

к.е.н Гончаренко Наталія
Володимирівна
асистент кафедри екологічного
менеджменту та підприємництва
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

СУТНІСТЬ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ І НАУКОВІ ПІДХОДИ

ESSENCE OF ENVIRONMENTAL AUDITING: THEORETICAL BASIS AND SCIENTIFIC APPROACHES

***Анотація.** Проаналізовано визначення сутності дефініції «екологічний аудит», приведені у вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актах, внутрішніх документах регулюючих, фінансово-кредитних і громадських організацій. Досліджено наукові підходи до розкриття економіко-організаційної сутності екологічного аудиту.*

***Abstract.** The essence of the definition of "environmental audit", resulted in domestic and foreign regulations was critically analyzed. Scientific approaches to disclosure of economic and organizational nature of environmental audit was explored. Author's definition of environmental audit in sustainable economic development of Ukraine was determined.*

***Ключові слова.** Аудит, екологічний аудит, оцінка, довілля, управління, аналіз.*

***Key words.** Audit, environmental audit, evaluation, environmental management, analysis.*

Вступ. В умовах сталого розвитку економіки екологічний аудит є важливим механізмом системи управління навколишнім середовищем та інструментом регулювання еколого-економічних відносин. З посиленням вимог до природоохоронної діяльності та граничних нормативів природокористування екологічний аудит набуває актуальності у всіх сферах національного господарства. Так, об'єктами екологічного аудиту є окремі суб'єкти господарювання, види економічної діяльності, стадії господарського процесу (розміщення, введення в дію і експлуатація об'єкту), територіально-адміністративні одиниці, система екологічного менеджменту на підприємстві та

ін. Міжнародний досвід свідчить, що екологічний аудит сприяє реалізації стратегії сталого розвитку регіонів, зменшенню інформаційних та комерційних ризиків, пов'язаних з управлінням, підвищує ефективність екологічної політики.

Аналіз наукових публікацій. Методологічні засади екологічного аудиту стали предметом дослідження провідних вітчизняних і зарубіжних учених-економістів. Так, нормативно-правове забезпечення, форми і методи екологічного аудиту вивчали Л.І. Максимів, В.М. Навроцький, І.М. Потравний, Л.А. Сахно, Г.П. Серов та ін. Особливості екологічного аудиту систем навколишнього середовища, роль і значення такого аудиту при приватизації, страхуванні та інвестуванні досліджували С.В. Макаров, В.Я. Шевчук, Ю.М. Сахно, В.Л. Сидорчук та ін.

Незважаючи на вагомі результати наукових пошуків вказаних вище учених, теоретико-методологічні засади екологічного аудиту і надалі потребують глибокого вивчення і удосконалення. Дискусійним залишається питання уточнення і розвитку понятійного апарату, насамперед, щодо розкриття сутності і змісту екологічного аудиту. В національних і міжнародних нормативно-правових актах, документах громадських і регулюючих органів приведені різноманітні визначення дефініції «екологічний аудит». Більшість учених використовують вказані тлумачення, не вдаючись у розкриття сутності і не враховуючи різносторонні функції екологічного аудиту в системі управління. При цьому екологічний аудит розглядається як форма екологічного контролю, підвид економічної діяльності, інструмент оцінки впливу виробничо-господарської діяльності на довкілля та ін. Недосконалість понятійного апарату спричиняє проблеми нормативно-правового регулювання екологічного аудиту, знижує ефективність його застосування при реалізації державної екологічної політики.

Враховуючи зазначене, **метою** статті є дослідження науково-теоретичних підходів до розкриття сутності екологічного аудиту в сучасній системі регулювання і управління навколишнім середовищем.

Відповідно до поставленої мети розв'язувались такі **завдання**:

- критично проаналізувати тлумачення сутності дефініції «екологічний аудит», приведені у вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актах, документах міжнародних регулюючих, кредитно-фінансових і громадських екологічних організацій;
- дослідити наукові підходи до розкриття економіко-організаційної сутності екологічного аудиту.

