

5. Мокроусова Т. О. Організація та методика управлінського обліку на АТ “Норд”\ \Тези доповідей міжнародної наукової конференції. 16-17 берез. 2006р. Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Відп. за вип. В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2006. – 496с.
6. Московська О. А. Місце і роль нормативного методу обліку затрат в інформаційній системі вітчизняних молокопереробних підприємств \ \Тези доповідей міжнародної наукової конференції. 16-17 берез. 2006р. Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Відп. за вип. В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2006. – 496с.
7. Партин Г. О. Управління витратами підприємства та оцінювання його ефективності \ \Тези доповідей міжнародної наукової конференції. 16-17 берез. 2006р. Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Відп. за вип. В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2006. – 496с.
8. Пушкарь М. С. Бухгалтерский учет в промышленных объединениях: организация и методология. – Л.: Свит, 1990. – 256с.
9. Райан Б., Андерсен Х., Колдуэл Д. Стратегический учет для руководителя. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 425с.
10. Сопко В. В. Бухгалтерський облік навчальний посібник 3-е видан., перероб. і доповн. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
11. Сопко В. В., Патрик А. И. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. – К.: Техника, 1988. – 112с.
12. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленности США. – М.: Финансы, 1971 – 352с.

\*\*\*

УДК 504.062:657.6

*Шкуратов О.І., к.е.н.,  
Академія муніципального управління,  
м.Київ*

## **ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ**

*Обґрунтовано необхідність впровадження екологічного аудиту в систему інвестиційного забезпечення, як чинника підвищення конкурентоспроможності підприємств та зменшення техногенного навантаження на навколишнє природне середовище.*

*Обоснована необходимость внедрения экологического аудита в систему инвестиционного обеспечения, как фактора повышения конкурентоспособности предприятий и уменьшения техногенной нагрузки на окружающую природную среду.*

*The necessity of an environmental audit of the investment in software as a factor in increasing competitiveness and reducing the anthropogenic burden on the environment.*

*Постановка проблеми.* Сучасний екологічний стан України та тенденції його зміни обумовлюються перш за все діяльністю господарюючих суб'єктів. Незважаючи на окремі досягнення в

регулюванні екологічної політики, загальна ситуація продовжує погіршуватись, що призводить до подальшого розвитку екологічної кризи. Провідною причиною такого становища є низька ефективність використовуваних інструментів екологічного контролю та управління, як з боку держави, так і на підприємствах, котрі переважно засновані на примусових адміністративних методах.

Відтак, все більш нагальним стає пошук нових механізмів зменшення антропогенного впливу на навколишнє природне середовище. У системі економічних механізмів природокористування екологічний аудит виступає як засіб підвищення екологічної обґрунтованості та ефективності діяльності суб'єктів господарювання як природокористувачів і природозабрудників. Він допомагає виявити слабкі місця в господарській екологічній діяльності підприємств і обумовлені цим фінансові, комерційні, інвестиційні, екологічні ризики при прийнятті управлінських рішень. Екоаудит є досить гнучким механізмом раціонального природокористування й охорони навколишнього середовища в умовах ринкової економіки. В сучасних умовах важливого значення набуває екологічний аудит інвестиційних проектів.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Теоретичною базою дослідження та сформованих висновків стали праці таких вітчизняних та зарубіжних учених з питань екологічного менеджменту: І.К. Бистрякова, Т.П. Галушкіної, Б.М. Данилишина, С.І. Дорогунцова, В.М. Трегобчука, Т.Ю. Туниці, О.І. Фурдичка, С.К. Харічкова, М.А. Хвесика, Є.В. Хлобистова, О.М. Царенка та інших. У їх дослідженнях висвітлено питання пов'язані з екологізацією усіх сторін суспільної діяльності, впровадженням сучасних механізмів та інструментів екологізації та забезпечення ресурсно-екологічної безпеки. Питанням формування та функціонування екологічного аудиту в Україні присвячено праці Н.М. Андрєєвої, О.О. Веклич, У.П. Новак, Т.І. Пізняк, О.Ф. Савченка, М.М. Шафорстової, Г.Г. Шматкова та інших. Поряд з цим, у ґрунтовних наукових роботах зазначених авторів, публікаціях інших вчених не приділено належної уваги питанням інвестиційного забезпечення з урахуванням екологічної складової, що в контексті сталого розвитку економіки набуває дедалі більшої актуальності та потребує подальших досліджень у цьому напрямі.

