

УДК 658:504.03

Н. І. Дорош,

д. е. н., професор, професор кафедри обліку та аудиту, КНУ імені Тараса Шевченка

Д. К. Маліновська,

аспірант, КНУ імені Тараса Шевченка

## ФІНАНСОВО-ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ: СУТНІСТЬ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ

N. Dorosh,

Doctor of Science (Economics), Professor, Professor of the Department of accounting and audit,

Taras Shevchenko National University of Kyiv

D. Malinovska,

PhD student, Taras Shevchenko National University of Kyiv

### THE FINANCIAL-ENVIRONMENTAL AUDIT: THE NATURE AND METHODS

Розглянуто законодавчі вимоги до фінансового та екологічного аудиту, розкрито відмінні та спільні риси. На основі проведеного аналізу визначено необхідність створення фінансово-екологічного аудиту як окремого виду аудиту, що буде спільно проводитись фінансовим та екологічним аудитором. Розглянуто основні принципи аудиторської перевірки екологічної діяльності. Запропоновано відповідні етапи із зазначенням основних ключових аспектів проведення фінансово-екологічного аудиту. Розглянуто вимоги до процедур ведення природоохоронної діяльності та процедур аудиту. Розроблено схему взаємозв'язків між основними виробничими процесами, екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами аудиту для підвищення ефективності проведення фінансово-екологічного аудиту, яка дозволить аудитору визначити пріоритетність ризиків для кожного етапу виробництва та допоможе при проведенні аналізу ефективності проведених природоохоронних заходів.

The purpose of this research is to identify the nature and methods of financial-environmental audit. The article consists of analyze of similarities and distinctive features of legal requirements for financial and environmental audit. The analysis showed the need to create a separate type of audit that will be conducted together financial and environmental auditors — financial-environmental audit. The article describes the basic principles of environmental auditing. In addition, it is indicated appropriate steps and the main key aspects accordingly of financial-environmental audit. Authors consider requirements of doing business and environmental audits in this article. The scheme of relationships between key production processes, environmental risk, environmental audit steps and procedures was designed for improving financial-environmental audit, that will allow the auditors to prioritize risks for each stage of production and help with the efficiency analysis of conducted environmental activities.

*Ключові слова: аудит, екологічний аудит, фінансово-екологічний аудит, етапи фінансово-екологічного аудиту.*

*Key words: audit, environmental audit, financial-environmental audit, phases of financial-environmental audit.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах зростання кількості екологічних катастроф та забруднення навколишнього середовища природоохоронна діяльність потребує значних грошових коштів. Відповідно до чого, на підприємстві має бути встановлений належний контроль. Лише протягом 2015 р. на охорону навколишнього природного середовища підприємствами, організаціями та установами в Україні було витрачено 24 591,1 млн грн. (без ПДВ). Із загального обсягу витрат на охорону навколишнього природного середови-

ща 16 915,5 млн грн. (або 64%) становлять точні витрати, 7 675,69 млн грн. (або 36%) — капітальні інвестиції, у тому числі 7 190,7 млн грн. — інвестиції в основний капітал, 484,9 млн грн. — витрати на капітальний ремонт природоохоронного обладнання, але цих коштів все одно не достатньо для підтримки навколишнього середовища в необхідному стані [1]. Проведення аудиту природоохоронної діяльності потребує різних спеціалістів. З одного боку, перевірячі підлягають дані різних видів звітності, в яких знаходять відображення процеси при-

Таблиця 1. Порівняння фінансового та екологічного аудиту

Показник	Фінансовий аудит з врахуванням екологічних аспектів діяльності	Екологічний аудит
Сертифікаційний орган	Аудиторська палата України	Міністерство екології та природних ресурсів
Кваліфікаційні вимоги до аудиторів	Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора	Екологічний аудит може здійснювати особа (екологічний аудитор), яка має відповідну вищу освіту, досвід роботи у сфері охорони навколишнього природного середовища або суміжних сферах не менше чотирьох років підряд та якій видано в установленому порядку сертифікат на право здійснення такої діяльності
Термін чинності сертифіката	П'ять років	Три роки
Підприємницька діяльність	Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків	Екологічний аудит може здійснюватись юридичною особою, статутом якої передбачений цей вид діяльності і в штаті якої є хоча б один екологічний аудитор
Види	Зовнішній та внутрішній	Зовнішній та внутрішній

Джерело: створено автором на основі [6; 7].

