

УДК 657.6:504

Севастопольський інститут банківської справи Української академії банківської справи НБУ

Кантаєва О.В., д.е.н., доц.,

Кузнєцова О.В., ст. викл.,

Севастопольський національний технічний університет

Кулій Ю.В., аспір.,

Подільський державний аграрно-технічний університет

**АУДИТ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Визначено необхідність трансформації організаційно-методологічних положень аудиту в умовах необхідності переходу до стійкого розвитку, обґрунтовано об'єкти та напрями розвитку методики аудиту екологічної діяльності підприємств*

**Постановка проблеми.** У сучасному світі суспільна увага прикута до фінансово-господарського життя підприємств, у діяльності яких присутні екологічні аспекти (забруднюючі викиди в атмосферу, скиди у водні об'єкти, відходи), і відповідно до їх оприлюдненої фінансової звітності. Дослідження компанії "Ернст енд Янг" показали, що компанії відчувають значний тиск через зростаючі проблемами навколишнього середовища.

Для підприємств факт забруднення навколишнього середовища серйозно позначається на їх фінансово-господарській діяльності:

– по-перше, через необхідність фінансових вкладень у природоохоронні заходи.;

– по-друге, через збитків у зв'язку з накладенням штрафів за екологічні правопорушення.

Екологічні проблеми – реальна загроза погіршення фінансового стану підприємства, припинення його діяльності.

У сучасній науці немає комплексного уявлення про специфіку об'єктів аудиту організацій, що забруднюють навколишнє середовище. Публікацій за подібною тематикою вкрай мало. Конфіденційність аудиторської інформації, закритість внутрішньофірмових методик перевірки не дозволяють оцінити існуючі практичні методику аудиту зазначених організацій.

**Викладення основного матеріалу дослідження.**

Найважливішим етапом оцінки діяльності підприємства в ході аудиту є визначення еколого-економічного функціонування підприємства, в процесі чого визначаються його екологічні проблеми, намічаються напрями підвищення його екологічної безпеки.

Природоохоронна діяльність підприємства виділилася в самостійний вид господарської діяльності в 70-і роки. Дана діяльність характеризувалася такими складовими:

– охорона і раціональне використання водних ресурсів;

– охорона повітряного басейну;

– охорона і раціональне використання земель;

– охорона і раціональне використання лісових ресурсів;

– охорона і відтворення рибних запасів; охорона надр і раціональне використання мінеральних ресурсів.

Пізніше виділилася в самостійну групу діяльність з розміщення твердих промислових та побутових відходів. Це свідчить про високу ресурсоємності, застарілих технологіях, що використовуються в країнах пострадянського простору, а також про недостатню широту застосуванні очисних установок та їх низьку ефективність.

Аналіз причин зростання кількості і тяжкості наслідків великих аварій, катастроф і стихійних лих показав, що їх основні причини:

– високий рівень зносу основних виробничих фондів в енергетиці, на транспорті і в промисловості, включаючи високоризикові виробництва;

– щільна концентрація високоризикових виробництв на невеликих площах;

– розміщення промислових об'єктів на територіях, які зазнають впливу повені і землетрусів;

– слабка оснащеність формувань, що здійснюють технічний нагляд, сучасними засобами діагностики та профілактики аварій;

– відсутність економічних механізмів забезпечення безпеки;

– відсутність комплексного нормативного регулювання у сфері захисту населення і територій від промислових аварій, стихійних лих і катастроф.

Вагоме значення в підвищенні ефективності екологічної діяльності підприємств різних галузей має стати аудит, як один з методів контролю.

Аналіз розвитку теорії та практики аудиту показує, що результат роботи аудитора повинен відповідати сучасним запитам користувачів звітності. Інтереси користувачів стосуються як сьогодення, так і майбутнього стану підприємства. Перевіряти дотримання принципу безперервності діяльності в майбутньому вимагають і стандарти аудиту. Витрати підприємств на попередження та усунення наслідків екологічних порушень істотно впливають на їх поточні фінансові результати і на безперервність роботи в майбутньому. У зв'язку з погіршенням екологічного стану погляди громадськості, державних органів прикуті до організацій, які забруднюють навколишнє середовище. Отже, відповідаючи сучасним потребам різних категорій користувачів, висновок аудитора має містити думку про достовірність подання в звітності інформації про істотні наслідки екологічних аспектів діяльності.

