення, солонцювання, підкислення, перезволоження, підтоплення, заростання бур'янами, уживати заходів щодо

запобігання екологічно небезпечному впливу на земельні ділянки та ліквідації його наслідків.

Екологізація охоплює стадії планування певної екологічно небезпечної діяльності, надання земельної ділянки у користування, використання земельної ділянки і переходу прав на земельні ділянки [1].

На стадії планування екологічно небезпечної діяльності здійснюється екологічна експертиза. Крім того, відповідно до ч. 1 ст. 151 Земельного Кодексу України особи, зацікавлені у вилученні (викупі) земельних ділянок, зобов'язані до початку проектування погодити із власниками і землекористувачами, радами, умови вилучення (викупу) з урахуванням вимог щодо охорони довкілля. Ч. 7 ст. 151 Земельного Кодексу України передбачає отримання висновків природоохоронних органів щодо клопотання про вилучення (викуп) земельних ділянок.

При безоплатній приватизації земельних ділянок громадянами ч. 9 ст. 118 Земельного Кодексу України передбачає погодження проекту відведення земельної ділянки з природоохоронними органами. При наданні земельної ділянки у постійне користування правовим особам ч. 6 ст. 123 Земельного Кодексу України передбачає погодження проекту відведення земельної ділянки з природоохоронними органами. Аналогічна вимога ст. 124 Земельного Кодексу України для передачі земельних ділянок в оренду. При погодженні враховується рівень забруднення ґрунтів відповідно до ч. 4 ст. 167 Земельного Кодексу України.

Питання контролю за ефективністю і безпекою землекористування цілком закономірно пов'язане з удосконаленням обліку земельних ділянок для адекватного відображення змін в земельних угіддях і відповідній статистичній та бухгалтерській звітності [12].

Вирішенню цього завдання сприятиме удосконалення порядку проведення інвентаризації землі, якщо перевірка фактичної наявності земельних ділянок шляхом обміру їх площі та виявлення і дослідження документів, що підтверджують законність права власності чи права користування ними не викликає складнощів, то процедура перевірки грошової оцінки землі, на яку впливає багато факторів: просторові, ринкові, правові, кількісні, якісні та економіко-технологічні досить неоднозначна.

Згідно ст. 1 Закону України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV, вартість земельної ділянки є еквівалентом цінності земельної ділянки, вираженим у ймовірній сумі грошей, яку може отримати продавець [6], при укладенні цивільно-правових угод проводиться експертна грошова оцінка на основі капіталізації чистого операційного або рентного доходу з корегуванням на величину витрат на земельні поліпшення та дані, отримані при зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок.

У відповідності п. п. 5.7 Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 року № 1531 [7], чистий операційний дохід визначається на основі аналізу ринкових ставок орендної плати за землю та дорівнює різниці між доходом від орендних платежів за землю та витратами на утримання земельної ділянки.

В п. 24 Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. № 1442, зазначено, що при проведенні оцінки земельних ділянок, що використовуються як сільськогосподарські угіддя, валовий дохід для визначення рентного доходу розраховується на підставі аналізу динаміки типового урожаю сільськогосподарських культур (відповідно до родючості ґрунтів у межах земельної ділянки, урожайності культур у розрізі відповідних агропромислових груп ґрунтів) та цін його реалізації на ринку. Витрати, що враховуються під час розрахунку рентного доходу, включають виробничі витрати та прибуток виробника, що є типовими для регіонального ринку [9].

При проведенні інвентаризації земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах перевіряється:

- наявність і правильність оформлення документів, які підтверджують: право власності на земельні ділянки (державні акти на право власності на землю); право користування земельною ділянкою (державні акти на право постійного користування землею); законність оренди землі (договори оренди землі, земельного паю, виписки із земельно-кадастрової книги місцевих Рад народних депутатів);

- правильність облікових даних щодо площі, розташування та стану земельних ділянок;

- дотримання цільового призначення земельної ділянки.

Проте нагальною необхідністю сьогодення виступає саме виявлення зміни якісних характеристик земель, оскільки саме врахування екологічного стану сільськогосподарських земель використовується для розв'язування народногосподарських завдань. Врахування таких показників як забрудненість земель радіонуклідами, важкими металами, залишками хімічних добрив і пестицидів, ступінь еродованості ґрунтового покриву, рівень ґрунтових вод, наявні ризики щодо режимів водорегулювання, стан і способи осушення та низки інших негативних чинників зумовлених нерациональним природокористуванням при корегуванні ціни земельної ділянки спричиняє прямий вплив на економіко-екологічну оптимізацію її подальшого використання.