родоохоронної діяльності, що можуть забезпечити аудиторів. А з іншого боку, необхідно перевірити відповідність діяльності підприємства нормативним екологічним вимогам, оцінити технічний стан обладнання, проаналізувати доцільність проведення тих чи інших заходів, їх достатність та документальне оформлення, що є компетенцією екологічних аудиторів.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемам аудиту природоохоронної діяльності присвячено наукові праці таких відомих учених-економістів, як: Г.І. Купалова, Л.І. Максимів, С.В. Хачумов, В.Я. Шевчук та інших [2—5]. Разом з цим, наукові праці не достатньо розкривають питання поєднання різних видів аудиту для комплексної перевірки природоохоронної діяльності підприємства.

### МЕТА СТАТТІ

Метою статті є визначення необхідності створення фінансово-екологічного аудиту та розгляд методів його проведення.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Нині існує невизначеність з тим, до яких саме аудиторів необхідно звертатися для підтвердження даних підприємства про природоохоронну діяльність, адже, з одного боку, необхідно отримати підтвердження понесених витрат, що по суті стосується аудиту бухгалтерських записів, та оцінити достатність, ефективність та, можливо, отримати рекомендації щодо покращення природоохоронної діяльності.

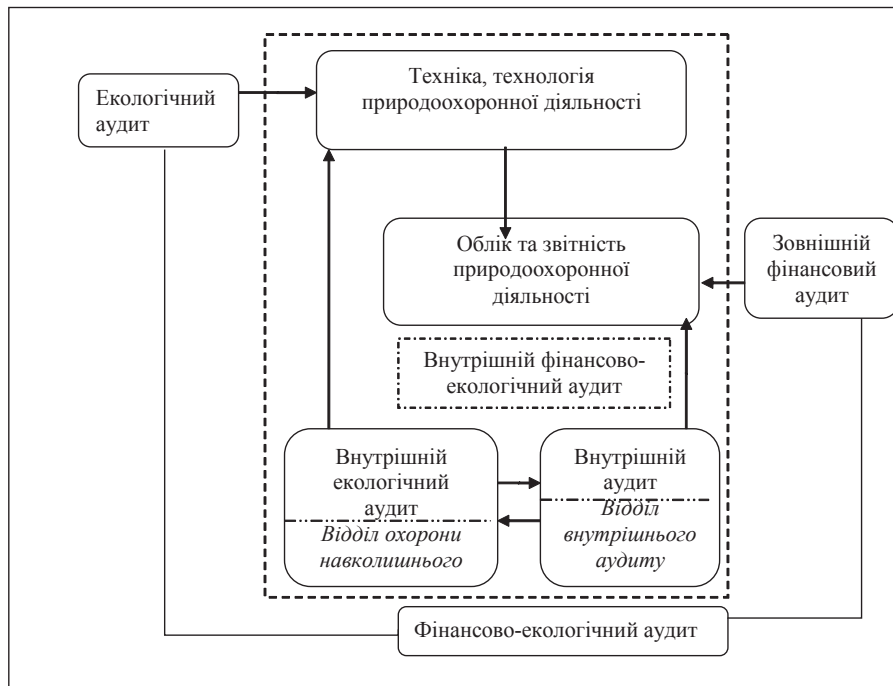
Для свідомого вибору між проведенням фінансового аудиту з врахуванням екологічних аспектів та екологічним аудитом необхідно

розглянути їх окремо. Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" аудит — перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [6].

Відповідно до Закону України "Про екологічний аудит" екологічний аудит — це 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 [7].

Порівняльна характеристика представлена у таблиці 1. У подальшій роботі вважаємо доцільним використовувати поняття "фінансовий аудит" у значенні аудиту, який проводиться згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність", для розмежування двох видів аудиту.

На основі проведеного дослідження пропонуємо об'єднати екологічний та фінансовий аудит в одне поняття фінансово-екологічний аудит для відображення комплексного підходу до підтвердження економічних показників природоохоронної діяльності (рис. 1). Фінансово-екологічний аудит — документовано оформлений процес оцінювання об'єкта аудиту щодо дотримання законодавства про охоро-



**Рис. 1. Порівняльна характеристика екологічного, фінансового та фінансово-екологічного аудиту**

ну 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.