Відсутність методичного забезпечення аудиту з урахуванням екологічних аспектів діяльності викликає у аудиторів підвищені трудові витрати при перевірці організацій, що забруднюють навколишнє середовище, збільшує ризик невиявлення загроз припинення діяльності через екологічні ризики, стримує підвищення якості перевірок.

Сьогодні існують підходи до перевірки фінансової звітності з урахуванням екологічних аспектів у рамках екологічного аудиту.

Екологічний аудит як невід'ємна складова інформаційної системи еколого-економічного управління, яка є важливою для управління всією господарською діяльністю підприємства, адже дозволяє екологічний, інформаційний та комерційний ризики пов'язані з управлінськими рішення в сфері стійкого розвитку.

Аналізуючи законодавство, можна зробити висновок, що екологічний аудит – це незалежна перевірка дотримання підприємством екологічних норм і вимог. Необхідність перевіряти правильність складання фінансової звітності при екологічному аудиті в нормативних актах не встановлена. Екологічний аудит не є обов'язковим, і більшість організацій його не проводить.

Тим не менш, існує проблема забезпечення користувачів публічної звітності достовірною інформацією про вплив екологічних аспектів діяльності на фінансовий стан підприємств. Для вирішення цієї проблеми пропонуємо підхід до загального аудиту фінансової звітності, орієнтований на еколого-економічні взаємозв'язки в господарському житті. Підхід спрямований на виявлення ризиків викривлення фінансової звітності внаслідок недоліків в обліку і контролі екологічної складової діяльності і дозволяє розробити універсальну методику перевірки підприємства, що забруднюють навколишнє середовище.

Для виявлення ризиків викривлення звітності необхідно сегментувати фінансову звітність так, щоб виявити всі напрями впливу екологічної складової діяльності на показники звітності та на дотримання принципу безперервності діяльності. Для цього визначимо екологічні об'єкти аудиту: природоохоронні основні засоби, природоохоронні витрати, екологічні платежі, умовні екологічні факти господарської діяльності.

Виходячи з виділених екологічних об'єктів аудиту, проведена систематизація інформації про статті звітності, при перевірці достовірності яких необхідно враховувати екологічні аспекти діяльності.

Інформація, що міститься у фінансовій звітності, покликана дати можливість користувачам звітності оцінити як справжнє фінансово-господарський стан фірми, так і його майбутній стан. Умовні факти господарської діяльності визначають майбутні ймовірні події, показують наявність загроз скорочення, припинення діяльності.

Наслідки діяльності, пов'язаної із забрудненням навколишнього середовища мають яскраво виражений фактор невизначеності у зв'язку з труднощами визначення винних і розмірів майбутнього шкоди, нестабільністю законодавства. Майбутні події, викликані недотриманням екологічних норм, є суттєвими як для фінансового стану організації, так і для жителів регіону поширення наслідків екологічних порушень. Суттєвість інформації визначається зацікавленістю в неї користувачів звітності. Інформація про наслідки екологічних порушень є завжди якісно істотною і, отже, обов'язково повинна бути відображена у фінансовій звітності.

В економічній літературі недостатньо уваги приділяється відображенню у фінансовій звітності невизначених наслідків екологічних порушень. Існуючий термін "умовні факти господарської діяльності" широкий і не відображає специфіку об'єкту нашого дослідження. Тому вважаємо, за доцільне розглядати поняття "умовний екологічний факт господарської діяльності".

Умовний екологічний факт господарської діяльності – це факт господарської діяльності, що має місце станом на звітну дату та викликаний наявністю негативних екологічних аспектів, щодо наслідків якого і ймовірності їх виникнення в майбутньому існує невизначеність, тобто виникнення наслідків залежить від того, відбудеться чи не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій.

Процедури аудиту умовних фактів господарської діяльності різні і обумовлені природою їх виникнення. Поділ умовних екологічних фактів господарської діяльності на типи дозволяє індивідуально для перевірки кожного типу підібрати джерела інформації та методи отримання аудиторських доказів. Вважаємо, за необхідно виділити наступні чотири типи умовних екологічних фактів господарської діяльності:

1. незавершені на звітну дату судові розгляди з екологічними спорах, в яких організація виступає відповідачем і рішення, за якими можуть бути прийняті лише в наступні звітні періоди;

2. недозволені на звітну дату розбіжності з державними природоохоронними органами з приводу сплати платежів до бюджету;

3. зобов'язання щодо охорони навколишнього середовища, усунення негативного впливу на навколишнє середовище;

4. припинення будь-якого напрямку діяльності організації, закриття підрозділів організації у зв'язку з недотриманням екологічних норм.

