

Роль экологического аудита в современной экономике Украины

Wasilij Rudnicki

Małopolska Wyższa Szkoła
Ekonomiczna w Tarnowie
Wydział Zarządzania i Turystyki

Оксана Сарахман

Университет банковского дела
Львовский учебно-научный
институт

Аннотация: Учитывая постоянное ухудшение состояния окружающей среды, становится понятным, что экологический аудит начинает пользоваться особым вниманием и спросом у субъектов хозяйствования. Экологический аудит должен стать действенным механизмом процесса управления окружающей средой и проводиться в Украине с целью обеспечения соответствия деятельности предприятия природоохранному законодательству. В статье исследованы правовая природа экологического аудита в Украине, определено понятие «экологический аудит», рассмотрены его этапы проведения, сформулированы задачи и обоснована важность экологического аудита в управлении окружающей средой. Предложено обеспечение экологического аудита путем стимулирования заинтересованности руководства и владельцев предприятий в проведении экологического аудита.

Целью статьи является раскрытие роли экологического аудита в современной экономике Украины и содействие предприятия в формировании экологической политики, экологической программы и приоритетов в осуществлении мероприятий по охране окружающей среды.

Ключевые слова: экологический аудит, экологическое законодательство, экологические проблемы, задачи экологического аудита, объект экологического аудита, этапы экологического аудита

1. Введение

В течении последних десятилетий ухудшилась экологическая ситуация в мире и человечество планеты не на шутку обеспокоено экологическими проблемами: ослабление озонового уровня; загрязнение атмосферы с образованием кислотных осадков и ядовитых веществ; загрязнение вод (морей и рек) тяжелыми металлами и химическими соединениями; истощение и загрязнение поверхностных вод и почвы; сокращение площади лесов; снижение способности природной среды к самоочищению и самовосстановлению; образование возбудителей новых заболеваний растений, животных и человека и тому подобное. Очень часто эти проблемы выходят на

Korespondencja:
Wasilij Rudnicki
Małopolska Wyższa Szkoła
Ekonomiczna
Wydział Zarządzania i Turystyki
Katedra Finansów i Rachunkowości
ul. Waryńskiego 14, 33-100 Tarnów,
Poland
Tel. +48 14 65 65 547
E-mail: tsrud@bigmir.net

первый план в обсуждении обществом, вытесняя вопросы экономического кризиса, глобализации, войн и др.

По оценкам ученых, промышленными предприятиями и транспортом Украины ежегодно осуществляется выброс около 6 млн тонн загрязняющих веществ, что составляет 150 кг на каждого гражданина страны. В водные бассейны попадает больше 14 млрд м³ сточных вод, или около 300 тыс. л в расчете на каждого жителя. Расточительный и деструктивный характер природопользования постоянно порождает новые и все более острые экологические проблемы, свидетельствует о кризисном состоянии нынешней государственной политики природопользования (Небильцова, 2013, с. 60). В связи с этим возрастает роль той продукции, которая была произведена именно на основе новейших экологических разработок и с учетом экологического законодательства. К сожалению, в нашем государстве этой проблеме не уделяется должного внимания. В условиях снижения уровня жизни населения и ухудшения общей экологической ситуации в Украине следует основательно обратить свое внимание на данные проблемы, достижение которых невозможно без проведения эколого-экономической политики, в частности экологического аудита.

2. Правовой аспект экологического аудита

Сравнительно новым, но достаточно эффективным элементом организационного механизма охраны окружающей среды, подвергаемым правовому регулированию, считается экологический аудит, под которым понимается независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов.

Экологический аудит, как новое направление аудиторской деятельности является действенным процессом управления окружающей средой. Свое развитие экологический аудит получил в 70-80 гг. XX в. в США, где впервые начал использоваться для проверки соответствия деятельности организаций экологическим требованиям законов, законодательных актов и нормативов. С 1996 г. введены в действие международные стандарты ISO 14000, и с этого времени экологический аудит стал не только инструментом контроля соответствия закону, но и экономико-правовым инструментом предупредительного характера. Правовой институт экологического аудита в Украине начал развиваться с 24 июня 2004, когда был принят Закон Украины об экологическом аудите (далее Закон). К тому моменту даже сам термин «экологический аудит» в законодательстве Украины не использовался, хотя, как это ни парадоксально, деятельность по экологическому аудиту уже осуществлялась, а ее правовой основой были адаптированные в Украине международные стандарты ISO (таблица 1).

Таблица 1. Виды экологического аудита определены нормативно-правовыми актами
(Table 1. Types of environmental auditing regulated by legal acts)

Нормативно-правовой акт	Классификационный признак	Вид экологического аудита
Закон Украины «Об экологическом аудите»	субъекты-заказчики аудита	внутренний
		внешний
	обязательность проведения аудита	обязательный
		добровольный
ДСТУ ISO 19011:2003 «Руководство к аудиту систем менеджмента качества и экологического менеджмента» ISO 14010-98 «Руководящие указания по экологическому аудиту. Общие принципы» ISO 14011-98 «Проведение аудита систем управления качеством окружающей среды» ISO 14012-98 «Квалификационные критерии для аудиторов в области экологии» ISO 19011:2002 Guidelines for quality and/or environmental managements system auditing EMAS «Eco-Management and Audit scheme»	исполнитель аудита	внутренний
		внешний

Источники: составлено автором.