Аудит може проводитися або уповноваженими на те юридичними особами (аудиторськими організаціями), які внесені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, або фізичними особами (аудиторами). Усі учасники відносин з фінансово-екологічного аудиту (аудиторська організація, індивідуальні екологі-аудитори, ініціатор аудиту, організація, що підлягає перевірці) повинні керуватися рядом принципів. Стандарт ISO 14010 "Настанови щодо екологічного аудиту. Основні принципи" визначав основні принципи аудиторської перевірки екологічної діяльності є:

1. Чітке визначення мети й обсягу. При цьому цілі аудиторської перевірки задаються її ініціатором, а обсяг і глибина встановлюються з урахуванням цілей.

2. Об'єктивність, незалежність і компетентність. Для дотримання цих вимог члени аудиторської групи мають бути незалежними від діяльності, що перевіряється ними, бути об'єктивними й вільними від упереджень. Члени аудиторської групи повинні мати відповідні знання, навички й досвід.

3. Належна професійна обережність. Відносини між членами аудиторської групи та клієнтом мають бути конфіденційними й виваженими. Якщо цього не вимагає закон, члени аудиторської групи не повинні розголошувати інформацію або документи, одержані у процесі аудиту, або остаточний аудиторський висновок ніякій третій стороні без одержаного на те дозволу клієнта (тобто ініціатора аудиту) і, де це доречно, дозволу організації.

4. Систематичність. Аудит слід проводити згідно з основними принципами й керівними вказівками, розробленими для відповідного типу перевірок.

5. Визначення критеріїв аудиту; повна й належна якість аудиторських даних, виходячи з установлених критеріїв.

6. Надійність результатів і висновків аудиту.

7. Повнота аудиторського висновку з урахуванням злагоджених цілей та обсягу аудиту.

Аудит природоохоронної діяльності має охопити всі етапи від перевірки дотримання нормативних екологічних, бухгалтерських та податкових вимог до розробки рекомендацій підприємству щодо покращення подальшої діяльності (табл. 2).

Підприємство існує в правовій площині і зобов'язане дотримуватись вимог законодавства країни, в якій веде свою діяльність. Для оцінки відповідності нормативно-правовим екологічним вимогам та іншим вимогам, з якими підприємство погодилось (наприклад, за

Таблиця 2. Етапи фінансово-екологічного аудиту нафтопереробного підприємства

Етап	Ключові моменти
1. Аудит засновницьких документів	- перевірка відповідності вимогам; - виокремлення принципових моментів діяльності підприємства; - аналіз прийнятих рішень стосовно природоохоронної діяльності
2. Аудит системи екологічного менеджменту	- перевірка екологічної політики; - аналіз ризиків природоохоронної діяльності та ефективність проведених заходів
3. Екологічний аудит	- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам екологічного законодавства; - оцінка впливу діяльності на стан навколишнього природного середовища
4. Аудит обліку природоохоронної діяльності, фінансової та соціальної звітності	- аналіз структури витрат природоохоронної діяльності; - перевірка статей фінансової звітності; - аудит соціальної звітності
5. Розробка рекомендацій	- покращення ефективності природоохоронних заходів; - оптимізації понесених витрат; - доцільності проведення тих чи інших природоохоронних заходів

Джерело: розроблено автором.

різними екологічними програмами) необхідно:

- конкретизувати встановлені вимоги, у тому числі оцінювані показники;
- визначити власні контрольні показники;
- забезпечити обізнаність осіб, діяльність яких пов'язана з дотриманням цих вимог, про їх зміст і процедури, що забезпечують їх дотримання.

Така система дасть можливість відповідальним фахівцям і керівникам знати і контролювати відповідність діяльності вимогам, що висуваються до підприємства тими чи іншими нормативними документами чи стандартами. Також на підприємстві мають бути розроблені процедури ведення природоохоронної діяльності.

