

КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕКОЛОГІЧНО БЕЗПЕЧНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

ЧЕПЕЛЮК Ганна Миколаївна

*к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку,
Черкаський інститут Університету банківської справи
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0003-0839-8407>*

Анноватція. У статті розглядається необхідність застосування екологічного аудиту, що 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.

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

Постановка проблеми. Аудит, як вид контролю, має давню історію. Його поява обумовлена протиріччям між управлінцями та власниками. Століттями це протиріччя виникало у контексті прибутку та ефективності управління власністю найманими менеджерами. Втім, у зв'язку з бурхливим розвитком промисловості, індустріалізації, негативний вплив на довкілля, як у локальних, так і мікро- та макроекономічних масштабах, став очевидним. Так, все це відбувалося протягом навіть не десятиліть, а фактично століть (особливо активно - 19-20 століття). Колонізація територій імперіями, вкладення капіталу транснаціональними корпораціями поза межами країн їхньої реєстрації серйозно

Аннотация. В статье рассматривается необходимость применения экологического аудита, что позволяет спрогнозировать и предотвратить негативное влияние деятельности предприятий на окружающую среду. Отмечено, что с помощью экологического аудита оценивается экономическая эффективность управления предприятием в сфере охраны окружающей среды.

Ключевые слова: экологический аудит, экологический менеджмент, окружающая среда, экологическая безопасность, экологические проблемы.

зно посилила екологічні проблеми в країнах інвестування.

Доктор біологічних наук О.І. Бондар таким чином пояснює зародження потреби в аудиті саме екологічних проблем підприємницької діяльності корпорацій: «Світова історія становлення і розвитку екологічного аудиту бере витоки в 70-х рр. ХХ ст., коли корпорації європейських і північноамериканських країн під тиском громадськості усвідомили свою юридичну і фінансову відповідальність за забруднення довкілля. Після низки еколого-техногенних катастроф в Італії, Франції, США ці об'єднання змушені були системно перевірити відповідність своєї діяльності

стосовно вимог і норм екологічного законодавства. З цього, по-суті, почалось екологічне пробудження громадськості, зародження всесвітньої концепції sustainable development, тобто стійкого екологічно збалансованого розвитку. Початок цій доктрині дала теорія інтеграції енергетичних (природних) і трудових (соціальних) систем у суспільстві, яку сформулював український учений С.А. Подолинський у 1880 р., випередивши поступ наукової думки більше ніж на століття.» [2]

Погоджуючись з розумінням О.І. Бондаря, доповнимо, що С.А. Подолинський започаткував фізичну економіку, визначивши баланс накопиченої ендогенної енергії, надходження екзогенної енергії та механізми її накопичення через явища природи і працю людини. За століття наперед визначив еквівалент фізичної та розумової праці. Розкрив помилковість застосування закону Мальтуса до людства. Як лікар, соціолог, економіст, фізик, він розробляв космогенну енергетичну теорію, досліджував екологічно економічні проблеми. Аналізував ідеї фізичної економії для розробки проблем сталого розвитку [10].

Серйозна увага до проблем довкілля була чітко окреслена на глобальному рівні саме в другій половині 20-го століття. Відтоді в межах ООН проводяться різні саміти, конференції, в результаті роботи яких видаються резолюції, угоди щодо захисту довкілля від негативного впливу підприємництва та життєдіяльності людей [3; 6; 8]. Міжнародні документи можуть виступати як певним орієнтиром, так і зобов'язаннями країни щодо охорони навколишнього середовища. Вва-

жаємо, що ключовою позицією суспільства та, відповідно, органів влади усіх рівнів, мають бути інтереси народу України, що і повинно реалізовуватися через ратифікацію міжнародних угод, чи, навпаки, - відхилення як таких, що шкодять добробуту населення та суверенності країни.

На відміну від протиріч, які обумовили виникнення аудиту, протиріччя для підґрунтя потреби в екологічному аудиті включають значно більше аспектів, а саме:

- свобода підприємництва;
- охорона приватної власності на природні ресурси та виробничі комплекси;
- екологічна безпека господарської діяльності;
- потреби населення країни;
- суверенітет країни та її національна безпека.

