

УДК 657.6

І. Д. Голяш,

*к. е. н., доцент кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,
Тернопільський національний економічний університет*

С. Р. Романів,

*к. е. н., доцент кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,
Тернопільський національний економічний університет*

Л. А. Будник,

*к. е. н., доцент кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,
Тернопільський національний економічний університет*

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

I. Golyash,

*PhD in Economics, Associate Professor of Department of Audit,
Revision and Controlling, Ternopil National Economic University*

S. Romaniv,

*PhD in Economics, Associate Professor of Department of Audit, Revision and Controlling,
Ternopil National Economic University*

L. Budnik,

*PhD in Economics, Associate Professor of Department of Audit,
Revision and Controlling, Ternopil National Economic University*

PROBLEMS OF ENVIRONMENTAL AUDIT IN UKRAINE

У статті розглядаються екологічні проблеми, які мають глобальні масштаби. Доведено необхідність застосування екологічного аудиту, який дає змогу спрогнозувати та упередити негативний вплив діяльності підприємств на навколишнє природне середовище. Відзначено, що за допомогою екологічного аудиту оцінюється економічна ефективність управління підприємством у сфері охорони довкілля. Зроблено висновки про те, що на даний час діюче законодавство є недосконалим, а екологічні реформи у галузі охорони навколишнього природного середовища є нездійсненими. У статті розглянуто технологію проведення екологічного аудиту, яку адаптовано відповідно до вітчизняної практики аудиту. Запропоновано забезпечення ефективності екологічного аудиту шляхом стимулювання зацікавленості керівництва та власників підприємства у проведенні аудиту, підвищення відповідальності фахівців при здійсненні аналізу всіх екологічних аспектів, а також узгодженості роботи аудиторів й спеціалістів підприємства.

The article deals with environmental issues that have global scale. The use necessity of environmental auditing which makes possible to predict and prevent the negative impact of business on the environment. In fact, through environmental audit estimated cost-effectiveness business management in the field of environmental protection. In conclusion is noted, that, currently existing legislation is imperfect, and environmental reforms in the field of environmental protection is overwhelming. The article reviews the technology of environmental audit, which is adapted in accordance with national audit practice. To ensure effectiveness of environmental audit by stimulating interest in the management and business owners in audit, increasing the responsibility of specialists in the implementation analysis of all environmental aspects and consistency of auditors and Specialists of the company.

Ключові слова: екологічний аудит, екологічний менеджмент, навколишнє природне середовище, екологічна безпека, екологічні проблеми.

Key words: environmental audit, environmental management, environmental, ecological safety and environmental issues.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Протягом останніх десятиліть погіршилася екологічна ситуація у світі. Особливої актуальності набули проблеми, пов'язані із створенням стійкого й екологічно безпечного розвитку суспільства. Виникла необхідність комплексного вирішення цих проблем за допомогою екологічного аудиту, на практичну реалізацію якого покладаються великі надії.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Системне та фундаментальне вирішення проблем екологічного аудиту в Україні практично відсутнє. Дослідженням окремим теоретико-методологічних питань екологічного аудиту займалися такі науковці, як І. Басанцов, О. Бондар, О. Заєць, О. Максимів, У. Новак, Ю. Сагайдак, У. Федунік тощо. Ці науковці зробили значний внесок у розвиток теоретичних а-

спектів екологічного аудиту, проте багато питань прикладного характеру на даний час залишаються недостатньо розробленими.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Посилення ролі екологічного аудиту як інструмента, за допомогою якого оцінюється економічна ефективність управління підприємством у сфері збереження довкілля вимагає поглибленого дослідження організаційних питань, що мають у сучасних умовах надзвичайно важливе не тільки теоретичне, а й практичне значення. Вивчення цих питань та вирішення низки проблем, які дали б змогу адаптувати технологію проведення екологічного аудиту відповідно до вітчизняної практики аудиту й підвищити ефективність його результатів, визначили мету та завдання нашого дослідження.

ВІКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Екологічний аудит з'явився у 70-х роках минулого століття в економічно розвинутих країнах, зокрема США, Канаді, Японії тощо. Передумовами для його появи та розвитку стали свідоме розуміння погіршення стану довкілля, необхідність чіткого регламентування охорони навколишнього середовища та використання природних ресурсів, застосування жорстких санкцій економічного характеру до порушників екологічного законодавства [2, с. 43].

У міжнародній практиці екологічний аудит реалізований у практичний механізм діяльності, що ґрунтується на законодавчій і нормативно-методичній базі, має широку організаційну інфраструктуру і оснащений кваліфікованими кадрами екологічних аудиторів [1, с. 40].

У сучасних умовах в Україні також виникла необхідність здійснення екологічного аудиту, що викликано реаліями ринкової економіки, вимогами національного законодавства та міжнародних угод, потребою гармонізації екологічних та економічних аспектів розвитку економіки.

Екологічні проблеми України загалом не відрізняються від відомих світових проблем:

- зміна клімату, зокрема ослаблення озонового рівня;
- забруднення атмосфери з утворенням кислотних опадів й отруйних речовин;
- забруднення вод (морів та річок) важкими металами і хімічними сполуками;
- виснаження і забруднення поверхневих вод і ґрунту;
- скорочення площі лісів;
- зниження здатності природного середовища до самоочищення і самовідновлення;
- утворення збудників нових захворювань рослин, тварин і людини [5, с. 38—43].

Охорона навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності людини є невід'ємною умовою сталого економічного та соціального розвитку України.

Екологічний аудит в Україні проводиться з метою забезпечення додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської та іншої діяльності.

Основними завданнями екологічного аудиту є:

- збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта 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 [6].

Основні організаційні засади виконання аудиторських завдань у сфері охорони навколишнього природного середовища в Україні визначені у Законі "Про екологічний аудит" від 24 червня 2004 р. № 1862-IV та у "Положенні про сертифікацію екологічних аудиторів" від 12 січня 2005 р. № 8. Державне регулювання екологічного аудиту представлено також низкою законодавчо-нормативних актів: законами України "Про охорону навколишнього природного середовища", "Про екологічну експертизу", "Про охорону атмосферного повітря", "Про зону надзвичайної екологічної ситуації", "Про Загальнодержавну програму формування національної екологічної мережі України на 2000—2015 роки", Постановою № 2751-ХІІ "Про порядок обмеження, тимчасової заборони (зупинення) чи припинення діяльності підприємств, установ, організацій і об'єктів у разі порушення ними законодавства про охорону навколишнього природного середовища" тощо.

Вважаємо, що діюче законодавство є недосконалим, а екологічні реформи у галузі охорони навколишнього природного середовища є нездійсненими, наслідком чого є серйозні еколого-демографічні проблеми в державі.

Згідно з законодавством, екологічний аудит проводиться в процесі приватизації об'єктів державної власності, іншої зміни форми власності, зміни конкретних власників об'єктів, а також для потреб екологічного страхування, в разі передачі об'єктів державної та комунальної власності в довгострокову оренду, в концесію, створення на основі таких об'єктів спільних підприємств, створення, функціонування і сертифікації систем екологічного управління, а також здійснення господарської та іншої діяльності тощо [6].

Об'єктами екологічного аудиту є:

- підприємства, установи та організації, їх філії та представництва чи об'єднання, окремі виробництва, інші господарські об'єкти;

— системи екологічного управління;

— інші об'єкти, передбачені законом.

Екологічний аудит може проводитися щодо підприємств, установ та організацій, їх філій та представництв чи об'єднань, окремих виробництв, інших господарських об'єктів у цілому або щодо окремих видів їх діяльності.

Екологічний аудит повинен здійснюватись із дотриманням принципів незалежності, конфіденційності, наукової обґрунтованості, законності, достовірності, неупередженості, документального підтвердження, персональної відповідальності аудитора [6].

