

УДК: 338.436(477).631.95

JEL класифікація: G39, Q14, Q56

Борисова Вікторія Анатоліївна,

доктор економічних наук, професор кафедри фінансів,

Сумський національний аграрний університет

ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ АПВ

У статті досліджено напрями розвитку екологічного аудиту природних ресурсів підприємств агропромислового виробництва. З'ясовано особливості проведення екологічного аудиту та основні принципи його ефективності, проаналізовано механізм управління екологічною аудиторською діяльністю, обґрунтовано шляхи проведення екологічного аудиту природних ресурсів агропромислового виробництва із залученням зарубіжного досвіду. Доведено необхідність стимулювання підприємств-природокористувачів до запровадження екологобезпечних технологій і господарювання, зниження техногенного навантаження на довкілля.

Ключові слова: *екологічний аудит агропромислового виробництва, екологічна експертиза, відтворення природних ресурсів, землекористування.*

Борисова Виктория Анатольевна,

доктор экономических наук, профессор кафедры финансов,

Сумской национальной аграрный университет

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ АПП

В статье исследованы направления развития экологического аудита природных ресурсов предприятий агропромышленного производства. Выявлены особенности проведения экологического аудита и основные принципы его эффективности, проанализирован механизм управления экологической аудиторской деятельностью, обоснованы направления проведения экологического аудита природных ресурсов агропромышленного производства с использованием зарубежного опыта. Доказана необходимость стимулирования предприятий-природопользователей к внедрению экологобезопасных технологий и хозяйствования, снижению техногенной нагрузки на окружающую среду.

Ключевые слова: *экологический аудит агропромышленного производства, экологическая экспертиза, воспроизводство природных ресурсов, землепользование.*

Victoria Borisova,

Doctor of Sciences in Economics, Professor of the Department of Finance,

Sumy National Agrarian University

ENVIRONMENTAL AUDIT OF NATURAL RESOURCES OF AGRICULTURAL PRODUCTION

In the article the directions of development of ecological audit of natural resources of enterprises of agroindustrial production were investigated. The peculiarities of the environmental audit and the main principles of its effectiveness were analyzed, the mechanism of management of environmental audit activity was analyzed, the ways of carrying out the environmental audit of natural resources of agro-industrial production with the involvement of foreign experience were substantiated.

The economic-ecological system as an organization includes the subsystems: the basic fundamental process (production, provision of services, etc.), the process of using and protecting natural resources (the use of natural resources in material production, nature conservation activities, the placement of waste in the environment, etc.) and the subsystem management of these processes. Management subsystem can be divided into two systems of lower order: the system of the main functional process, that is, management as a decision-making process and management system maintenance system. The component of this subsystem is management accounting, including environmental objects – environmental accounting, which is the necessary basis for environmental auditing.

Environmental audit is an important tool for ensuring the rational use and reproduction of land resources in the conditions of private ownership of land. When carrying out the environmental audit as part of the overall audit, it is planned to check the completion of the consolidated calculation of the land tax of the enterprise. Environmental audit is a mandatory procedure for assessing the value of real estate and land in the process of changing the owner in order to determine the responsibility for the environmental damage. Environmental expertise and environmental audit can be considered as an instrument that ensures compliance with environmental legislation and environmental requirements, prevention of violations of environmental protection activities in the future. Environmental audit is an independent examination, the conclusion of which is recommendatory.

Environmental audit, with the main objective of determining the compliance of the management system, taking into account the environmental component of the necessary criteria, contributes to increasing the investment attractiveness of enterprises. Solving the problem of creating an effective system of management of resource and ecological safety of the socio-economic development of Ukraine means not only an adjustment of the current economic policy, but the transition to a fundamentally new ecological and economic model of market reforms. The necessity of stimulating the enterprises-environmentalists to the introduction of ecologically safe technologies and management, reduction of technogenic loading on the environment were proved.