Отримана інформація за результатами запропонованих процедур є необхідною аудиторським доказом щодо дотримання принципу безперервності діяльності, а також щодо достовірності суми резервів напередбачені екологічні зобов'язання. Наявність умовних екологічних фактів господарської діяльності викликано порушеннями природоохоронного законодавства. У зв'язку з цим, докази щодо існування умовних екологічних фактів господарської діяльності вимагають модифікувати аудиторський висновок за допомогою включення відповідної частини.

Методика аудиту фінансової звітності, орієнтованого на еколого-економічні взаємозв'язки в господарському житті – це сукупність спеціальних прийомів, методів, що дозволяють оцінити вплив екологічної складової діяльності підприємства на показники його фінансово-господарської діяльності, що відображаються у звітності для обґрунтування думки про ступінь достовірності фінансової звітності

організації, що має у своїй діяльності негативний вплив на навколишнє середовище і про можливість організації продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому.

Екологічні об'єкти аудиту є складовими більш великих об'єктів аудиту:

– *природоохоронні основні засоби* – частина всіх основних засобів підприємства;

– *природоохоронні витрати* – частина всіх витрат;

– *екологічні платежі* – частина всіх розрахунків з бюджетом;

– *умовні екологічні факти господарської діяльності* – частина умовних фактів господарської діяльності.

До екологічних об'єктів аудиту застосовуються всі стандарти, добре розроблені процедури перевірки в загальному порядку.

Дослідження в області екологічних аспектів аудиту фінансової звітності вказує на необхідність включати в аудиторський висновок параграф, в якому зазначається думка аудитора про істотність інформації екологічного характеру. Суттєвою може бути наступна інформація, яку вважаємо за необхідне, розкривати в пояснювальній записці до фінансової звітності:

1. *Обов'язкова інформація*: про наявність екологічних аспектів у діяльності; наявності умовних екологічних фактів господарської діяльності; припинення діяльності в зв'язку з її екологічною небезпекою; події після звітної дати, які свідчать про що виникли після звітної дати екологічних умов, у яких організація веде свою діяльність; цільове фінансування природоохоронних заходів.

2. *Додаткова інформація по екологічним складових бухгалтерського обліку* (природоохоронні основні засоби, природоохоронні витрати, екологічні платежі).

3. *Додаткова інформація, що характеризує екологічний імідж компанії* (ступінь негативного впливу на навколишнє середовище, характеристика екологічної політики).

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Розглянуті методичні підходи щодо аудиту екологічної діяльності підприємств, які полягають у чіткій послідовності прийомів проведення перевірки. Методика універсальна для перевірки організацій будь-яких галузей, що мають негативний вплив на навколишнє середовище.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Арсенов В.В.* Эколого-экономический рейтинг предприятия. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1997. 120 с.
2. *Бобылев С.Н., Ходжаев.* Экономика природопользования. Учебное пособие. – М.: Изд-во МГУ, 1993.
3. *Лукьянчиков Н.Н., Потравный И.М.* Экономика и организация природопользования. – М.: Тройка, 2000. 456 с.
4. *Максименко Ю.Л., Горкина Н.Д.* Оценка воздействия на окружающую среду. – М.: Изд-во РЭФИА, 1996. 92 с.
5. *Москаленко А.П., Гутенев В.В.* Экономика природопользования и охрана окружающей среды. – Смоленск: Изд-во "Универсум", 2001. 168 с.
6. *Ушаков Е.П.* Учет влияния экологических факторов при оценке недвижимости // Экономика. Предпринимательство. Окружающая среда, 1997, 2 (9), С. 48-55.
7. *Челурных Н.В., Новоселов А.Л., Дунаевский Л.В.* Экономика природопользования: эффективность, ущерб, риски. – М.: Наука, 1998.

КАНТАЄВА Ольга Володимирівна – доктор економічних наук, доцент, Завідувач кафедри економіки, обліку і аудиту Севастопольського інституту банківської справи Української академії банківської справи Національного банку України

КУЗНЄЦОВА Олена Вікторівна – старший викладач кафедри "Обліку і аудиту" Севастопольського національного технічного університету, завідувач сектором економічних досліджень, судовий експерт Севастопольського відділення Харківського НДІ судових експертиз ім. Заслуженого професора Н.С.Бокаріуса Міністерства Юстиції України

КУЛІЙ-ДЕМ'ЯНЮК Юлія Василівна – аспірант кафедри економіки підприємств і соціально-трудових відносин Подільського державного аграрно-технічного університету