Согласно Закону, экологический аудит – это документально оформленный системный независимый процесс оценивания объекта экологического аудита, включая сбор и объективную оценку доказательств для установления соответствия определенных видов деятельности, мероприятий, условий, системы экологического управления и информации по этим вопросам требованиям законодательства Украины об охране окружающей природной среды и другим критериям экологического аудита.

Анализируя определение экологического аудита, можно констатировать наличие двух основных подходов к пониманию его сущности: 1) способ применения; 2) фиксация его ключевых признаков.

По первому подходу экологический аудит рассматривается как: а) инструмент, метод управления в области охраны окружающей среды; б) вид предпринимательской деятельности; в) разновидность контроля в области охраны окружающей среды; г) разновидность аудиторской деятельности. По второму подходу определение экологического аудита фокусируется на его ключевых признаках обеспечения оценки предприятий, учреждений и организаций, отдельных производств, других объектов в целом или по отдельным видам их деятельности для установления их соответствия определенным критериям, предусмотренных экологическим законодательством.

Достаточно распространенным является способ, когда определение экологического аудита связывают с его происхождением или с другими видами деятельности.

Например, некоторые ученые считают, что “экологический аудит – это вид предпринимательской деятельности по осуществлению независимых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, оперативной документации, налоговых деклараций и эко-

логических обязательств с точки зрения их соответствия действующему экологическому законодательству в области охраны окружающей среды и природопользования, а также предоставление других эколого-аудиторских услуг. Другие ученые с таким механическим сочетанием финансовых и экологических аспектов аудита не соглашались, ведь это приводит к размыванию содержания экологического аудита, его основного назначения” (Шершун, 2015).

Следует учесть, что он не заменяет финансовый аудит, не создает ему конкуренцию в оценке финансовых аспектов деятельности хозяйствующего субъекта. Сочетать экологический аудит с другими видами аудита на наш взгляд не целесообразно.

Услуги по проведению экологического аудита объектов или видов деятельности, представляющих повышенную экологическую опасность, были отнесены к перечню услуг, определенных как специфические.

Во-первых, была основана единая для всего государства система сертификации экологических аудиторов и создан единый реестр экологических аудиторов и юридических лиц, имеющих право на осуществление экологического аудита. Соответствующие функции по сертификации и ведению реестра, так же, как методическое обеспечение эколого-аудиторской деятельности, были возложены на специально уполномоченный орган в области охраны окружающей природной среды – Министерство природы Украины.

Во-вторых, новацией отечественной правовой системы стало введение обязательного экологического аудита наряду с традиционной формой добровольного экологического аудита. Обязательному экологическому аудиту подвергаются объекты, которые представляют повышенную экологическую опасность, по заказу заинтересованных органов исполнительной власти или органов местного самоуправления в предусмотренных законом случаях.

Первый опыт применения законодательства об экологическом аудите обнаружил и некоторые пробелы, противоречия и слабые места соответствующего законодательства, а также те сферы, которые нуждаются в развитии с точки зрения более последовательного внедрения норм Закона.

Все это привело к необходимости углубленного взгляда на проблему правового регулирования института экологического аудита в Украине с целью его совершенствования. Оно должно привести в соответствие законодательство об экологическом аудите с потребностями практики, а также ввести специальные правовые механизмы осуществления данного вида аудита в законодательство Украины, регулирующие сферы деятельности, в которых осуществление экологического аудита опасных объектов является обязательным.

Определение дефиниции «экологического аудита» что дается статьей 1 действующей редакции Закона, акцентирует внимание только на содержательной характеристике данного понятия. В то же время «документально оформленным системным независимым процессом оценки объекта» можно признать и экологический контроль (инспектирование), и экологическую экспертизу. Неслучайно, непонимание разграничительных признаков, различий экологического аудита от смежных сфер деятельности на сегодня присутствует на всех уровнях. Чтобы этого избежать необходимо внести

уточнения в статью 1 Закона, определив экологический аудит в первую очередь как вид профессиональной предпринимательской деятельности, а уже потом раскрыть ее содержательное наполнение. Тем самым будет разделено этот вид деятельности на экологический аудит, государственный экологический контроль и государственную экологическую экспертизу.