Виклад основного матеріалу. Правові засади проведення екологічного аудиту в Україні визначені Законом України «Про екологічний аудит». Відповідно до статті 1 цього Закону «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» [1].

Приведене вище тлумачення умовно можна розділити на три складові. Перша частина розкриває змістовну сутність категорії «екологічний аудит», зокрема як процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів. Друга складова – якісна характеристика такого процесу, а саме «документально оформлений, системний, незалежний процес». Третім елементом визначення терміну «екологічний аудит» є уточнення мети проведення такого аудиту. У нормативно-правовому акті задекларовано, що основною метою екологічного аудиту в Україні є «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».

Критичний аналіз нормативно-правових актів щодо регулювання екологічного аудиту в зарубіжних країнах показав, що для них теж притаманне ототожнення екоаудиту з оцінкою. Так, в Заяві про політику у сфері екоаудиту,

прийнятій Агентством по охороні навколишнього середовища Сполучених Штатів Америки визначено, що «екологічний аудит – систематична, документована, періодична і об'єктивна оцінка об'єктів, що перебувають у власності або користуванні суб'єктів господарювання, щодо відповідності екологічним вимогам» [2].

В наказі Державного комітету екології Росії від 16.10.1997 № 453 «Про систему екологічного аудитування» дано наступне визначення: «экологический аудит – независимая, объективная, вневедомственная оценка соответствия деятельности хозяйствующих субъектов и состояния окружающей среды требованиям действующего природоохранного законодательства, нормативных и правовых актов, методических и регламентирующих документов в области охраны окружающей среды и природопользования» [3].

Вважаємо, що розглянуті вище визначення екологічного аудиту є звуженими і розкривають його сутність лише як засобу реалізації державної політики у сфері забезпечення екологічної безпеки і раціонального природокористування.

С.В. Макаров і Л.Б. Агарова, характеризуючи екологічний аудит, розширюють його функції додаючи до оцінки аналіз: «под экологическим аудитом подразумевается вневедомственная, независимая, квалифицированная оценка, анализ, разработка соответствующих рекомендаций и предложений по фактическим результатам любой экологически значимой деятельности» [4].

Лише аналізом обмежують екологічний аудит члени Державного науково-технічного центру «Екоресурс» З.С. Бройде, Е.А. Макаров, І.І. Рождов та Г.З. Бройде, використовуючи визначення з ISO 14000: «екологічний аудит – систематизований і документований процес аналізу в якому цілеспрямовано отримують чи уточнюють інформацію, що свідчить або підтверджує відповідність екологічно спрямованої діяльності, результатів, умов, систем управління, а також інформації у цій сфері критеріям аудиту і екологічної безпеки і результативність цього процесу для підприємства (організації)» [5].

Таким чином, згідно з наведеним вище визначенням метою екологічного аудиту є лише контроль за дотриманням діючого законодавства та інших нормативних вимог у сфері природокористування. Проте практика свідчить, що нині екологічний аудит виступає скоріше як метод підвищення еколого-економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання ніж механізмом контролю.

Поширеним серед учених і управлінців є визначення екологічного аудиту як інструменту управління. Так, група учених серед яких В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталків та В.М. Навроцький визначають екологічний аудит як «інструмент управління, який ґрунтується на системному підході, за допомогою якого оцінюється екологічна ефективність управління підприємством для збереження навколишнього природного середовища й підтримки конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства за рахунок екологічно чистого виробництва» [6].

У внутрішньому документі щодо регулювання екологічного аудиту «ISS Position Paper on Environmental Auditing» Міжнародної торгової палати приведено наступне визначення дефініції «екологічний аудит»: «засіб, інструмент управління, що охоплює систематичну, документовану, періодичну і об'єктивну оцінку того, наскільки організаційна система, управління довір'ям, функціональне обладнання відповідають екологічним цілям, що передбачає посилення контролю за практичною діяльністю у сфері охорони навколишнього середовища, а також оцінку відповідності виробничої діяльності екологічній політиці компанії, включаючи відповідність нормативним вимогам» [2].