Названі протиріччя мають постійний характер та потребують гармонізації, збалансування економічного й екологічного компонентів розвитку, дотримання певної рівноваги між потребами суспільства та прагненням максимізації прибутку власниками підприємницьких структур. Вагому роль у вирішенні даних протиріч відіграє релевантність інформації, яку отримують усі зацікавлені сторони. Надавачем інформації, яка може поєднати в собі професійний підхід і високу ступінь об'єктивності, вважаємо аудиторів, що спеціалізуються саме на екологічному аудиті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанню екологічного аудиту для підприємництва приділили свою увагу І.В. Андрусак, Г.В. Анісімова, М.Д. Балджи, Г.О. Білявський, Н.І. Дорош, Т.О. Кірсанова, О.А. Пет-

рик, Ю.М. Саталкін, М.Б. Харківський, В.Я. Шевчук та інші. Високо оцінюючи наукові доробки. Відзначимо, що потребують вивчення й аналізу питання екологічного аудиту з точки зору об'єктивної оцінки впливу діяльності суб'єктів господарювання на екосистему як на локальному рівні, так і на рівні країни.

Мета статті полягає в узагальненні теоретико-прикладних, правових аспектів аудиту екологічно безпечного підприємництва та визначення його ролі в наданні суспільству об'єктивної інформації щодо впливу діяльності людини на довкілля.

Виклад основних результатів. О.І. Бондар, Г.О. Білявський, Ю.М. Саталкін, М.О. Пилипчук зазначають, що екологічний аудит найбільш поширений на корпоративному рівні в Європейському Союзі. Саме на нього зорієнтовано Директиву № 761/2001 ЕМАС «Системи екологічного менеджменту й аудиту» (СЕМА), яка їх уніфікувала, визначила корпоративну екологічну політику як комплексний об'єкт екологічного аудиту по кожному з 12 аспектів: від планування нової екологічно чистої продукції, поводження з відходами до економії енергії та екологічної поведінки корпорації в різних секторах ринку. Практичний досвід застосування ЕМАС продемонстрував інтегральний еколого-економічний ефект. Найпоширенішою ЕМАС стала в Німеччині, де корпорації виявили готовність брати на себе екологічну відповідальність добровільно, не очікуючи тиску з боку державних структур [2].

Світовий банк у методичних рекомендаціях для позичальників [13] виділяє поняття соціально-

екологічного аудиту як інструмента для визначення характеру та ступеня всіх соціальних і екологічних аспектів існуючого проекту, що викликають занепокоєння чи діяльності. Аудит виявляє та обґрунтовує відповідні заходи та дії щодо пом'якшення проблемних областей, оцінює вартість таких заходів та дій, та рекомендує графік їх здійснення. Для деяких проектів соціально-екологічна оцінка може складатися з лише соціально-екологічного аудиту; в інших випадках аудит є частиною соціально-екологічної оцінки. Ключові питання цього аудиту представимо у вигляді таблиці (табл. 1).

В Україні Законом України «Про екологічний аудит» екологічний аудит визначено як 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. Його об'єктами є: підприємства, установи та організації, їх філії та представництва чи об'єднання, окремі виробництва, інші господарські об'єкти, системи екологічного управління [11].

Відповідно до Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» екологічний аудит проводиться з метою врахування екологічних вимог у процесі приватизації чи корпоратизації об'єктів права державної власності, іншої зміни форми власності чи зміни суб'єктів права влас-

ності на об'єкти, а також для потреб екологічного управління, при здійсненні іншої діяльності в Україні на екологічного страхування, оренди майна, набуття права власності на майно та земельні ділянки, створення, функціонування і сертифікації систем екологічного управління, при здійсненні іншої діяльності в Україні на добровільній чи обов'язковій основі [12].