Процедура повинна визначати вимоги щодо:

- а) визначення та виправлення невідповідностей та вжиття заходів щодо пом'якшення їх несприятливих екологічних наслідків, зазначення відповідальних осіб;
- б) вивчення цих відхилень, визначення їх причин і вжиття необхідних заходів для того, щоб уникнути їх появи;
- в) оцінка необхідності здійснення дій щодо запобігання невідповідностей і виконання необхідних дій щоб уникнути їх появи;
- г) документування результатів виконаних коригувальних і запобіжних дій;
- д) аналіз ефективності вжитих дій.

Вжиті дії мають відповідати важливості проблем і виявленому впливу на навколишнє середовище. При внутрішньому аудиті доцільним є перевірка кількості витраченого часу на ліквідацію тих чи інших відхилень від норми. Це дасть можливість визначити, чи раціонально витрачається робочий час працівниками і чи не потрібно звернути увагу їх керівників на перерозподіл часу від менш важливих завдань до більш важливих.

Підприємство має забезпечити, щоб всі поточні зміни були внесені у відповідну документацію. Невідповідності є цінним матеріалом,

який необхідно аналізувати з метою запобігання їх подальшого появи.

Процедура визначає порядок виявлення та реєстрації невідповідностей, планування, проведення та контролю виконання коригувальних і застережливих заходів і дій, а також відповідальних за цю діяльність. Документування цих змін є також обов'язковим.

Планування є важливим моментом організації будь-якої діяльності, не виключенням є проведення внутрішнього аудиту. Керівництво має встановити, щоб, наприклад, внутрішні аудити системи екологічного менеджменту проводилися в запланований час, з тим, щоб:

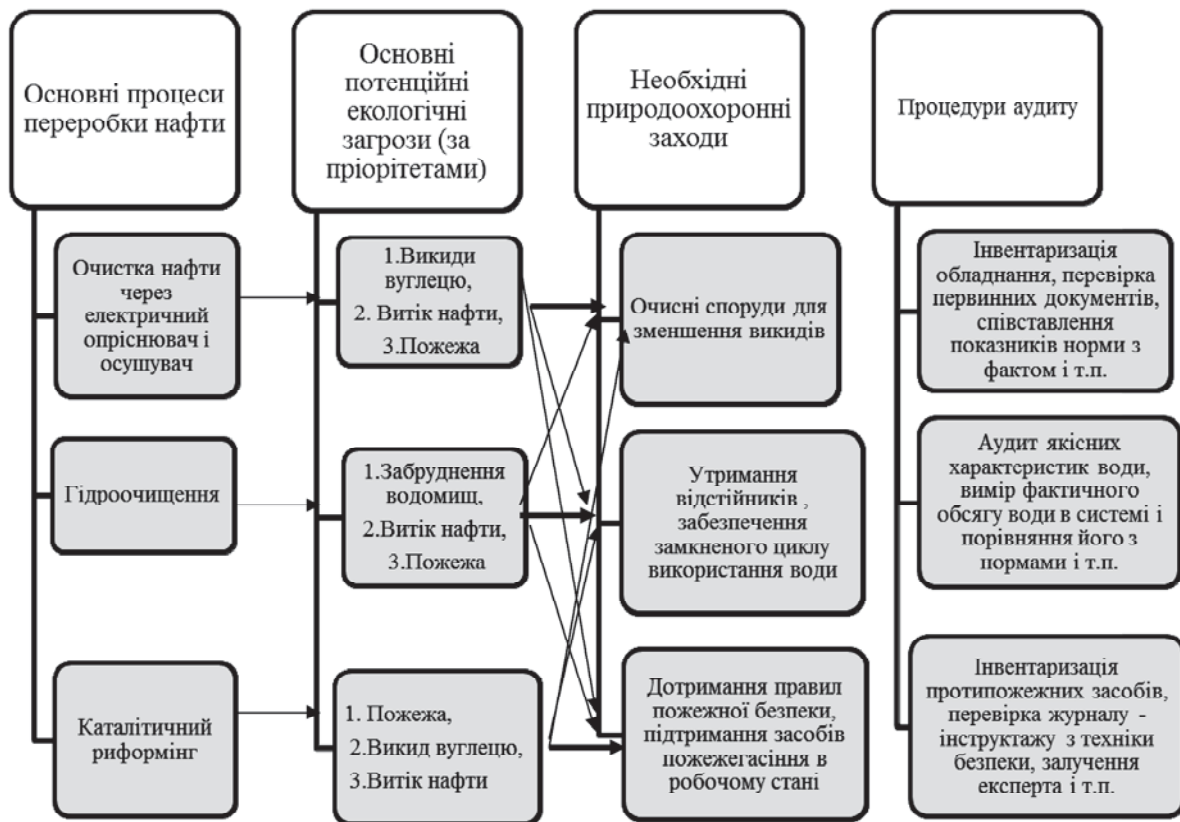
- а) визначити відповідає чи ні система екологічного менеджменту запланованим заходам з екологічного менеджменту, і впроваджена і чи функціонує належним чином система екологічного менеджменту;
- б) надати інформацію про результати аудиту керівництву.