Key words: *ecological audit of agroindustrial production, ecological examination, reproduction of natural resources, land use.*

Постановка проблеми. Для України актуально впровадження сучасних економічних механізмів управління якістю навколишнього середовища і визначення альтернативних джерел фінансування екологізації виробництва та

підприємницької діяльності, відтворення природних ресурсів АПВ. Пошук нових шляхів вирішення природоохоронних проблем потребує екологічного аудиту на підприємствах, орієнтуючись на визначення втрат через невідповідність екологічним вимогам.

В Україні є усвідомлення того, що екологічний аудит є необхідною стадією оцінки інвестиційного ризику, обов'язковою процедурою оцінки вартості приватизованих підприємства, нерухомості, земельних ділянок, інших природних ресурсів для зменшення негативного впливу на довкілля, їх раціональне використання та відтворення.

Узагальнення результатів теоретичних і аналітичних досліджень, проведених ученими та спеціалістами-практиками в галузі екологічного аудиту дозволяє зробити висновок про необхідність комплексного підходу щодо його організації за екологічними питаннями. Доцільно використовувати узагальнену модель екологічного аудиту, що розкриває його структуру й основні характеристики.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розробці теоретичних питань екологічного аудиту та економічних аспектів охорони природних ресурсів в аграрній сфері присвячено праці таких вчених-економістів: В. Г. Боронос [2], Д. В. Леус [11], Ю. О. Лупенка [7], С. І. Пирожкова [3], І. Д. Самошкіної [9], Л. А. Сахно [8], Л. Ф. Соколенко [2, 11], І. В. Тютюнник [11], М. А. Хвесика [3] та ін. Однак напрями розвитку екологічного аудиту для агропромислового виробництва потребують подальшого вивчення.

Мета і завдання дослідження. *Метою* дослідження є розробка науково обґрунтованих пропозицій щодо розвитку екологічного аудиту природних ресурсів підприємств агропромислового виробництва. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі *завдання*: з'ясувати напрями проведення екологічного аудиту та основні принципи його ефективності, проаналізувати особливості управління екологічною аудиторською діяльністю, обґрунтувати шляхи проведення екологічного аудиту природних ресурсів АПВ із залученням зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу. Розвиток різних форм власності у виробництві, розуміння необхідності впровадження раціонального природокористування та охорони навколишнього природного середовища в Україні вносить істотні зміни в систему управління мікроекономікою, потребує відмінностей у підходах до фінансово-господарського й екологічного контролю. Стратегічні завдання екологічного аудиту полягають у сфері обґрунтування стратегії розвитку підприємства (його політики) з урахуванням екологізації виробництва відповідно до планів розвитку на підставі даних, отриманих у процесі аудиту [2, 236; 8, 75].

Згідно із Законом України «Про екологічний аудит», [4] він передбачає: «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». Як зазначено у цьому Законі, «об'єктами екологічного аудиту є підприємства, установи та організації, їх філії та представництва чи об'єднання, окремі виробництва, інші господарські об'єкти; системи екологічного управління; інші об'єкти, передбачені законом» [4].

Діюча в Україні система господарського та екологічного контролю потребує удосконалювання, який необхідно доповнити екологічним менеджментом. Ринкова економіка ставить перед підприємствами багато питань щодо прибутковості, конкурентоспроможності продукції, якості та її собівартості, життєвого циклу товару. Відповісти на них допомагає незалежний екологічний аудиторський контроль. Екологічний аудит повинен зайняти рівноправне місце поряд з екологічною експертизою й екологічною інспекцією, тому що він дозволяє підвищити ефективність екологічного менеджменту [3].

Екологічний аудит ґрунтується на екологічному обліку як складовій управлінського обліку. Згідно із новим підходом екологічний облік має об'єднувати в собі процеси ідентифікації, виміру і комунікації економіко-