*Метою* даної статті є обґрунтування теоретико-методичних засад впровадження екологічного аудиту в систему інвестиційного забезпечення підприємств.

*Виклад основного матеріалу.* Необхідність поширення процедур екологічного аудиту інвестицій доведено зарубіжним досвідом, визнано державними природоохоронними органами та громадськими організаціями. В Україні останнім часом посилюється інтерес до екологічного аудиту, зокрема на рівні галузей економіки. Це свідчить про зростаюче розуміння керівництвом підприємств ролі екологічного чинника

та оцінки його впливу на успішність інвестиційної діяльності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Завдання аудиторського контролю інвестиційної діяльності полягає у визначенні доцільності вкладень інвестицій в проект, ефективності інвестиційних ресурсів та обґрунтованості використання коштів [1, с. 213]. Для правильного розуміння ролі екологічного аудиту в системі інвестиційного забезпечення підприємства потрібно зрозуміти поняття самого визначення екологічного аудиту.

Закон «Про екологічний аудит» (ст.1) визначає екологічний аудит, як «документально оформлений системний незалежний процес оцінки об'єкта екологічного аудиту, який включає збір і об'єктивну оцінку доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, систем управління навколишнього природного середовища та інформації, що відноситься до цих питань, вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту» [5].

На нашу думку, дане визначення є дуже громіздким і тяжким для сприйняття. Пропонуємо більш лаконічне визначення, яке по суті нічим не відрізняється від запропонованого в Законі: екологічний аудит – це процес оцінки відповідності об'єкта аудиту вимогам та екологічним нормам природоохоронного законодавства.

Основною метою реалізації Закону «Про екологічний аудит» є (ст. 8) «забезпечити виконання законодавства про охорону навколишнього середовища в процесі господарської та інших видів діяльності» [5]. На наш погляд дана мета може бути реалізована тільки в тому випадку, якщо екологічний аудит буде обов'язковим для всіх підприємств і організацій, чия діяльність призводить або може призвести до несприятливого впливу на навколишнє природне середовище, і буде проводитися з певною періодичністю, допустимо раз на три роки. Тільки тоді екологічний аудит стане тим механізмом, який реально може привести до поліпшення екологічної ситуації в Україні.

Вирішальною умовою ефективного здійснення екологічного аудиту є його цілісність з екологічним управлінням на всіх рівнях (підприємство, галузь, регіон, держава). Системна цілісність екологічного управління й аудиту – один із принципів сталого розвитку, який реалізовано в ЄС у вигляді європейського регламенту EMAS – системи екологічного управління й аудиту. EMAS ґрунтується на принципі «забруднювач і користувач платить», тобто компенсації економічної шкоди, завданої навколишньому природному середовищу за рахунок винуватця в завданні такої шкоди [10, с. 298].

Підприємства добровільно беруть на себе відповідальність за охорону і відновлення природного середовища й докладають зусиль щодо постійного вдосконалення такої діяльності. Приєднання організацій та підприємств до EMAS – це, по суті, початок процесу екологізації

виробництва, тобто переходу від нестійких моделей виробництва і споживання до екологічно збалансованих і чистих моделей. При цьому рівень збалансованості, екологічної чистоти й ефективності технологій, виробництва, розподіл відповідальності за завдану шкоду природному середовищу встановлюють із застосуванням екологічного аудиту [2].

Вважаємо, що в сучасних умовах потрібно також розглядати екологічний аудит як вагому складову інвестиційного забезпечення виробничої або іншої діяльності. Можна стверджувати, що еколого-економічними критеріями інвестиційної привабливості конкретного об'єкта, які на сьогодні ще не визначені законодавчо, є вимоги національного або міжнародного природоохоронного права та існуючий стан екологічної безпеки. Поряд з цим, на нашу думку, доречно виокремити інвестиційний екологічний аудит як самостійний об'єкт дослідження, який на мікрорівні здійснюють з метою визначення інвестиційної привабливості об'єкта та виявлення потенційних екологічних ризиків, тоді як на макрорівні його метою є зменшення техногенного навантаження на навколишнє природне середовище та досягнення соціально-економічних результатів.