Таблиця 1

Орієнтовна схема соціально-екологічного аудиту

№ з/п	Ключові питання соціально-екологічного аудиту	Зміст соціально-екологічного аудиту
1	Основні положення	Коротко розглядаються основні висновки та наводяться рекомендації щодо заходів, дій та термінів.
2	Нормативно-правові та інституційні засади	В рамках існуючого проекту чи діяльності проводиться аналіз нормативно-правової та інституційної бази, будь-яких застосованих соціально-екологічних вимог інших фінансуючих організацій.
3	Опис проекту	1. Наводиться короткий опис існуючого проекту чи діяльності, а також географічного, екологічного, соціального та тимчасового контексту та будь-яких асоційованих об'єктів. 2. Встановлюється наявність будь-яких вже розроблених планів врегулювання соціально-екологічних ризиків і впливів (наприклад, плану придбання земельної власності або плану переселення, плану в галузі культурної спадщини, плану у сфері біорізноманіття). 3. Наводиться досить детальна карта із зазначенням майданчика реалізації існуючого проекту або діяльності та передбачуваного майданчика для запропонованого проекту.
4	Соціально-екологічні питання, пов'язані з існуючим проектом чи діяльністю	В огляді повинні розглядатися ключові ризики та впливи в рамках існуючого проекту або діяльності, у тому числі ризики та впливи, які актуальні для існуючого проекту чи діяльності. У ході аудиту повинні також розглядатися питання, не охоплені СЕС, якщо вони є ключовими ризиками і впливовими в умовах проекту.
5	Соціально-екологічний аналіз	В рамках аудиту проводиться також оцінка потенційних впливів запропонованого проекту (з урахуванням результатів аудиту, проведеного щодо існуючого проекту або діяльності та можливості запропонованого проекту задовольняти вимоги СЕС.
6	Запропоновані соціально-екологічні заходи	Як правило, заходи включають: - конкретні дії, необхідні задоволення вимог СЕС; - коригувальні заходи та дії щодо пом'якшення потенційно значних екологічних та/або соціальних ризиків і впливів, що пов'язані з існуючим проектом або діяльністю; - заходи щодо запобігання або пом'якшення будь-яких потенційних несприятливих соціально-екологічних ризиків та впливів, пов'язаних із запропонованим проектом.

Джерело: розроблено автором за даними [13]

Цим же законом визначені аспекти екологічного управління, які можуть бути об'єктами аудиту. Відобразимо названі позиції схематично (рис. 1).