Програми аудиту мають плануватися, розроблятися, виконуватися і підтримуватися підприємством, з урахуванням екологічної важливості різних видів її діяльності та результатів попередніх аудитів.

Також мають бути розроблені процедури аудиту, вони мають виконуватися і підтримуватися в робочому стані, а також включати:

- розподіл відповідальності та вимоги для планування і проведення аудитів, процес оприлюднення результатів і зберігання пов'язаних з цим записів;
- визначення критеріїв аудиту, меж, періодичності і методів.

При проведенні аудиту природоохоронної діяльності з великою глибиною, інтенсивністю і частотою перевіряються ті види діяльності, за яких є значний ризик забруднення або настання екологічної аварії. Наприклад, локальна установка з очищення стічних вод буде перевірятися частіше, ніж, наприклад, склад.



**Рис. 2. Схема взаємозв'язків між основними процесами нафтопереробки, екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами аудиту**

Джерело: розроблено автором.

Відповідно до цього і встановлюється частота, програма та інтенсивність аудиту, які мають бути пропорційні значимості конкретного аспекту. Результати адекватно спланованої проведеної аудиторської перевірки мають важливе значення, але аудит не повинен перетворюватися на грандіозну інспекцію. Тобто на підприємстві мають виконуватися всі виробничі цикли, але разом з цим, особи, що задіяні у внутрішньому аудиті мають активно реагувати на звернення аудиторів та вчасно надавати всю необхідну інформацію.

На рисунку 2 зображено схему взаємозв'язків між основними господарськими процесами, екологічними ризиками та необхідними природоохоронними заходами, що розроблена на прикладі нафтопереробних підприємств. Звичайно, на різних підприємствах передбачені різні набори технологічних процесів. Схема побудована з огляду на основні процеси на кожному з них, а саме перегонка сирової нафти, гідроочищення і каталітичний риформінг. При такому наборі вихід світлих нафтопродуктів (бензину та реактивного палива) становить близько 40% від загальної кількості продукції.

Схема дає можливість аудитору визначити пріоритетність та суттєвість ризиків для кож-

ного етапу виробничого процесу. Виходячи з розрахунків суттєвості та необхідності у цьому зв'язку проведення природоохоронних заходів, аудитор може оцінити структуру та розмір необхідних витрат за ними. Разом з цим структурний аналіз за обсягом та періодичністю витрат дасть можливість визначити першочергові об'єкти для відповідних аудиторських процедур. Відповідно до того, які основні екологічні загрози існують на кожному з етапів переробки нафти, витрати будуть становити основну частину загальних витрат цих центрів. Також, проаналізувавши понесені витрати на проведення природоохоронних заходів, керівництво підприємства зможе оцінити обсяг необхідних інвестицій для продовження подальшої екологічно-безпечної діяльності. Наведені заходи внутрішнього аудиту не є вичерпними і переглядаються виходячи з умов конкретного нафтопереробного підприємства, також необхідно врахувати і кінцеву мету діяльності підприємства, а саме — отримання прибутку.

Звіти фінансово-екологічного аудиту повинні відображати відповідність діяльності підприємства вимогам законодавства та стан справ в галузі захисту навколишнього середовища. Сутність порушень має бути чітко визна-

чена, сформульована та зрозуміла як для аудиторів, так і для тих, хто підлягає перевірці.