Нинішня законодавча і нормативна база здійснення екологічного аудиту в Україні складається із Закону України «Про екологічний аудит», національного стандарту України ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і/або екологічного управління» [6], державного стандарту України ДСТУ ISO 14004-97 «Системи управління навколишнім середовищем» [9].

Якщо національний і державний стандарти ідентичні відповідним міжнародним стандартам у частині системної цілісності екологічного управління й аудиту, то Законом України «Про екологічний аудит» така цілісність не передбачена. Крім того, трапляються невідповідності й суперечності, що порушують принцип незалежності здійснення екологічного аудиту та підготовки і сертифікації екологічних аудиторів. Закон значно звужує сфери і спрямованість екологічного аудиту, особливо в екосистемній стратегії і інвестиційній політиці [3, с. 380].

Основною метою екоаудиту інвестицій є виявлення можливих резервів екобезпечного використання інвестиційних ресурсів, розробка заходів щодо покращення прибутковості інвестиційного проекту, оптимізація витрат та доходів по інвестиціях та аналіз правильності нарахування податків. Розробка методичних аспектів екоаудиту інвестиційної діяльності обумовлює доцільність формування завдань, визначення предметної області та складу аудиторських процедур такої перевірки, а також правильного та послідовного планування аудиторської перевірки [7, с. 74].

Завдання екоаудиту інвестицій повинні формуватись та впливати із поставленої мети та цілей перевірки. До них можна віднести:

- встановлення достовірності звітної інформації по інвестиціях підприємства та відповідності здійснених фінансових чи господарських операцій природоохоронному законодавству;
- перевірка правильності складання облікових реєстрів, тотожності записів операцій з інвестування із записами в головній книзі;
- своєчасне виявлення потенційної техногенної чи екологічної небезпеки інвестиційного проекту;
- оцінка системи внутрішньогосподарського контролю інвестиційної діяльності підприємства, причому дана оцінка має дуже велике значення для планування усієї аудиторської перевірки інвестицій підприємства на усіх її етапах;
- вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта для оцінки його інвестиційної діяльності.
- встановлення законності права власності на інвестицію, наявності достовірної інформації по інвестиціях у бухгалтерському, податковому та управлінському обліках;
- перевірка правильності класифікацій інвестицій та їх обліку;
- перевірка правильності визначення доходів та збитків (в тому числі й екологічних) від здійсненої інвестиції;
- узагальнюючий аналіз виконання бізнес-плану інвестиційного проекту [3, с. 82].

У вітчизняній практиці, на відміну від інших об'єктів екоаудиту, операції, пов'язані з інвестуванням, можуть бути кількісно нечисленними, але у грошовому вираженні складати значну частину господарсько-фінансової діяльності підприємства. Тому на сьогоднішній день при проведенні екоаудиту інвестицій на початковій стадії визначення надійності системи обліку та внутрішнього контролю є досить актуальним. Аудитор повинен дослідити і вивчити систему обліку і внутрішнього контролю клієнта для того, щоб зрозуміти, як готується бухгалтерська інформація і мати певне уявлення про надійність цих систем, оскільки ці дані використовуються при управлінні інвестиційними проектами підприємства [8, с. 126].

Процес впровадження екологічного аудиту в систему інвестиційного забезпечення передбачає вжиття системи заходів (законодавчо-нормативних, інституційних, організаційно-економічних тощо) щодо врахування екологічного чинника в процесі прийняття інвестиційних рішень. Її структурну модель наведено на рис. 1.