Статья 14 Закона отмечает, что исполнителем экологического аудита может быть как физическое лицо, так и юридическое лицо. Наиболее дискуссионным по этой статье является вопрос образования, которое будет адекватно удовлетворять требованиям допуска к квалификационному экзамену для выдачи сертификата экологического аудитора. Из текста Закона четко следует, что это должна быть высшее образование. До недавнего времени специалистов экологического профиля вообще не готовили вузы Украины, причем не готовили не потому, что в таких специалистах не было необходимости, а потому, что дело это архисложное и требует сочетания большого количества разноотраслевых и междисциплинарных знаний. В экологическую сферу приходили специалисты с разным образованием – биологи, географы, геофизики, химики, технологи, экономисты, юристы, социологи, инженеры и представители многих других специальностей. Однако, такая квалификация, даже в отношении лица, которое имеет многолетний опыт работы в сфере охраны окружающей среды, может быть поставлена под сомнение, если базовое образование будет признано несоответствующим.

Подготовку аудиторов по вопросам экологии нужно проводить на базе наиболее подготовленных к этой деятельности учреждениях с привлечением авторитетных высококвалифицированных специалистов. Для этого нужно разработать и утвердить комплекс учебных программ и планов; разработать пособия, справочники, видеофильмы, другие учебные средства; установить правила отбора кандидатов, форму и средства стимулирования подготовки, повышения квалификации (или переквалификации). Стажировку специалистов целесообразно проводить на предприятиях, внедряющих экологический аудит, в зарубежных органах по сертификации.

С сертификацией экологических аудиторов связано еще один не до конца решенный в законодательстве вопрос. Срок действия сертификата, установленный статьей 22 Закона, составляет три года. Однако каким образом возобновлять действие соответствующего сертификата по истечению этого срока не определено. Надо снова подавать весь пакет документов в уполномоченный орган и снова подтверждать квалификацию путем сдачи квалификационного экзамена, или при этом делается новая запись в Реестр, а предыдущий исключается? Как решается вопрос с юридическим лицом, включенным в Реестр благодаря наличию в его штате экологического аудитора, срок действия сертификата которого закончился? На эти и другие вопросы ни Закон, ни принятый в развитие положений его статьи 22 Приказ Министерства охраны окружающей природной среды Украины «Про утверждение Положения о сертификации экологических аудиторов» ответов не дают. Этот вопрос по каждому аудитору, срок действия сертификата которого истек, должен быть предметом рассмотрения Комиссии по сертификации экологических аудиторов Министерства природы Украины. Требуют определенного уточнения нормы Закона относительно требований к юридическим лицам, которым предоставляется право осуществлять экологический аудит.

Статья 2 действующей редакции Закона определяет в качестве возможных объектов экологического аудита предприятия, учреждения и организации, их филиалы и представительства или объединения, отдельные производства, другие хозяйственные объекты; системы управления окружающей средой; другие объекты, предусмотренные законом. Это означает, что любой из этих объектов может подлежать экологическому аудиту, если такой будет заказан как внутренний, или если его проведет третья сторона, как внешний. В то же время статья 12 Закона указывает на сферы и обстоятельства, при которых определенные объекты подвергаются экологическому аудиту в обязательном порядке. Это может касаться исключительно объектов, которые законодательство Украины признает экологически опасными, то есть таких, которые включены в Перечень видов деятельности и объектов, представляющих повышенную экологическую опасность. При этом первый опыт реализации Закона дает основания для вывода о том, что сферы применения обязательного экологического аудита не являются исчерпывающими. За пределами обязательного экологического аудита осталось еще немало сфер, где проведение такой деятельности, на наш взгляд, есть целесообразно и необходимо.

Некоторые ученые считают, что не стоит ограничивать обязательный экологический аудит только объектами повышенной опасности. Это касается и других объектов, на которых должен проводиться обязательный экологический аудит, в частности, по предписаниям уполномоченных органов исполнительной власти при возникновении спорных ситуаций в процессе контрольно-надзорной деятельности или в других случаях необходимости получения независимой экспертной оценки; по инициативе органов лицензирования или сертификации при лицензировании или сертификации видов деятельности в области охраны окружающей природной среды, использования природных ресурсов и обеспечения экологической безопасности; при обосновании инвестиционных проектов и программ, если это предусмотрено условиями инвестирования; в других случаях, предусмотренных законом.

Рассматривая вопрос о расширении сферы проведения обязательного экологического аудита, следует заметить, что и в тех сферах, которые и сегодня признаны статьей 12 Закона, экологический аудит до сих пор осуществляется эпизодически, без надлежащей системы и организации. Значительный груз ответственности за такое положение следует положить на недоработанность законодательства, регламентирующего отношения именно в этих сферах, и к которому соответствующие изменения внесены не были. Закон действует уже более десяти лет, но опыт его применения указывает на то, что до сих пор немало проблемных вопросов, которые следует решить путем внесения изменений в соответствующий закон.