Екологічний аудит повинен проводитися на підставі договору між замовником та виконавцем.

Виконавцями екологічного аудиту можуть бути фізичні та юридичні особи (екологічні аудитори), кваліфіковані для здійснення екологічного аудиту відповідно до законодавства.

Виконавці екологічного аудиту несуть відповідальність перед замовником за виконання зобов'язань та достовірність висновків екологічного аудиту.

Як зазначає ряд авторів, екологічний аудит повинен виконуватись у певній послідовності [3; 4; 7; 8]. Процес екологічного аудиту умовно можна поділити на три основних етапи:

1. Підготовка здійснення екологічного контролю на підприємстві.
2. Дослідження та збір інформації.
3. Завершення перевірки і розробка рекомендацій.

Як зазначено на рисунку 1, кожен з етапів екологічного аудиту деталізується реалізацією конкретних аудиторських завдань та виконанням певних процедур. Розглянемо кожен з етапів та внесемо певні коригування з метою оптимізації організаційної моделі екологічного аудиту.

На першому етапі аудитор повинен визначити мету та завдання екологічного аудиту, а також встановити перелік питань, які потребують першочергового вирішення. Аудитору слід вивчити екологічну ситуацію на підприємстві, ознайомитися з його екологічною політикою та визначити існуючі проблеми. Доцільно розробити перелік питань й провести анкетування керівництва стосовно охорони навколишнього природного середовища, вивчити внутрішню документацію з досліджуваних проблем. Далі аудитору слід укласти договір на здійснення екологічного аудиту. Після цього необхідно розробити стратегію аудиторської перевірки й скласти програму із зазначенням конкретних процедур контролю, термінів їх виконання, виконавців та місця проведення.

На другому етапі аудитор повинен зібрати й підготувати необхідну для проведення перевірки інформацію. При цьому він повинен провести огляд території та приміщення; вивчити виробничі процеси; здійснити необхідні випробування, аналізи, експертизу, заміри тощо; виявити зони потенційного екологічного ризику, оцінити ефективність та економічність системи заходів підприємства щодо зменшення екологічного ризику. Аудитору доцільно оцінити систему екологічного менеджменту підприємства. Для здійснення деяких експертних оцінок можуть залучатися спеціалізовані установи й фахівці. На даному етапі екологічний аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів для подальшого формування своєї думки щодо досліджуваних екологічних питань. Докази мають бути надійними та достовірними.

Зібрані докази екологічного аудиту повинні використовуватися для визначення відповідності об'єкта екологічного аудиту вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та нормативно-правових актів щодо охорони навколишнього природного середовища.

Усі дані повинні оцінюватись згідно зі встановленими критеріями, які є кількісними та якісними показниками, заснованими на місцевих, регіональних, національних або міжнародних вимогах. Отримані докази та результати власних суджень аудитор повинен зафіксувати у робочих документах. За кожним із досліджуваних питань має бути сформований проміжний висновок.

Як і при будь-якому аудиті, екологічний аудит має свої ризики. Основний з них полягає у невідповідній інтерпретації та оцінці досліджуваних аудитором питань. Причинами можуть бути надмірна довіра до даних екологічного менеджменту і системи внутрішнього контролю підприємства, низька надійність, достовірність та повнота зібраної інформації, недостатня кількість проведених аудиторських процедур, шахрайство керівництва або персоналу підприємства, ризик вибіркової перевірки, неправильно обрана методика перевірки. У процесі екологічного аудиту можуть використовуватись такі методи і способи контролю, як спостереження, огляд, опитування, анкетування, тестування, документальна перевірка, контрольні замі-

ри, підрахунок, лабораторний аналіз, економічний аналіз, оцінка, запит, моделювання, вибіркова перевірка.

На третьому етапі екологічного аудиту зібрана інформація має бути узагальнена, повинні бути зроблені підсумки. Попередні результати мають бути доведені до керівництва підприємства. Екологічний аудитор за результатами перевірки повинен сформулювати висновки та розробити рекомендації, які в подальшому будуть передані замовникові екологічного аудиту.