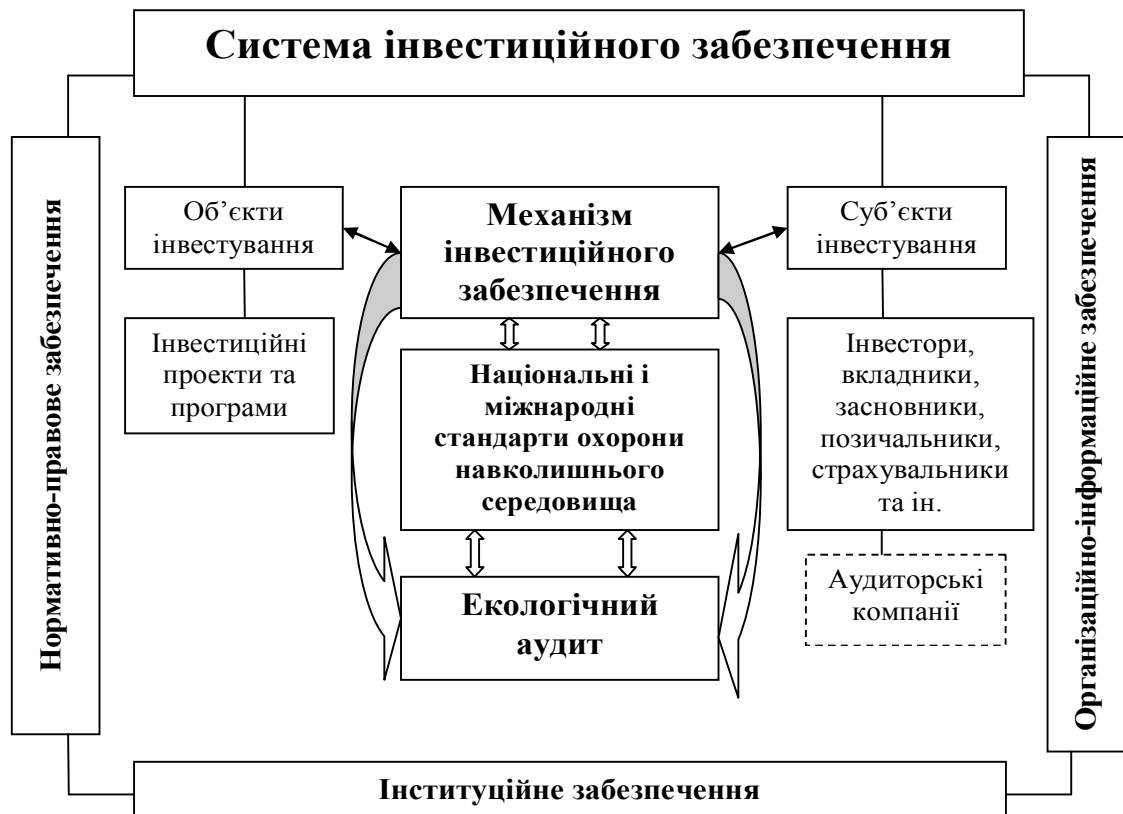


Рис. 1. Структурна модель впровадження екологічного аудиту в систему інвестиційного забезпечення

Запровадження інвестиційного екологічного аудиту, зокрема на рівні підприємства, дасть змогу:

- залучити значні обсяги інвестицій та підвищити інвестиційну привабливість окремих об'єктів, що виявиться в отриманні додаткового еколого-економічного ефекту внаслідок здійснення процедур екологічного аудиту;
- знизити ймовірність виплати компенсації за заподіяну шкоду, а також екологічних платежів і штрафів;
- розширити ринки збуту для екологічно чистих товарів та отримати сертифікати екологічності продукції;
- забезпечити процеси ресурсозбереження шляхом ефективнішого використання всіх видів ресурсів;
- зменшити витрати на виробництво шляхом використання кращих технологій та підвищити еколого-економічну ефективність технологічного процесу;
- покращити взаємодію з структурами влади і громадськістю та забезпечити належний імідж підприємства.

Процес розвитку екологічного аудиту в системі інвестиційного забезпечення підприємств, під яким розуміється чітко визначена програма дій стосовно налагодження процедур екоаудиту в процесі прийняття інвестиційних рішень з метою забезпечення їх ефективності за рахунок мінімізації еколого-економічного ризику, повинна бути спрямована на:

- розробку і впровадження системи галузевих і корпоративних стандартів екологічно чистого виробництва;
- інвентаризацію наявної виробничої бази екологічно чистих технологій, оцінку потреб щодо її розвитку та інвестиційних можливостей підтримання такого розвитку;
- розробку на базі Закону України «Про екологічний аудит» з урахуванням узгодження з європейськими вимогами, національного і державних стандартів серії ISO 19011 і 14000, національний регламент – системи екологічного управління й аудиту, EMAS [11];
- запровадження інвестиційних зобов'язань приватизованих підприємств з метою здійснення їхньої екологічної модернізації з використанням сучасної методології;
- збільшення експортного потенціалу та розширення ринків збуту за рахунок впровадження екологічного аудиту в систему інвестиційного забезпечення;
- оптимізацію організації та управління інвестиційного забезпечення на різних рівнях виробництва на базі використання сучасних економіко-математичних методів і комп'ютерних засобів;
- запровадження ефективної системи стимулювання процесу поширення процедур екологічного аудиту.