екологічної інформації, що дозволяє користувачам приймати на їх засадах відповідні управлінські рішення. Тобто, у межах традиційної системи обліку виділяється порівняно автономна підсистема інформаційної бази управління. У середині 70-х років XX століття одержала широке поширення нова концепція розуміння сутності й змісту обліку. Основним її положенням стало задоволення специфічних потреб конкретних споживачів, тобто на виході процесу обліку необхідно одержати інформаційний продукт з певними завданими параметрами. Саме такий методологічний підхід став основою для розподілу обліку на фінансовий та управлінський. Це необхідно для задоволення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів [3, 8]. У «сфері компетенції» управлінського обліку значне місце займає система збору й опрацювання даних нефінансового характеру та даних екологічного характеру. Для усвідомлення цієї проблеми необхідно застосувати положення загальної теорії систем. Система – це організована сукупність (комбінація) предметів чи явищ, що складають у сукупності одне ціле. Кожна система складається з підсистем нижчого порядку і є одночасно підсистемою вищого порядку.

У процесі екологічного аудиту оцінюється система екологічного менеджменту підприємства, технологічні процеси, екологічна безпека об'єкта, його виробнича територія, основні технологічні та допоміжні процеси, будинки, устаткування і споруди, природні ресурси. Екологічний аудит характеризується своєю комплексністю з виконанням дослідницьких та інжинірингових процедур. Значною мірою він важливий у доінвестиційній стадії. При розгляді складних інвестиційних програм і проектів екологічний аудит може передбачати екологічну експертизу [11]. Основні принципи, що забезпечують ефективність екологічного аудиту відображені на рис. 1.

Першочерговими завданнями в напрямі розвитку екологічного аудиту є формування відповідної нормативної правової бази, підготовка екологічних аудиторів, організація робіт із взаємовизнання екоаудиторів України й інших країн. Рішення цих перспективних завдань потребує спільних партнерських зусиль усіх зацікавлених сторін у тому, щоб керівниками суб'єктів

господарської діяльності була усвідомлена доцільність і відповідним чином оцінені переваги застосування екологічного аудиту в якості основи для визначення і реалізації екологічної політики підприємства, визначення пріоритетів природоохоронної діяльності, відтворення природних ресурсів АПВ, виявлення додаткових можливостей її здійснення, ефективної і раціонального використання сировини й енергії при мінімізації витрат і зниженні ризиків виникнення надзвичайних ситуацій, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища.



Рис. 1. Основні принципи ефективності екологічного аудиту

Джерело: складено автором

Для реалізації підходу виробництва з більшою відповідальністю стосовно навколишнього середовища господарський суб'єкт має здійснювати ефективні заходи щодо планування виробництва не тільки на підставі даних служб менеджменту і маркетингу, але і даних служб незалежного екологічного аудиту. Так, наприклад, Агентство з охорони навколишнього середовища США було головним при впровадженні екологічного аудиту, де видані директиви екологічної політики, які рекомендують з урахуванням нормативних вимог ідентифікувати фактичні й потенційні проблеми охорони довкілля. Екологічний

аудит має бути повним і перманентним; давати повну оцінку того, як виконуються вимоги щодо стану навколишнього природного середовища зареєстрованою особою; проводитися незалежними експертами [9; 11].

Екологічний аудит, як і будь-який вид діяльності, слід розглядати з точки зору системного підходу і системного процесу, у центрі якого є незалежна екоаудиторська фірма або служба. На підставі системного підходу до процесу управління екологічною аудиторською діяльністю всі етапи управління в залежності від виконуваних функцій доцільно розділити на основні блоки: планування, організація, оперативне управління, контроль і мотивація. Управління екологічною аудиторською діяльністю передбачає:

- планування: визначення цілей і завдань екологічного аудиту, вибір стратегії; розробку планів, які її забезпечують; визначення тактики, політики правил і прийомів, формування бюджету;
- формування організаційної структури служби (фірми), підбір та підготування кадрів; створення інформаційно-нормативної і матеріально-технічної бази.

Невід'ємним етапом будь-якої діяльності є контроль за її проведенням та оцінка одержаних результатів. У процесі контролю екологічної аудиторської діяльності використовуються стандарти, нормативи, виміри фактично досягнутих результатів, базові показники і коригування, якщо отримані результати істотно відрізняються від стандартів. При цьому фіксуються можливі відхилення, вимірюються результати, оцінюється інформація. В управлінні екологічною аудиторською діяльністю доцільно використовувати такі основних види контролю: попередній, поточний і заключний.