Рада Європейського співтовариства розглядає екологічне аудитування як засіб управління, що включає систематичну, періодичну, об'єктивну і документовану оцінку системи управління і процесів, встановлених для охорони довкілля з цілями: полегшення контролю практики, що впливає на навколишнє середовище, оцінки відповідності діяльності компанії з екополітикою [4].

В процесі становлення і розвитку екологічного аудиту як самостійного виду консалтингових послуг все частіше учені і аудиторі наголошують на доцільності

визначення його, насамперед, як підприємницької діяльності. Так, Б.М. Данилишин сутність екологічного аудиту розкриває наступним чином: «екологічний аудит підприємства – це підприємницька діяльність зі здійснення незалежних позавідомчих заходів (обов'язкових і ініціативних), проведених на основі договору, що полягають у зборі та оцінці інформації про стан технологічного і природоохоронного устаткування на підприємстві, виконання ним вимог природоохоронного законодавства, реалізацію планів природоохоронної діяльності та забезпечення екологічної безпеки, декларування безпеки промислового об'єкта» [2].

Борисова В.А. зазначає «екологічний аудит розглядають також як підприємницьку діяльність екологічних аудиторів чи екологічних аудиторських організацій зі здійснення незалежного кваліфікованого аналізу й оцінки господарської діяльності, яка впливає на навколишнє середовище, і розроблення рекомендацій щодо зниження негативного впливу на довкілля і здоров'я населення» [7]. В свою чергу Вешкурцева Є.А. робить такий висновок: «экологический аудит – не столько проверка работы и отчетности предприятий и организаций на предмет их соответствия действующему природоохранному законодательству (хотя это, как правило, неотъемлемая часть любой программы экологического аудита), сколько большой набор дополнительных аудиторских услуг, в частности консультационных. Основная цель оказания таких услуг – повышение эффективности внутренней системы экологического контроля и управления объекта аудирования, развитие системы экологического менеджмента и, в конечном счете, возможность получить дополнительную выгоду за счет экономии на штрафных санкциях и компенсационных платежах» [4].

Така наукова думка знайшла своє відображення в проекті наказу Держкомітету з екології Росії «Основные положения экологического аудирования в Российской Федерации», де зміст екологічного аудиту визначено таким чином:

«экологическое аудирование – один из видов деятельности на рынке работ и услуг природоохранного назначения в РФ, подлежащий лицензированию;

экологический аудит – предпринимательская деятельность экологических аудиторов по осуществлению независимых вневедомственных проверок хозяйственной деятельности, оказывающей влияние на окружающую среду, и по выработке рекомендаций по снижению потенциально негативного воздействия хозяйственной деятельности на окружающую среду и здоровье населения» [4].

Екологічний аудит в Україні – бізнес, що розвивається. Темпи його розвитку залежать від чіткої і прозорої нормативно-правової бази. Вважаємо, що нормативне визначення екологічного аудиту як окремого виду підприємницької діяльності є актуальною вимогою часу і сприятиме формуванню конкурентних умов на ринку таких послуг.

Я. Мех і Р. Кулик у науковій публікації присвяченій сутності і проблемам становлення екологічного аудиту в Україні розглядають такий аудит як різновид аудиторської діяльності. При цьому автори наголошують на необхідності перевірки і засвідчення достовірності показників фінансової звітності, що є об'єктом дослідження фінансового аудиту: «екологічний аудит – різновид аудиторської діяльності, що включає систематизований, документований процес одержання, вивчення й об'єктивного оцінювання екологічної інформації про об'єкт аудиту, для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, подій, системи управління навколишнім природним середовищем вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим екологічним критеріям, а також, достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності в частині відображення в ній інформації про природоохоронну діяльність суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора» [8].

Доцільність поєднання екологічного аудиту та аудиту фінансової звітності обґрунтовує О. Петрик: «На нашу думку, визначення приведені у Законі України «Про екологічний аудит» потребує доповнення щодо врахування в ньому необхідності контролю аудитором правильності відображення

господарюючим суб'єктом екологічних аспектів у фінансовій звітності. Екологічний аудит може проводитись нарівні з екологічними експертизами, оглядами та оцінками. Він повинен стати обов'язковою складовою аудиторської діяльності в Україні» [9].