3. Отечественная практика проведения экологического аудита с учетом мирового опыта

Интеграционные процессы, развивающиеся в Украине, а также заинтересованность в финансировании различных проектов иностранными инвесторами, требует применения общепринятых в мировой практике экологических процедур. Аудит, как элемент обеспечения прав собственности, чрезвычайно важен для экономики, так как позволяет

уменьшить информационный и коммерческий риск, связанный с принятием управленческих решений с целью разработки рекомендаций по эффективному использованию ресурсов в области природопользования и охраны окружающей среды. Применение экологического аудита как инструмента обеспечения благоприятного экологического климата является одним из приоритетных направлений деятельности нашей страны.

За рубежом экологический аудит осуществляется специальными фирмами, которые всесторонне изучают деятельность предприятия, начиная с истории его развития. Он направлен не только на оценку экологического состояния предприятия, но и на выявление отклонений его деятельности от законодательно установленных нормативов. В перечень его компетенций также входит анализ используемых предприятием новейших технологий, состояние дел в финансово-экономической сфере и уменьшение риска возможных штрафов в случае нарушения экологического законодательства.

Западные предприятия обращаются к услугам экологических аудиторов (юридических или физических лиц), которые могут объективно оценить их экологическое состояние, определить имеющиеся отклонения от норм, то есть от требований действующего природоохранного законодательства или международных стандартов и определить меры по приведению их производственно-хозяйственной деятельности в соответствие с этими требованиями, а в итоге-повысить их конкурентоспособность как на рынке продукции, так и на рынке инвестиций.

С помощью экологического аудита в мировой практике решается целый ряд задач, среди которых:

- анализ своевременного осуществления природоохранных мероприятий;
- объективная оценка эколого-экономических отношений на предприятии и анализ исправления выявленных ошибок;
- оперативный контроль производственной деятельности с экологической точки зрения;
- оценка эффективности и рациональности использования природных ресурсов;
- выявление имеющихся проблем экологического управления;
- разработка программ развития компании с экологической точки зрения.

Зарубежный опыт показывает, что экологический аудит независимо от форм его проведения, воспринимается как высоко развитый инструмент управления и преследует такие цели: оказание помощи деловым кругам; повышение конкурентоспособности предприятий на мировом рынке; снижение экологических рисков; повышение эффективности природоохранной деятельности; проверка безопасности производства; определение проблем в сфере здравоохранения, повышения инвестиционной привлекательности экономического субъекта; раннее выявление экологических правонарушений.

Экологический аудит оценивает эколого-экономическую деятельность с позиции интересов самого предприятия, тем самым повышая его конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность. Так, Всемирный банк и Европейский банк реконструкции и развития используют экологический аудит для оценки деятельности компаний, которые ими финансируются. Решение этих банков о выделении инвестиций принимается с учетом соблюдения требований экологического аудита.

В отличие от зарубежных стран, в которых экологический аудит стал реальным инструментом экологического управления, для Украины такой процесс только начинает развиваться. На наш взгляд широкое применение экологического аудита в Украине обусловлено двумя основными причинами:

- 1) Экологические показатели становятся все более весомыми факторами конкурентной борьбы;
- 2) Усиливаются экономические и административные санкции за нарушение требований законодательства в области охраны окружающей среды и экологических стандартов.

Экологический аудит может проводиться в отношении предприятий, учреждений и организаций, их филиалов и представительств или объединений, отдельных производств, других объектов в целом или по отдельным видам их деятельности. Субъектами экологического аудита являются: аудиторы – специалисты, которые имеют соответствующий квалификационный сертификат и лицензию на осуществление аудиторской деятельности; аудиторские фирмы, то есть организации, в уставную деятельность которых входит оказание аудиторских услуг имеющие соответствующую лицензию согласно законодательству; заказчики экологического аудита. В соответствии с требованиями Закона исполнителем экологического аудита может быть юридическое или физическое лицо (экологический аудитор).

Аудитор по экологии – лицо, имеющее квалификацию для осуществления экологических аудитов. Квалификационные требования к аудитору по экологии изложены в ДСТУ ISO 14012.

Основные функции аудитора:

- а) выполнение указаний ведущего аудитора и поддержку его деятельности;
- б) планирование, а также эффективное и результативное выполнение порученного задания в рамках сферы распространения аудита;
- в) сбор и анализ соответствующих и достаточных аудиторских доказательств;
- г) разработка рабочих документов под руководством ведущего аудитора;
- д) документальное оформление полученных данных аудита;
- е) сохранность документов, связанных с аудитом, и возвращение этих документов по требованию;
- ж) оказание помощи в составлении отчета об аудите.

Основные принципы, обеспечивающие эффективность экологического аудита, можно подразделить на профессионально-этические и методологические.

К профессионально-этическим принципам относятся: объективность экологических аудиторов – независимость от руководства проверяемого заказчика, а также руководства организации, осуществляющей аудит; компетентность в вопросах охраны окружающей среды и рационального природопользования, а также специфики объекта аудита, что подтверждается наличием соответствующих документов; конфиденциальность полученной в процессе аудита информации, ее неразглашение; ответственность за проведение экологического аудита в пределах, установленных законодательством Украины.