Ярмолюк О.Ф. і Погосова А.В. [15] зазначають, що основним первинним документом, яким користуються аграрні підприємства для оформлення операцій з надходження власних та орендованих земельних ділянок, є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» ф. № ОЗСГ-1, №ОЗ-1 проте представлені відомості не надають необхідну аналітичну інформацію про землю, зокрема не передбачено розкриття деталізованої інформації щодо конкретних характеристик окремих земельних ділянок: відомостей про права користування ділянками (частками) – (власність, оренда або суборенда) та вид правовстановлюючого документу, кількість угідь, їх родючість, тип ділянки, місце розташування, конфігурацію, кадастровий номер, наявність на ділянках певних забудов, додаткові дані про експлікацію, плани меж, діючу систему сівозмін (останні 3-7 років). При використанні як власних земельних ділянок, так і орендованих, що перебувають у постійному або

тимчасовому користуванні авторами було запропоновано удосконалені первинні документи, а саме „Інвентарна картка обліку земельних ділянок (паїв)” для накопичення інформації про кількісні та якісні характеристики ділянок, витрати підприємства і фактичні доходи від їх використання для визначення величини економічного ефекту (ймовірного прибутку) від залучення додаткових капітальних інвестицій, спрямованих на залучення додаткових угідь.

Інституціональне забезпечення передбачає формування норм та правил на основі принципів раціонального землекористування, що включає формальні та неформальні інститути.

Формальні інститути забезпечення безпеки землекористування включають закони, постанови, накази, інструкції та систему контролюючих органів, серед яких: Міністерство екології та природних ресурсів; Державний технологічний центр охорони родючості ґрунтів та Державні проектно-технологічні центри охорони родючості ґрунтів і якості продукції „Облдержродючість” (агрохімічні дослідження стану родючості ґрунтів за основними параметрами родючості, ступенем забруднення з наступною розробкою агрохімічних паспортів земельних ділянок, агрохімічних картограм, рекомендацій щодо поліпшення якості ґрунтів); Департамент геодезії, картографії та кадастру (картографування і корегування інформаційної бази); Технічний комітет стандартизації ТК 142 „Ґрунтознавство”, Національний науковий центр „Інститут ґрунтознавства та агрохімії ім. О. Н. Соколовського” Української академії аграрних наук (розробка стандартів, нормативів і впровадження наукових розробок), Міністерство аграрної політики, головне управління АПК, державні дорадчі служби, громадські організації, сертифікаційні компанії, лабораторії, науково-дослідні інституції, та ін.

Проте, особливістю інституціональної структури України є те, що вона все ще включає інститути, характерні для планової економіки, тому різні способи економічної координації часто вступають між собою в конфлікт. Виникає парадокс: державне втручання здійснюється, тому що не працюють ринкові механізми, а останні не можуть ефективно функціонувати через відсутність необхідної інституціональної структури [13].

Формальні правила при проведенні екологічного аудиту земель зазначені в Законі України «Про екологічний аудит» [5] і в розроблених стандартах щодо добровільної сертифікації де зазначені загальні положення, основні принципи, кваліфікаційні вимоги до аудиторів із сертифікації земель та порядок їх атестації, порядок проведення реєстрації сертифікатів відповідності, номенклатура показників; та ДСТУ ISO-14010-97 "Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Загальні принципи"; ДСТУ ISO-14011-97 "Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Процедури аудиту. Аудит систем управління довкіллям"; ДСТУ ISO-14012-97 "Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Кваліфікаційні вимоги до аудиторів з екології", що регламентують вимоги безпеки, охорони і якості ґрунтів.

Неформальні інститути – культура, цінності, освіченість населення, екологічна свідомість громадян, виховання, правила поведінки та ставлення до природи в нашій країні знаходяться в стадії перманентного становлення.

Науково-інформаційне забезпечення передбачає наявність ефективного моніторингу стану земель шляхом прозорості даних земельного кадастру, екологічного аудиту і результатів агрохімічної паспортизації земель проведених технологічними центрами «Облдержродчючість» на виконання інформаційно-консультаційної функції. Інформаційним забезпеченням проведення екологічного аудиту виступають дані агрохімічної паспортизації земель, на основі яких приймаються управлінські рішення стосовно поліпшення екологічного стану конкретної земельної ділянки.