Комплексний контроль повинен своєчасно виявляти якість економіко-екологічних управлінських рішень ще до виникнення втрат, бо перевищення витрат виробництва (у тому числі й через забруднення навколишнього середовища) або випуск екологічно забрудненої продукції, ведуть до втрати ринків збуту.

Екологічний аудит є важливим інструментом забезпечення раціонального використання і відтворення земельних ресурсів в умовах приватної власності на землю. Деградація та забруднення довкілля – це наслідки надмірного залучення земельних ресурсів до використання в аграрній сфері, зростання антропогенних навантажень на них до критичних рівнів, порушення екологічно допустимих співвідношень, між «дикою природою» і сільськогосподарськими угіддями; між орними землями, природними кормовими угіддями й багаторічними насадженнями; між лісовими та сільськогосподарськими угіддями, зумовлені технократичною концепцією розвитку агропромислового виробництва, екстенсивною енерго- і ресурсомісткою моделлю ведення аграрного виробництва.

В Україні нараховується майже 20 млн. га дефляційно небезпечних і 12,8 млн. га пошкоджених водною ерозією ґрунтів. Основними причинами ерозії ґрунтів стало інтенсивне вирубування лісів, розорювання схилів і прируслових земель, порушення оптимального співвідношення між основними видами угідь (лісами, болотами, водою, луками, пасовищами, ріллею, багаторічними насадженнями), надмірна розораність територій, укрупнення полів сівозмін, перенасичення їх високоінтенсивними, ґрунтовиснажливими і ґрунторуйнівними культурами, глибока оранка, недостатнє внесення органічних і мінеральних добрив, багаторазовий обробіток ґрунту та інші.

За останні 30 років площа еродованих земель збільшилася майже в 1,5 рази, значно розширилися площі засолених, закислених, підтоплених і техногенно забруднених сільськогосподарських угідь. Нині тільки 1 з 10 га продуктивних земель має нормальний екологічний стан [1; 3; 7]. Порівняльну характеристику стану землекористування в європейських країнах та Україні наведено у табл. 1.

При дослідженні землекористування в європейських країнах у «Стратегії удосконалення механізму управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними» [10] зазначено, що «основними принципами політики Європейського

Союзу щодо власності на землю, в тому числі сільськогосподарського призначення, є забезпечення права на вільний рух капіталу, відкриття та ведення приватного бізнесу та відсутність дискримінації. У більшості країн – членів Європейського Союзу відсутні юридичні обмеження щодо володіння сільськогосподарськими землями (будь-яка фізична чи юридична особа може законно придбати сільськогосподарську землю та володіти нею). Юридичні обмеження щодо володіння сільськогосподарськими землями передбачають обмеження кількості потенційних покупців і конкуренцію з боку ринку продажу сільськогосподарських земель».

Таблиця 1

Порівняльна характеристика стану землекористування в європейських країнах та Україні [10]

Найменування показника	Україна	Країни Європи	Країни Європейського Союзу
Площа земель, млн. га	60,4	1015,6	437,4
Площа чорноземів, млн. га	28	84	18
Площа сільськогосподарських земель, млн. га	42,7	474,8	177,7
Площа орних земель, млн. га	32,5	277,8	115,7
Частка орендованих сільськогосподарських угідь, %	97	62	53
Площа сільськогосподарських земель, сертифікованих як органічні, млн. га	0,3	11,6	5,3
Площа зрошуваних земель, млн. га	0,5	20,8	11,1
Ціна інвестицій, тис. доларів США за 1 га	1	4	5,5
Експорт зернових, млн. тонн	34,8	130	38,5
Площа сільськогосподарських земель на одного жителя, гектарів на одну особу	0,7	0,6	0,4
Ціна за 1 га земель сільськогосподарського призначення, тис. доларів США	-	3,7	7,2

Міжнародний досвід проведення екологічного аудиту дозволяє виділити наступні його рівні й різновиди: аудит, ініційований на рівні державних структур; транснаціональних корпорацій; галузевий; регіональний; внутрішній підприємств. Однак подібне групування носить умовний характер, бо, наприклад, регіональний екологічний аудит може бути ініційований на державному рівні, а внутрішній підприємств може проводитися з їх власної ініціативи чи галузевого управління. При укладанні договору екологічного страхування екологічний аудит підприємства охоплює наступні його види:

територіальний, галузевий і внутрішній, як при обов'язковому, так і добровільному страхуванні.