Методологические принципы включают: планирование процедуры аудита – целесообразность выбора методики и технологии аудита; определение критериев существен-

ности и достоверности; анализ информации и формирование выводов; взаимодействие аудиторов; информирование руководства предприятия о результатах проведенного экологического аудита.

При проведении экологического аудита аудиторы должны проявлять предусмотрительность, старательность, умение и рассудительность. Отношения между членами аудиторской группы и заказчиком должны основываться на конфиденциальности и осмотрительности. Если иное не предусмотрено законом, то члены аудиторской группы не должны разглашать информацию или документы, полученные в ходе аудита, передавать итоговый отчет любой третьей стороне без четко выраженного согласия со стороны заказчика.

Аудитор должен соблюдать процедуры по обеспечению качества аудита. Распределение обязанностей между членами аудиторской группы: за каждым членом аудиторской группы должны быть закреплены определенные функции или виды работ, и ему должны быть представлены инструкции относительно методик аудита, которые необходимо соблюдать.

Основные задачи экологического аудита отражены на рисунке 1.

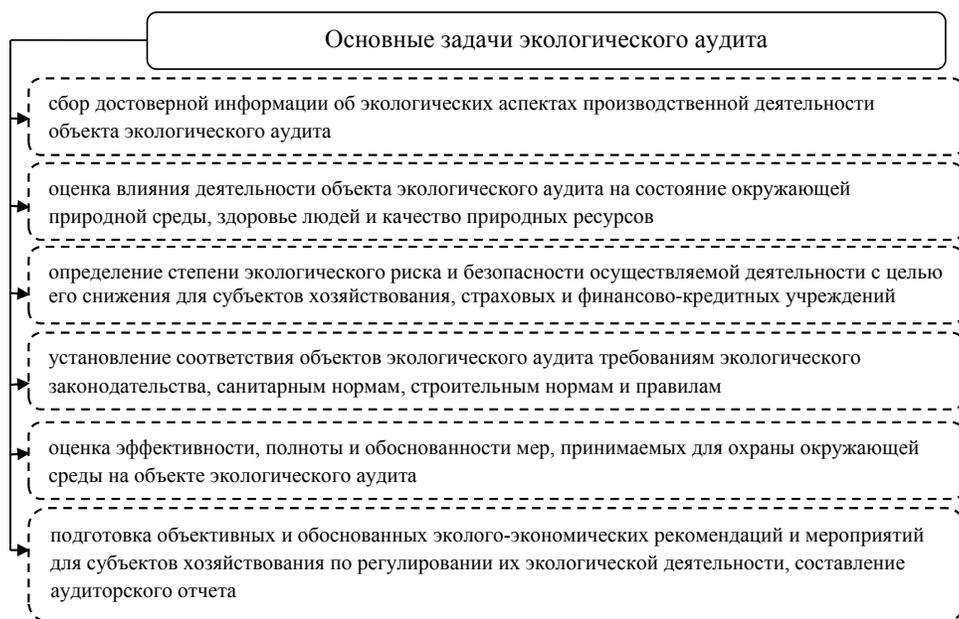


Рисунок 1. Задачи экологического аудита
(Figure 1. Objectives of environmental auditing)

Источник: составлено автором.

Как видно из рис. 1, на начальном этапе экологического аудита основной задачей аудитора является сбор достоверной информации об экологических аспектах производственной деятельности объекта аудита. Следующими задачами экологического аудита

являются: оценка влияния деятельности объекта экологического аудита на состояние окружающей природной среды, здоровье людей и качество природных ресурсов; определение степени экологического риска и безопасности осуществляемой деятельности с целью его снижения для субъектов хозяйствования; установление соответствия объектов экологического аудита требованиям экологического законодательства, санитарным нормам и строительным нормам; оценка эффективности, полноты и обоснованности мер, принимаемых для охраны окружающей среды.

На заключительном этапе экологического аудита составляется аудиторский отчет с указанием объективных и обоснованных эколого-экономических рекомендаций и мероприятий для субъектов хозяйствования по регулировании их экологической деятельности.

Объектами экологического аудита являются различные виды инвестиционной, хозяйственной, административной деятельности, способные негативно влиять на состояние окружающей среды и здоровья населения, в том числе:

- инвестиционные и приватизационные программы и проекты развития предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности и подчинения, в том числе военного назначения, деятельность которых связана с экологическим риском для окружающей среды и здоровья населения;
- построение атомных электростанций, хранилищ для их отходов;
- кредитные соглашения, инвестиционные подрядные контракты, реализация которых может привести к нарушению экологических нормативов, а также негативного влияния на состояние окружающей природной среды и здоровья населения;
- отраслевые и местные хозяйственные и административные решения, реализация которых может привести к нарушению экологических нормативов или негативному влиянию на окружающую среду и здоровье населения;
- экологически опасные действующие объекты, системы, комплексы, в том числе военного и оборонного назначения;
- предприятия, организации и учреждения независимо от форм собственности и подчинения, в том числе военного назначения, хозяйственная деятельность которых связана с экологическими рисками для окружающей среды и здоровья населения;
- объекты, системы, комплексы общего природопользования и обеспечения очистки сточных промышленных и коммунальных вод.