Результати екологічного аудиту мають відобразитися у формі Звіту про екологічний аудит. Звіт про екологічний аудит може бути позитивним, умовно позитивним (із застереженням) або негативним.

Звіт є офіційним документом, що містить професійну оцінку екологічного аудитора щодо відповідності діяльності об'єкта екологічного аудиту законодавству про охорону навколишнього природного середовища, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки, а також іншим критеріям екологічного аудиту. Звіт про екологічний аудит може містити рекомендації щодо заходів, які необхідно вжити для усунення виявлених невідповідностей. Звіт про екологічний аудит є власністю його замовника і підставою для прийняття ним відповідних рішень. Крім замовника, звіт має подаватися органу виконавчої влади чи органу місцевого самоврядування, за ініціативою якого проводився екологічний аудит. Оприлюднення результатів екологічного аудиту дозволяється в межах, визначених Законом України "Про екологічний аудит" та договором на проведення такого аудиту. Висновки екологічного аудиту мають характер рекомендацій і не є обов'язковими для керівництва підприємства.

ВИСНОВКИ

Для покращення екологічної ситуації в Україні необхідним є проведення екологічного аудиту. Підвищення ефективності екологічного аудиту можливе за умови зацікавленості керівництва та власників підприємства у проведенні аудиту, відповідальності фахівців при здійсненні аналізу всіх екологічних аспектів, а також узгодженості роботи аудиторів й спеціалістів підприємства.

Вважаємо, що екологічний аудит повинен стати обов'язковим елементом роботи вітчизняних аудиторів. Це підвищить рівень якості їхньої діяльності та сприятиме подальшій інтеграції нашої держави в європейське та світове економічне співтовариство.

Література:

- Басанцов І.В. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення / І.В. Басанцов, О.С. Пантелейчук // Механізм регулювання економіки. — 2010. — № 1. — С. 38—46.
- Бондар О. Екологічний аудит: світовий досвід і вітчизняні реалії / О. Бондар, Г. Білявський, Ю. Саталкін, М. Пилипчук // Вісник НАН України. — 2011. — № 4. — С. 42—51.
- Заєць О.М. Екологічний аудит в Україні / О.М. Заєць // Управління розвитком. — 2011. — № 2 (99). — С. 44—45.
- Максимів А.І. Порівняльний аналіз інструментів екологічного менеджменту / А.І. Максимів // Науковий вісник НАТУ України. — 2008. — Вип. 18.9. — С. 61—65.
- Новак У.П. Роль екологічного аудиту в контексті інтеграції України до світової організації торгівлі // Науковий вісник НАТУ України. — 2008. — Вип. 18.5 — С. 38—43.
- Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-IV Електронний ресурс. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-15>