*Висновки.* В процесі дослідження встановлено, що розвиток вітчизняного екологічного аудиту в інвестиційній діяльності можливий тільки за розуміння ролі екоаудиту як чинника підвищення конкурентоспроможності підприємства. Це потребує певних доповнень в існуючу регламентацію законодавчо-нормативних актів, усунення прогалин стосовно поширення процедур екологічного аудиту в практиці прийняття інвестиційних рішень. Реалізація запропонованої моделі впровадження екологічного аудиту в систему інвестиційного забезпечення потребує поєднання зусиль підприємств у напрямі підвищення ефективності та раціонального використання природних ресурсів для нарощування виробництва вітчизняної конкурентоспроможної продукції. При цьому інституційне забезпечення розвитку екологічного аудиту, на наш погляд, полягає в:

- удосконаленні законодавчо-нормативних ініціатив шляхом запровадження відповідних регламентів;
- формуванні мережі підприємницьких структур у площині екологічного аудиту, страхування та консалтингу;
- поширенні та активізації пропаганди передового досвіду екологічного аудиту;
- створенні інформаційних банків даних із питань екологічного аудиту, зокрема на галузевому рівні;
- запровадженні навчальних програм з екоаудиту з метою поширення цих процедур на рівні галузі;

- активізації підготовки фахівців згідно з міжнародно визнаними вимогами;
- забезпеченні фінансування прикладних досліджень з питань розвитку екологічного аудиту в розрізі галузі.

*Використані джерела інформації:*

1. Андреева Н.Н. Экологически ориентированные инвестиции: выбор решений и управление / Н.Н. Андреева. – Одесса: «Феникс», 2006. – 536 с.
2. Андреева Н.М. Развитие процедуры экологического аудита территорий при обгрунтуванні залучення інвестицій в Україну: міжнародний контекст / Н.М. Андреева, О.М. Андреева // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2007. – №2 (14) – С. 80–88.
3. Бойко Р. Організація проведення аудиту інвестиційної діяльності підприємств / Р. Бойко, О. Юсипович // Економічний аналіз. – 2010. – №6. – С. 379–382.
4. Веклич О.О. Удосконалення системи екологічного оподаткування / О.О. Веклич // Фінанси України. – 2001. – №2 – С. 3-11.
5. Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 № 1862-IV // Відомості Верховної Ради. – 2004. - № 45. – Ст. 1833.
6. Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління (ISO 19011:2002, IDT) : ДСТУ ISO 19011:2003. – [Чинний від 2004-07-01]. – К.: Держспоживстандарт України 2004. – 31 с. – (Національний стандарт України).
7. Новак У.П. Концепція розвитку екологічного аудиту в системі інвестиційного забезпечення галузі / У.П. Новак // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів : НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.10. – С. 71-77.
8. Пізняк Т.І. Аналіз перспектив застосування процедури екоаудиту на сільськогосподарських підприємствах // Вісник Сумського державного університету. Серія: Економіка. – 2006. - №1. – С.125-132.
9. Системи управління навколишнім середовищем (ISO 14004:1996): ДСТУ ISO 14004-97. – [Чинний від 1997-08-18]. – К.: Держспоживстандарт України 1997. – 41 с. – (Національний стандарт України).
10. Федунік У.П. Екологічний аудит: питання теорії і практики / У.П. Федунік // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів : НЛТУ України. – 2005. – Вип. 15.4. – С. 295-300.
11. Шматков Г.Г. Современное состояние и перспективы экологического аудита [Електронний ресурс] / Г.Г. Шматков // УкрЕкоАудит. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ukrecoaudit.com/>.

\*\*\*