Последовательность проведения внутреннего экологического аудита сходна с методикой проведения независимого аудита, однако она имеет и ряд отличий. Процесс экологического аудита условно можно разделить на три этапа (рисунок 2).

«На первом этапе аудитор должен определить цели и задачи экологического аудита, а также установить перечень вопросов, требующих первоочередного решения. Аудитору следует изучить экологическую ситуацию на предприятии, ознакомиться с его экологической политикой и определить существующие проблемы. Целесообразно разработать перечень вопросов и провести анкетирование руководства по охране окружающей природной среды, изучить внутреннюю документацию по исследуемым проблемам. Далее аудитору следует заключить договор на осуществление экологического аудита и разработать стратегию аудиторской проверки, составить программу с указа-

нием конкретных процедур контроля, сроков их выполнения, исполнителей и места проведения» (Голяш, Романів, Будник, 2014).

На втором этапе аудитор должен собрать и подготовить необходимую для проведения проверки информацию. При этом он должен провести осмотр территории и помещения; изучить производственные процессы; осуществить необходимые испытания, анализы, экспертизу, замеры и тому подобное; выявить зоны потенциального экологического риска, оценить эффективность и экономичность системы мероприятий предприятия по уменьшению экологического риска.

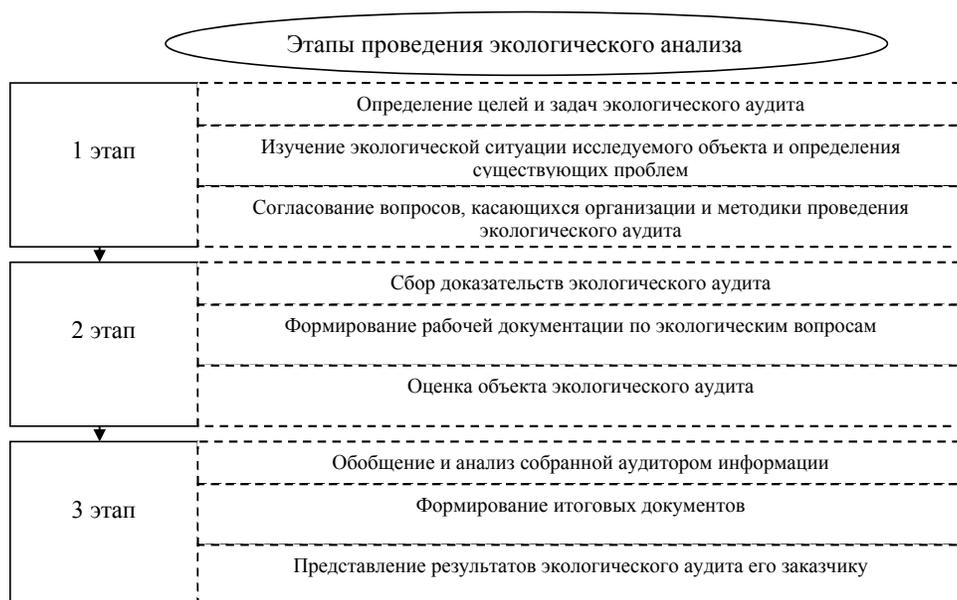


Рисунок 2. Организационная модель экологического аудита
(Figure 2. The organisational model of environmental audit)

Источник: составлено автором.

Для фиксации собранной информации экологическим аудиторам следует вести реестр проведенных экологических проверок. Записи данного реестра являются основой для принятия экологическими аудиторами соответствующих решений. Регистрация экологического аудитора – это документ, в котором аудитор фиксирует факты, результаты собеседований и другую информацию, собранную в ходе проведения экологического аудита. Этот документ должен содержать такие реквизиты: дату начала и конца проведения экологического аудита; наименование вида деятельности, подлежащего экологическому аудиту; наименование подразделения; критерии экологического аудита; перечень вопросов по каждому объекту исследования; записи о фактическом состоянии объекта исследования (информация работников); данные документов, факты наблюдений и тому подобное; комментарии экологического аудитора о результатах

опросов и наблюдений, а также предложения по устранению несоответствий природоохранному законодательству и других отклонений в работе подразделения.

Информация реестра экологического аудитора может использоваться для: подтверждения того, что собрана вся необходимая информация и заданы все вопросы работникам подразделения; подготовки заключений о результатах осуществления экологического аудита; подготовки предложений по устранению несоответствий природоохранному законодательству и других отклонений в работе подразделения.