Екологічну експертизу і екологічний аудит можна розглядати як інструмент, що забезпечує дотримання природоохоронного законодавства та екологічних вимог, попередження порушень природоохоронної діяльності в майбутньому [5; 6]. Екологічний аудит є незалежною експертизою, висновок якої носить рекомендаційний характер.

Екологічна експертиза й екологічна діагностика також дозволяють одержати оцінку можливості виникнення проблем, пов'язаних із реалізацією управлінських рішень, проектів в сфері відтворення природних ресурсів. При проведенні екологічної експертизи екологічне діагностування може бути його складовою. На підставі екологічного діагностування здійснюється прогнозування можливих порушень стану екосистем, а також еколого-економічна оцінка їх наслідків.

Висновки. Вирішення проблеми створення ефективної системи управління ресурсно-екологічною безпекою соціально-економічного розвитку України означає не просто коригування нинішньої економічної політики, а перехід до принципово нової еколого-економічної моделі ринкових реформ, що потребує розвитку екологічного аудиту. Реалії вітчизняного екологічного управління свідчать про відсутність стимулюючої дії нинішньої системи економічних регуляторів, їх неспроможність заохочування підприємств-природокористувачів до запровадження екологобезпечних технологій і господарювання. Екологічний аудит має аналізувати, як ефективно організоване управління та устаткування підприємства виконують функцію захисту навколишнього середовища для покращення управління і контролю використання та відтворення природних ресурсів агропромислового виробництва.

Література:

1. Борисова В. А. Регулювання процесу економічного відтворення природно-ресурсного потенціалу АПВ. В кн. Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобалізації: Збірник матеріалів Міжнародної наук.-практ. інтернет-конф. пам'яті професора М. Г. Михайлова (22.11.2018, м. Суми). Суми: СНАУ, 2018. – С. 204–207.
2. Боронос В. Г., Соколенко Л. Ф. Мотиваційні механізми в системі управління екологоорієнтованими змінами природокористування. В кн. Мотиваційні механізми дематеріалізаційних та енергоефективних змін національної економіки / за ред. І. М. Сотник. Суми: Університетська книга, 2016. С. 234–239.
3. Економічна оцінка природного багатства України / за ред. С. І. Пирожкова, М. А. Хвесика. Київ: ДУ ІЕПСР НАНУ, 2015. 396 с.
4. Закон України «Про екологічний аудит». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15> (Дата відвідування: 07.02.2019).
5. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1264-12> (Дата відвідування: 07.02.2019).
6. Закон України «Про оцінку впливу на довкілля». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19> (Дата відвідування: 07.02.2019).
7. Лупенко Ю. О. Розвиток аграрного сектору економіки України: прогнози та перспективи. *Науковий вісник Мукачівського державного університету, Серія «Економіка»*. 2015. № 2 (4). Частина 2. С. 30–34.
8. Сахно Л. А. Облік і аудит екологічної складової в діяльності агропромислового підприємства. *Молодий вчений*. 2017. №1.1 (41.1). С. 73–76.
9. Самошкіна І. Д. Основні тенденції покращення якості природних ресурсів в аграрному секторі. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 612–661.
10. Стратегія удосконалення механізму управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 7.06.2017, № 413. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-%D0%BF#n12> (Дата відвідування: 07.02.2019).
11. Sokolenko L. F., Tiutiunyk I. V., Leus D. V. Ecological and Economic Security Assessment in the System of Regional Environmental Management: A Case Study of Ukraine. *International Journal of Ecology & Development*. 2017. Volume 32. Issue № 3. Pp. 27–35.