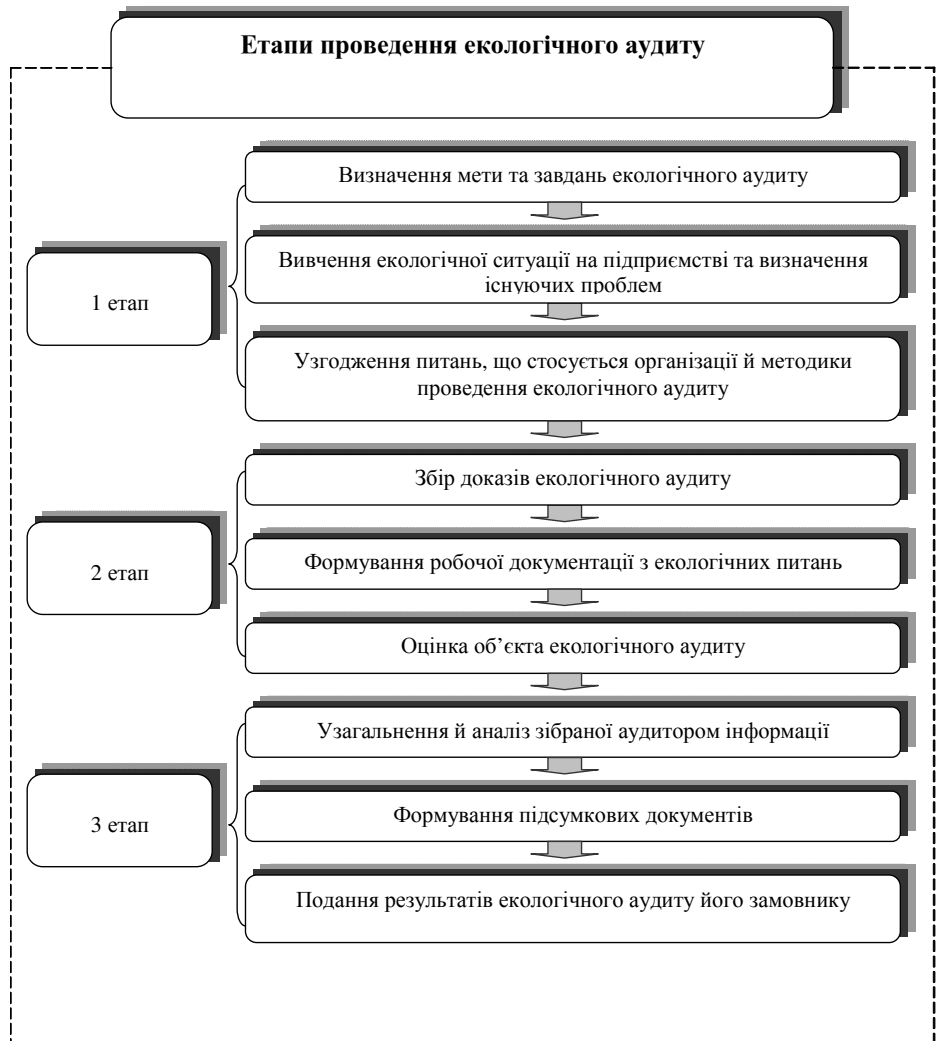


Рис. 1. Організаційна модель екологічного аудиту

- Сагайдак Ю.А. Проблеми та перспективи впровадження екологічного аудиту в Україні / Ю.А. Сагайдак, Т.Б. Харченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. — 2011. — № 30 Електронний ресурс. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30/Sagaidak.pdf
- Федуник У.П. Екологічний аудит: питання теорії і практики / У.П. Федуник // Науковий вісник НАТУ України: збірник науково-технічних праць. — 2005. — Вип. 15.4. — С. 295—301.

References:

- Basantsov, I. V. and Panteleichuk, O. S. (2010), "Environmental audit in Ukraine: relevance, problems and areas of improvement", *Mekhanizm rehulivannia ekonomiky*, vol. 1, pp 38—46.
- Bondar, O. Biliavskiy, H. and Satalkin, Yu. (2011), "Environmental audit: international experience and domestic realities", *Visnyk NAN Ukrainy*, vol. 4, pp. 42—51.
- Zaiets, O. M. (2011), "Environmental audit in Ukraine", *Upravlinnia rozvytkom*, vol. 2 (99), pp. 44—45.
- Maksymiv, L. I. (2008), "Comparative analysis of environmental management tools", *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 18.9, pp. 61—65.
- Novak, U. P. (2008), "The role of environmental auditing in the context of Ukraine's Integration into the World Trade Organization", *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 18. 5, pp. 38—43.
- Verkhovna Rada of Ukraine (2004), Law "On Ecological Audit" available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-15> (Accessed 4 May 2014).
- Sahaidak, Yu. A., and Kharchenko, T. B. (2011), "Problems and prospects of environmental audit in Ukraine", available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30/Sagaidak.pdf (Accessed 4 May 2014).
- Fedunyk, U. P. (2005), "Environmental audit: Theory and practice", *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 15.4, pp. 295—301. *Стаття надійшла до редакції 05.03.2014 р.*