Считаем, что реестр и другие рабочие документы экологических аудиторов должны отвечать следующим требованиям: содержать достаточно полную и подробную информацию для управления процессом экологического аудита и подтверждения его результатов; при составлении рабочих документов экологический аудитор должен учитывать не только данные, касающиеся экологического аудиторского процесса, а также и любую другую информацию, которая касается объекта экологического аудита; документы должны отражать наиболее существенные моменты проверки, охватывать важные направления и задачи экологического аудита; позволять оценить состояние системы экологического менеджмента, соответствие производственно-хозяйственной деятельности предприятия требованиям действующего природоохранного законодательства; содержать информацию, необходимую и полезную для следующих экологических аудиторских проверок; фиксировать выполненные экологические аудиторские процедуры; документы должны быть составлены четко и понятно.

Необходимо также отметить, что существует перечень признаков, которые свидетельствуют о том, что на предприятии существует высокий уровень экологического риска. Согласно п. 40 МСА 1010 «Рассмотрение экологических вопросов при аудиторской проверке финансовой отчетности», к ним относятся, в частности, следующие: наличие отчетов, подготовленных экологами-специалистами, внутренними аудиторами или экологическими аудиторами, в которых указано об экологических проблемах; нарушениях законов и нормативных документов по охране окружающей природной среды, о которых говорится в отчетах органов контроля; комментарии о экологических вопросах в корреспонденции юристов; увеличены ли гонорары юристам или экологам – консультантам, или выплаты штрафов в результате нарушения экологических законов и нормативных документов.

На третьем этапе экологического аудита собранная информация должна быть обобщена и экологический аудитор по данным проверки должен сформировать выводы и разработать рекомендации, которые в дальнейшем будут переданы руководству.

Результатом проведения процедур экологического аудита является отчет, при подготовке которого экологические аудиторы должны дать ответы на ряд важных вопросов, а именно:

- 1) оценка степени соответствия объекта экологической аудиторской проверки критериям экологического аудита;
- 2) оценка эффективности производственно-хозяйственной деятельности (достигнуто ли запланированы результаты; достаточно ли эффективно используются природные ресурсы);

- 3) оценка возможности улучшения производственно-хозяйственной деятельности: есть реальной возможность улучшить результат производственно – хозяйственной деятельности подразделения или производственного процесса (в частности сократить расходы, повысить качество, снизить негативное воздействие на окружающую среду).

Отчет об экологическом аудите является собственностью его заказчика и основанием для принятия им соответствующих решений. Кроме заказчика, отчет должен подаваться органам исполнительной власти или органам местного самоуправления, по инициативе которого проводился экологический аудит. Обнародование результатов экологического аудита осуществляется в соответствии с Законом Украины «Об экологическом аудите» и договором на проведение такого аудита.

С нашей точки зрения, в состав отчета экологического аудита должны входить: отчет; объяснение в случае полностью выполненной проверки и отрицательных результатов деятельности подразделения, в котором проводился экологический аудит протоколы начального и конечного заседаний; протоколы о несоответствии критериям экологического аудита; планы мероприятий по устранению выявленных нарушений и разработка рекомендаций по улучшению состояния окружающей среды.

Все материалы каждого проведенного внутреннего экологического аудита комплектуются в специальную папку документов под соответствующим номером. В состав таких документов включаются: план и график внутреннего экологического аудита; письменное сообщение руководителя подразделения, в котором проводят экологический аудит; отчет внутреннего экологического аудита; заполненные опросные листы; копии планов мероприятий по устранению выявленных нарушений и рекомендаций по улучшению состояния окружающей среды; копии протоколов о несоответствии критериям экологического аудита; протоколы начального и заключительного заседаний; другие материалы. Эти документы являются важными и нужными для контроля сроков выполнения результатов проведенных рекомендованных мероприятий, возможных юридических последствий и служат источником информации для руководителей.

4. Выводы

Анализируя вышесказанное, можно сформировать задачи экологического аудита: получение достоверной информации о деятельности субъектов хозяйствования в сфере природопользования и охраны окружающей среды; содействие субъектам хозяйственной деятельности в самостоятельном регулировании своей экологической политики, формирования приоритетов по осуществлению мер, которые будут направлены на выполнение и соблюдение экологических требований, норм и правил; создание инструмента реализации основных направлений регулирования природопользования; интеграция деятельности в области окружающей среды с другими сферами деятельности.

В Украине на сегодняшний день с уверенностью можно утверждать о существовании острой проблемы в развитии экологического аудита, которая, между прочим, определяется следующими факторами: ухудшением экологической ситуации в государстве, что связано с явной неэффективностью традиционных форм государственного

экологического управления и контроля; преобладанием «условно-принудительного» характера производственной экономической деятельности; существованием значительного потенциала неиспользованных возможностей для решения экологических проблем, многие из которых связаны со значительными финансовыми и материальными затратами. Украинский экологический аудит отличается от других еще и тем, что в развитых странах это необходимость и проведение экологического аудита осуществляется осознанно. В таких проверках заинтересованные предприятия, корпорации, общественные организации и само государство, что способствует экологической эффективности. В цивилизованных странах экологический аудит развивается и совершенствуется, а в Украине его применяют только как контроль за природоохранным законодательством. Поэтому необходимо обеспечить в Украине обязательность проведения экологического аудита на всех предприятиях, которые представляют экологическую опасность, и законодательно закрепить обязательность выполнения рекомендаций экологического аудита.