Застосування ГІС - технологій на базі цифрових картографічних та географічних даних забезпечує системний підхід до відображення та аналізу стану забруднення земель і наявність достовірної просторово-часової інформації про стан об'єктів управління, явищ і процесів в системі землекористування, які відбуваються в режимі реального часу, що має значення для комплексного управління регіоном; управління земельними ресурсами; державного контролю за використанням і охороною земель; розробки проектів землеустрою; здійснення заходів з раціонального використання та охорони земель; нормативної та експертної грошової оцінки земель; встановлення розміру податків та орендної плати за землю; розробки кадастрів природних ресурсів; формування інформаційної інфраструктури ринку землі; інтеграція бази даних земельного кадастру в єдину систему Державного земельного кадастру; можливість міжвідомчого використання баз даних земельного кадастру України; можливість застосування державного земельного кадастру як інформаційної основи для створення інших відомчих та галузевих кадастрів і автоматизованих інформаційних систем, комплексу аналітичних даних агрохімічної паспортизації сільськогосподарських земель, моніторингових даних різних інстанцій, дистанційного зондування землі тощо [11].

Наукове обґрунтування та залучення геоінформаційних технологій і дистанційного зондування землі (ГІС/ДЗЗ) сприятиме економіко-екологічної оптимізації землекористування шляхом:

- агрохімічного обстеження ґрунтів, встановлення якісного стану сільськогосподарських ґрунтів, розроблення і впровадження технологій вискоєфективного застосування мінеральних добрив, оптимізації доз, строків та способів їхнього внесення;

- визначення земельних ділянок для вирощування екологічно безпечної продукції;

- визначення земельних ділянок для заліснення і рекреації;

- обґрунтування спеціалізації господарств, фермерів.

Використання ГІС-технологій при проведенні екологічного аудиту забезпечить оперативність та багатофункціональність для вирішення широкого спектру задач, що пов'язані з прогнозуванням змін еколого-агрохімічного стану ґрунтів і забезпечить контроль рівня економіко-екологічної безпеки кожної окремої земельної ділянки.

На сьогодні стримуючими факторами поширення екологічного аудиту безпеки землекористування виступають такі перешкоди як:

- 1) низький рівень фінансового забезпечення заходів щодо збереження агроекологічного потенціалу ґрунтів і охорони земель;
- 2) відсутність необхідної кількості сертифікованих екоаудиторів;
- 3) відсутність необхідної кількості екоаудиторських та екоконсалтингових фірм;
- 4) низький рівень екологічної культури управлінського персоналу;
- 5) недостатня поінформованість стосовно переваг запровадження екологічного аудиту у вигляді стабілізації фінансового стану, збереженні конкурентних позицій на ринку, максимізації прибутку, зменшення комерційного ризику тощо.
- 6) складність визначення прямого економічного ефекту від проведення екологічного аудиту землекористування [8].

Ефективність проведення екологічного аудиту сільськогосподарського землекористування можна визначити як економічну результативність заходів, які запропоновані з метою подолання виявлених у процесі екоаудиту еколого-економічних проблем, що направлені на поліпшення якості земельних угідь (оптимізації агроекосистеми) і підвищення продуктивності рослинних ресурсів, тобто як зміну сукупної результативності процесу виробництва сільськогосподарської продукції після проведення екоаудиту з урахуванням зміни впливу на агроекологічний стан земельних ресурсів [10].

Оскільки висновки екологічного аудиту мають характер рекомендацій і не є обов'язковими для керівництва підприємства, то ефективність його проведення залежить і від впливу опосередкованих факторів: глибини зацікавленості керівництва та власників підприємства у проведенні аудиту; повноти відкритості та сумлінності спеціалістів підприємства у аналізі всіх екологічних аспектів; спільної, злагодженої роботи аудиторської команди і спеціалістів підприємства.

Серед показників доцільності і ефективності проведення екологічного аудиту аграрного землекористування можна визначити:

- підвищення цінності земельних угідь підприємства в результаті поліпшення їх екологічної якості, родючості внаслідок проведення екологічно спрямованих заходів запропонованих після проведення екоаудиту;
- додаткові обсяги продукції, отримані при проведенні екологічно спрямованих заходів після проведення екоаудиту;
- додатковий чистий прибуток від впровадження екологічно спрямованих заходів;
- відвернутий економічний збиток в результаті проведення екологічного аудиту.

Зазначимо, що комплексна характеристика ефективності використання земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств базується на визначенні основних абсолютних (динаміка та структура посівних площ тощо) і відносних

(рівень освоєння сільськогосподарських угідь; рівень розораності сільськогосподарських угідь; рівень вмісту гумусу в ґрунті та ін.) показників.

Формування системи економічних інструментів організаційно-економічного механізму екологічного аудиту в сфері безпеки землекористування необхідно формувати в залежності від:

- 1) сфери дії: ринкові, адміністративні, фінансово-економічні;
- 2) типу зворотного зв'язку по впливу на економічні інтереси землекористувачів, а саме позитивного характеру: стимули і переваги, і негативного характеру: тиски, обмеження і стягнення;
- 3) характеру впливу: прямі і непрямі.