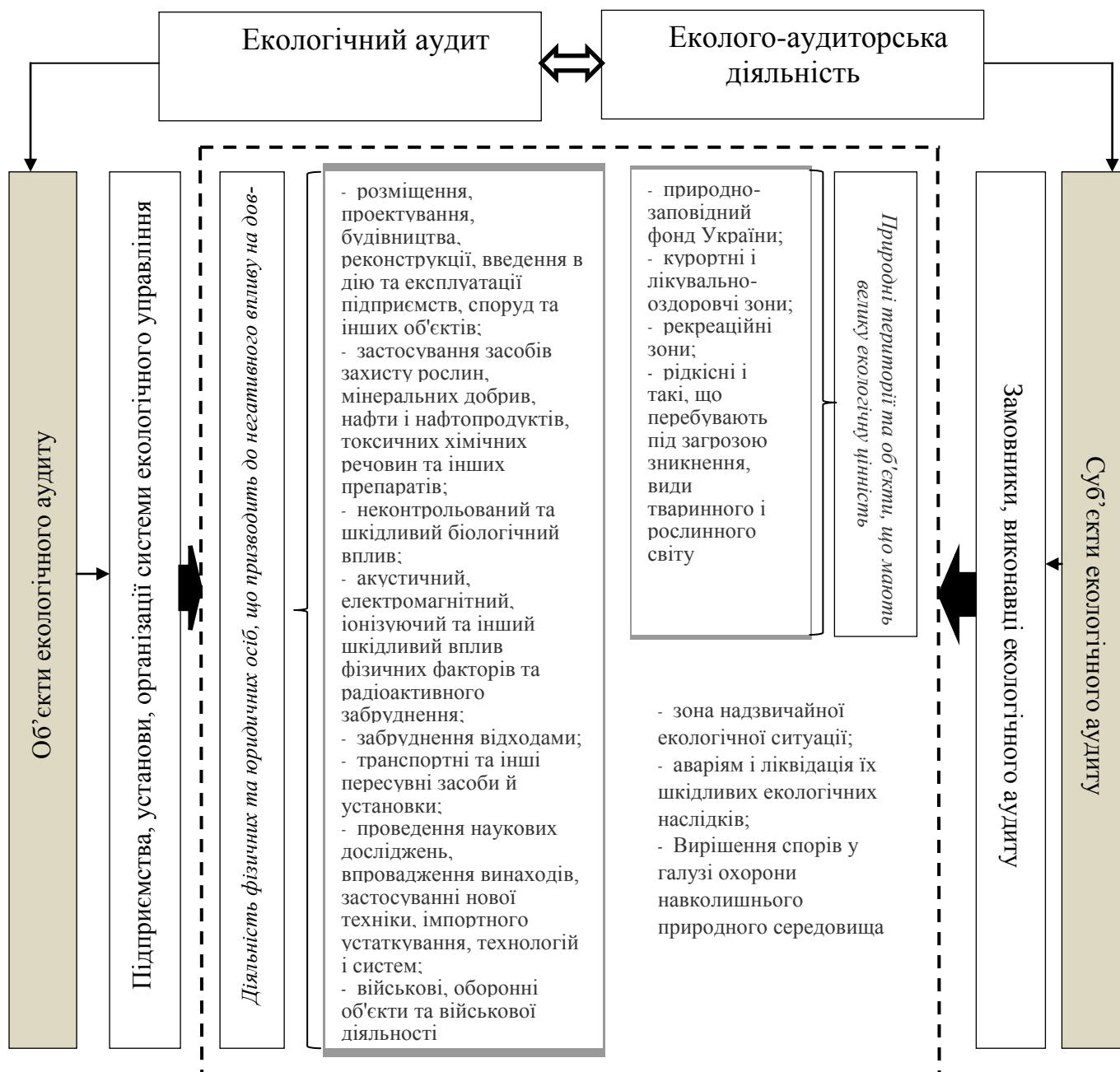


Рис. 1. Об'єкти та суб'єкти екологічного аудиту

Джерело: розроблено автором на основі опрацювання [11; 12]

О.А. Петрик слушно зазначає, що екологічний аудит не слід ототожнювати з аудитом звіту з екологічної діяльності (або окремих складових звітності) підприємства, а також акцентує увагу на проблемі оцінки екологічних зобов'язань. Це пов'язано з

тим, що в одних випадках зобов'язання є безпосереднім побічним продуктом основної діяльності підприємства (наприклад, гірничодобувна або нафто- і газодобувна галузі), а в інших - виникають у результаті недотримання норм екологічного

законодавства, що призводить до компенсації завданої шкоди, виплати юридичних витрат, штрафів тощо. При вивченні бізнесу клієнта та загальному ознайомленні з його діяльністю аудитор повинен виявити господарські операції або події, які пов'язані з екологічними питаннями і можуть суттєво вплинути на фінансову звітність й обсяг аудиторських процедур. Вважається, що суттєвий вплив екологічного ризику притаманний підприємствам хімічної, нафто- та газодобувної, фармацевтичної, металургійної, гірничодобувної галузей, а також сфері комунального господарства [9].

З даною позицією О.А. Петрик корелюються пропозиції Т.О. Кірсанової [5] щодо здійснення екоконтролінгу як системи екологічного планування, обліку, контролю, аналізу та аудиту, реалізація яких сприяє обґрунтуванню альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління підприємством, спрямованих на підвищення еколого-економічної ефективності.

Також науковцем запропоновані поняття екологічного обліку та обліку екологічних витрат:

1. Екологічний облік на підприємстві трактується як система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування і охорони навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень.

2. Облік екологічних витрат – система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки

релевантної інформації про екологічні витрати підприємства з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Вважаємо, що екоконтролінг є доречним у контексті внутрішнього екологічного аудиту, який згідно статті 13 Закону України «про екологічний аудит» проводиться на замовлення його власника чи органу, уповноваженого на управління ним, а також для власних потреб. Окрім того, екоконтролінг можуть здійснювати виконавчі органи влади та органи місцевого самоврядування.

На нашу думку, певним чином доповнює бачення О.А. Петрик і Т.О. Кірсанової пропозиція Н.І. Дорош і Д.К. Маліновської: об'єднати екологічний та фінансовий аудит в одне поняття фінансово-екологічний аудит для відображення комплексного підходу до підтвердження економічних показників природоохоронної діяльності. Фінансово-екологічний аудит – документовано оформлений процес оцінювання об'єкта аудиту щодо дотримання законодавства про охорону навколишнього природного середовища, системи екологічного управління, перевірки даних, що відображені в бухгалтерському обліку, фінансовій та нефінансовій звітності підприємства, який проводиться спільно аудитором та екологічним аудитором для аналізу, порівняння фінансових та екологічних показників підприємства [4].