### ВИСНОВКИ

Отже, враховуючи важливість ведення природоохоронної діяльності підприємствами, фінансово-екологічний аудит є сучасним інструментом ефективного управління підприємством. Проведення аудиту доцільно за визначеними етапами: аудит засновницьких документів, аудит системи екологічного менеджменту, екологічний аудит, аудит обліку природоохоронної діяльності, фінансової та соціальної звітності, розробка рекомендацій. Аудит має бути доцільним, раціональним та ефективним. Для підвищення ефективності фінансово-екологічний аудит було запропоновано схему взаємозв'язків між основними процесами виробництва, екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами аудиту на прикладі підприємств нафтопереробної промисловості.

### Література:

1. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі у 2015 році — експрес випуск від 19.05.2016 № 123/0/06.4вн-16 [Текст] / Державна служба статистики. — К.: 2016. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2016/05/102w.zip>

2. Купалова Г.І. Формування ефективної системи екологічного менеджменту та аудиту / Г.І. Купалова, Д.К. Ульянова // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. — 2011. — № 1 (10). — С. 48—54.

3. Максимів Л.І. Механізм формування системи екологічного аудиту в Україні / Л.І. Максимів // Регіональна економіка. — 2004. — № 2. — С. 174—181.

4. Хачумов С.В. Интегрированный эколого-экономический аудит: автореф. дис. на соискание ученой степени к. э. н. — Москва: 2002. — 24 с.

5. Шевчук В.Я. Екологічний аудит [Текст]: монографія / Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М. — К.: Вища школа, 2000. — 344 с.

6. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 14 березня 1995 р. № 108/9ВР: (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

7. Закон України "Про екологічний аудит" від 24.06.2004 р № 45: (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] // Верховна Рада

України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/186215>

8. ISO 14010 Руководящие указания по экологическому аудиту. Основные принципы [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.iso.org/iso/ru/home/store/catalogue\\_ics/catalogue\\_detail\\_ics.htm?csnumber=23156](http://www.iso.org/iso/ru/home/store/catalogue_ics/catalogue_detail_ics.htm?csnumber=23156)

9. Ульянова Д.К. Аудит природоохоронної діяльності підприємства: фінансовий чи екологічний? / Д.К. Ульянова // Науковий вісник Херсонського державного університету: Сер. Економічні науки. — 2014. — Вип. 6. — Ч. 5. — С. 204—207.

### References:

1. State Statistics Service of Ukraine (2016), "The costs of environmental protection and environmental payments in 2015", available at: <http://vvv.ukrstat.gov.ua/ekhp/ekhpr2016/05/102v.zip> (Accessed 7 November 2016)

2. Kupalova, H.I. and Ul'ianova, D. K. (2011), "Creation of an effective environmental management system and audit", *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy Natsional'noho banku Ukrainy*, vol. 1 (10), pp. 48—54

3. Maksymiv, L.I. (2004), "The mechanism of formation of the system of ecological audit in Ukraine", *Rehional'na ekonomika*. vol. 2, pp. 174—181.

4. Khachumov, S.V. (2002), "Integrated environmental-economic audit", Ph.D. Thesis, Global economy, Market Economy Institute of Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia.

5. Shevchuk, V.Ya. Satalkin, Yu.M. and Navrots'kyj, V.M. (2000), *Ekolohichnyj audyt [Environmental audit]*, Vyscha shkola, Kyiv, Ukraine.

6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2016), The Law of Ukraine "On auditor activity", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 7 November 2016).

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), The Law of Ukraine "On environmental audit", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1862-15> (Accessed 7 November 2016).

8. The official site of ISO (1996), "ISO 14010:1996 Guidelines for environmental auditing — General principles", available at: [http://vvv.iso.org/iso/ru/home/store/tsatalogue\\_itss/tsatalogue\\_detail\\_itss.htm?tssnumber=23156](http://vvv.iso.org/iso/ru/home/store/tsatalogue_itss/tsatalogue_detail_itss.htm?tssnumber=23156) (Accessed 7 November 2016).

9. Ul'ianova, D.K. (2014), "Environmental audit of the company: financial or environmental?", *Naukovyj visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu: Seriiia Ekonomichni nauky*, vol. 6, pp. 204—207.

*Стаття надійшла до редакції 07.11.2016 р.*