Экологическая ситуация в Украине может быть стабилизирована и улучшена главным образом путем изменения ориентации социально-экономического развития государства, формирования новых ценностных и нравственных приоритетов, пересмотра структуры потребностей, целей и способов деятельности. Все это требует проведения комплекса радикальных политических, законодательных, социально-экономических, технологических и системных контрольных мероприятий, основным среди которых должен стать экологический аудит.

Литература

- Басанцов, І.В., Пантелейчук, О.С. (2010). Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення. *Механізм регулювання економіки*, 1, 38–46.
- Голяш, І.Д., Романів, С.Р., Будник, Л.А. (2014). Проблеми організації екологічного аудиту в Україні [електронний ресурс, доступ: 2017-03-04]. *Економіка та держава*, 6, 65–67. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2014_6_15.
- Гончаренко, Н.В. (2011). Класифікація екологічного аудиту. Актуальні проблеми економіки [електронний ресурс, доступ: 2017-03-04]. *Науково-економічний журнал*, 1, 194–201. Режим доступу: <http://www.menr.gov.ua>.
- Закон України. (2009). *Про екологічний аудит* [електронний ресурс, доступ: 2017-03-04]. Верховна Рада України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
- Максимів, Л.І. (2010). Механізм формування системи екологічного аудиту в Україні. *Регіональна економіка*, 2, 25–29.
- Небильцова, В.М. (2013). Становлення екологічного аудиту в Україні з врахуванням світового досвіду. *Міжнародний науково-практичний журнал*, 4, 60–63.
- Небильцова, В.М., Остапенко, Н.В. (2013). *Внутрішній екологічний аудит як один із аспектів управлінської діяльності підприємств* [електронний ресурс, доступ: 2017-03-04]. Національний університет харчових технологій. Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9193/1/3.pdf>.
- Шершун, С.М. (2015). Поняття екологічного аудиту: правовий аспект [електронний ресурс, доступ: 2017-03-04]. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*, 30(1), 197–201. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_30%281%29_50.

Rola audytu środowiskowego we współczesnej gospodarce Ukrainy

Abstrakt: Mając na względzie ciągle pogarszanie się stanu środowiska oraz nieustanną antropopresję, staje się jasne, że audyt środowiskowy zaczyna być traktowany ze szczególną uwagą i zapotrzebowaniem przez podmioty gospodarcze. Powinien on się stać skutecznym mechanizmem procesu zarządzania otaczającym środowiskiem i powinien być prowadzony na Ukrainie w celu zapewnienia zgodności działalności przedsiębiorstwa z prawodawstwem dotyczącym ochrony przyrody. Głównym celem audytu środowiskowego jest zsynchronizowanie działań przedsiębiorstwa w kształtowaniu polityki środowiskowej, programów ekolo-

gicznych i priorytetów w realizacji przedsięwzięć dotyczących ochrony środowiska. W artykule zostały przedstawione prawne aspekty audytu środowiskowego na Ukrainie, dookreślono także pojęcie „audyt środowiskowy”, przeanalizowano etapy jego przeprowadzania, sformułowano zadania i podkreślono wagę audytu środowiskowego w zarządzaniu otaczającym środowiskiem. Zdaniem autorów artykułu działania na rzecz prowadzenia audytu środowiskowego powinny być realizowane poprzez odpowiednie stymulowanie rządów i właścicieli przedsiębiorstw, ze szczególnym uwzględnieniem przepisów prawa w tym zakresie.

Słowa kluczowe: audyt środowiskowy, aspekty prawne ochrony środowiska, kwestie środowiskowe, zadania audytu środowiskowego, cel i przedmiot audytu środowiskowego, etapy audytu środowiskowego

The role of environmental audit in the contemporary economy of Ukraine

Abstract: Considering continuous environmental degradation and constant human pressure, it becomes clear that environmental audit begins to be treated with special attention and demand by business entities. Environmental audit should be an effective mechanism for the environmental management process, and it should be conducted in Ukraine to ensure the compliance of company activities with the applicable laws in respect of the protection of nature. The main objective of environmental audit is to synchronise the activities of a firm in shaping the environmental policy, ecological

programmes and priorities in the implementation of environmental projects. The paper presents legal aspects of environmental audit in Ukraine. It also defines the term “environmental audit” analyses its stages, formulates tasks and stresses the importance of conducting environmental audits in the management of the environment. According to the authors of the paper, the efforts of environmental audit should be implemented through appropriate incentives for managers and business owners with special emphasis on the law in this area.

Key words: environmental audit, legal aspects of environmental protection, environmental issues, tasks of environmental audit, aim and subject of environmental audit, environmental audit stages