З правової точки зору актуальною та, на наш погляд, фундаментальною виступає констатація доктора юридичних наук Г.В. Анісімової: «... на сучасному етапі розвитку нашої країни, коли відбувається формування

еколого-правової доктрини й робляться спроби систематизації екологічного законодавства, доречно виважено підійти й до переосмислення найвищих соціальних цінностей, які є життєво необхідними, як-от:

а) права людини (у тому числі природні, основоположні, пріоритетні екологічні);

б) безпека суспільства в цілому та її складника – екологічної безпеки;

в) суверенітет держави (не тільки як верховенство, самостійність, повнота й неподільність влади в межах території держави, незалежність і рівноправність у зовнішніх зносинах, а й захист прав, свобод людини та її інтересів); верховенство права та ін.» [1].

Висновки. Дослідження теоретико-прикладних, правових аспектів екологічно безпечного підприємництва дає підстави вважати, що удосконалення методології, правових норм екологічного аудиту дозволить підвищити ефективність виконання таких завдань:

- перевірка відповідності діяльності суб'єкта господарювання екологічним вимогам згідно законодавства України;

- оцінка проєктно-кошторисної документації з точки зору охорони довкілля;

- еколого-економічна оцінка ризику інвестиційних проєктів;

- екологічна ефективність управління суб'єктом господарювання;

- врахування екологічних аспектів під час аудиту фінансової звітності;

- прогнозна та експертна оцінка екологічних наслідків підприємництва;

- об'єктивна та всебічна оцінка програм ресурсозбереження.

Дані екологічного аудиту сприятимуть покращенню репутації суб'єктів господарювання, а відповідно – їхньої конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості, рівня довіри до екологічної безпечності продукції.

Список використаної літератури

1. Анісімова Г.В. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» як підґрунтя формування правового інституту екологічних прав та інтересів громадян. Екологічне законодавство України через призму його історичного розвитку : збірник матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. До 60-річчя Закону «Про охорону природи Української РСР». Київ, 2021. С 37-43.

2. Бондар О.І., Білявський Г.О., Саталкін Ю.М., Пилипчук М.О. Екологічний аудит: світовий досвід і вітчизняні реалії. *Вісник НАН України: науковий журнал*. 2011. № 4. С. 42 - 51.

3. Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды: Принята Конференцией Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды. Стокгольм. 1972 год. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_454. (дата звернення: 19.12.2021)

4. Дорош Н.І., Маліновська Д.К. Фінансово-екологічний аудит: сутність та методичні засади. *Агросвіт*. 2016. № 22. С. 8-13.

5. Кірсанова Т.О. Екологічний контролінг в системі управління підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.08.01. Суми, 2004. 20 с.
6. Конвенція про охорону біологічного різноманіття від 1992 року: Закон України від 29.11.1994 р. N 257/94-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_030 (дата звернення: 19.12.2021).
7. Мельник Л.Г. Методи оцінки екологічних втрат: монографія / за ред. Л. Г. Мельника, О. І. Карінцевої. Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. 288 с.
8. Перетворення нашого світу: Порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року: Резолюція Генеральної Асамблеї ООН. URL: <http://sdg.org.ua/ua/resources-2/344-2030-2015>. (дата звернення: 19.12.2021).
9. Петрик О.А. Проблеми розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні. *Вісник податкової служби України*. 2004. N 16.
10. Подолинський Сергій Андрійович. Вікіпедія: веб-сайт. URL: <https://uk.wikipedia.org/> (дата звернення: 19.12.2021).
11. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-15> (дата звернення: 19.12.2021).
12. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25 червня 1991 року № 1264-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12?lang=uk#Text> (дата звернення: 19.12.2021).
13. СЭС1 «Оценка и управление социально-экологическими рисками и воздействиями»: веб-сайт. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/680911548277262580/pdf/ESF-Guidance-Note-1-Assessment-and-Management-of-Environmental-and-Social-Risks-and-Impacts-Russian.pdf> (дата звернення: 19.12.2021).