Таким чином, можна зробити висновок, що проведення екологічного аудиту безпеки землекористування забезпечує низку переваг, а саме:

- завдяки зменшенню екологічного ризику підвищується інвестиційна привабливість об'єкту;
- підвищується конкурентоспроможність кінцевого продукту завдяки впровадженню екологічно чистих технологій і екологічного маркування;
- врахування екологічних якостей адекватно корегує ринкову вартість земельної ділянки;
- достовірна інформація про природоохоронні заходи суб'єкта господарювання обумовлює справедливості можливих пільг і субсидій;
- попередження екологічних ризиків спричиняє економію коштів внаслідок ліквідації забруднення, економію страхових відшкодувань і компенсацій;
- запровадження екологічної етики в землекористування формує пріоритети до сумлінного дотримання екологічних вимог, норм і правил;
- контроль якості земель сприяє їх економіко-екологічної раціоналізації використання.

Екологічний аудит безпеки землекористування на основі гармонізації єдиного кадастру всіх видів земельних ресурсів з агрохімічною паспортизацією і нормативно-правової бази, що регулює систему відносин оренди, купівлі, продажу, використання земельних ресурсів взагалі та сільськогосподарських зокрема, сприятиме забезпеченню безпеки економіко-екологічної трансформації системи земельних відносин.

Література до розділу 4.2

1. Бондар Л.О. Законодавчі засади екологізації земельних відносин / Ладимир Бондар Олександрович. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ecopravo.host-ua.org.ua/nauk/pryrodoresurs/zemeko.htm>
2. Галушкіна Т. П. Екологічний менеджмент та аудит рекреаційних територій (концептуальні засади та організаційний механізм): монографія / Т. П. Галушкіна. – Одеса : Вид-во ТОВ “Інванс”, 2006. – 184 с.
3. Дроздова О. Ю. Актуальні питання впровадження та розвитку екологічного аудиту в Україні / О. Ю. Дроздова. – Екологічний менеджмент у загальній системі управління: Шоста щорічна Всеукраїнська наукова конференція. – Суми : Вид-во СумДУ, 2006. – 190 с.- С.39-40.

4. Земельний кодекс України [Верховна Рада України; Кодекс України, Кодекс, Закон від 25.10.2001 № 2768-III, Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show>

5. Закон України «Про екологічний аудит», прийнятий постановою ВР від 24.06.2004 № 1862-IV // Відомості Верховної Ради. – 2004. – № 45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>.

6. Закон України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.

7. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 року № 1531 // Урядовий кур'єр (додаток «Орієнтир»). - 2002. - № 40. - С. 8-13.

8. Мішенін С.В., Пізняк Т.І. Проблеми розвитку організаційно-економічного механізму екологічного аудиту сільськогосподарського землекористування // Механізм регулювання економіки. - 2010. - № 3. - Т. 1. - С. 46-52.

9. Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. № 1442 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.

10. Пізняк Т.І. Методичні підходи до оцінки вартості послуг консалтингових агроєкоаудиторських фірм // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Фінанси і кредит”, 2009. №2.- С. 144-149.

11. Рибак В.В. Моделювання екологічної безпеки: екологічний аудит, ГІС/ДЗЗ технології, агрохімічна паспортизація // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Вип.. 3 (47) . – 2009. – Ч. II С. - 67-72.

12. Трачова Д.М. Облік і оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: Вид-во Мелітопольська типографія «Люкс», 2011. - № 4 (16). – 450 с. - С. 368-374.

13. Шашула Л.О. Особливості інституціоналізації еколого-орієнтованого землекористування // Економіка природокористування і охорони довкілля: Зб. наук. пр. / РВПС України НАН України. – К.: РВПС України НАН України, 2007. – С. 234.

14. Шпак Г.М. Організаційно-економічний механізм органічного землекористування // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. Збірник наукових праць: Випуск XVII, № 4. – Київ, СЕУ / Рівне, НУВГП, 2011. – 360 с. - С.343-350.

15. Ярмолюк О.Ф., Погосова А.В. Облік орендованих земельних ділянок та паїв в сільському господарстві // ІННОВАЦІЙНА ЕКОНОМІКА. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. - № 8 (34). - С.274-277.

4.3. ПОДАТКОВИЙ АУДИТ ДІЯЛЬНОСТІ ВЕЛИКИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ РЕГУЛЯТОРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ: ГЕНЕЗА ТА ЕВОЛЮЦІЯ

Жадан І. В.

здобувач

Національний університет державної податкової служби України

Сучасні виклики ХХІ століття вимагають від держав усього світу поглиблення взаємозв'язків на основі інтеграції та глобалізації їх економік.