В цілому погоджуємось з тим, що екологічний аудит є різновидом аудиторської діяльності, який повинен стати обов'язковим в Україні. Проте вважаємо дискусійним поєднання екологічного аудиту з аудитом фінансової звітності, оскільки вони значно відрізняються в частині об'єкту і критеріїв аудиту, мети використання отриманих результатів.

Розповсюдженням донині є визначення екологічного аудиту як засобу виконання задач, що поставлені перед суб'єктами економічних відносин: організацій з сертифікації і стандартизації, кредиторів чи інвесторів. Так, Європейський банк реконструкції та розвитку розглядає екологічний аудит як метод дослідження довкілля, що здійснюються для визначення впливу на навколишнє середовище і потенційних зобов'язань, пов'язаних з передачею власності та наступною діяльністю. Він може здійснюватися в доповнення до екологічної оцінки того ж проекту, наприклад при купівлі діючого виробництва и фінансування розширення в рамках одного проекту [2].

А.С. Шестаков визначає екологічний аудит як «дослідження екологічного стану і статусу об'єкта власності (нерухомості) або діяльності з метою виявлення минулих або діючих проблем і потенційних екологічних ризиків і невідповідності діяльності вимогам екологічного законодавства, що регламентує цей вид діяльності» [4].

Л.І. Максимів розглядає екологічний аудит як форму екологічного контролю: «екологічний аудит – форма екологічного контролю, інструмент оцінки впливу на стан навколишнього середовища, спрямованого на посилення екологічної складової господарської діяльності. Під екологічним аудитом можна розуміти визначення сукупності показників стану навколишнього середовища у конкретному місці в будь-яку задану хвилину часу і зіставлення цих показників з національними та міжнародними стандартами» [10].

Висновок. Отже, нині в нормативно-правових актах і серед учених відсутнє єдине, загальноприйняте визначення сутності екологічного аудиту. В умовах сталого розвитку економіки екологічний аудит розглядається як вид підприємницької діяльності, спосіб оцінки впливу господарюючого суб'єкта на довкілля, форма контролю, інструмент управління. Єдиним для науки і держави є чітке формулювання вимог до екологічного аудиту, що включають документальне оформлення, системність, періодичність, незалежність тощо.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Про екологічний аудит», Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>
2. Б.М. Данилишин, М.А. Хвесик, В.А. Голян. Економіка природокористування: [Підручник] / Б.М. Данилишин, М.А. Хвесик, В.А. Голян. – К.: Кондор, 2010, – 465 с.
3. О системе экологического аудирования, Приказ Госкомэкологии России от 16.10.1997 г. № 453 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=287935>
4. Е.А. Вешкурцева. Экологический аудит: проблемы становления и развития в России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.viems.ru/asnti/ntb/ntb501/ecoupr2>.
5. Унификация терминов в сфере обращения с отходами [Бройде З.С., Е.А. Макаров, И.И. Рождов, Г.З. Бройдес [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ecologylife.ru/utilizatsiya-2000/unifikatsiya-terminov.html>
6. Екологічний аудит: посібник з екологічного менеджменту і екологічного аудиту/ [В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М. Навроцький та ін.]. – К.: Символ-Т, 1997. – 221 с.
7. Борисова В.А. Екологічний аудит як механізм регулювання впливу на довкілля /Борисова В.А.//Держава та регіони. – 2002. – № 4. – С. 44-49.

8. Мех Я. Екологічний аудит: сутність і проблеми становлення // Ярослав Мех, Роман Кулик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С 45-48.
9. Петрик О. Екологічний аудит в Україні: проблеми методики та організації / Петрик О.// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С 51-56.
10. Максимів Л.І. Формування концепції екологічного аудиту в Україні у контексті європейської інтеграції / Максимів Л.І., Буйна. І.С. // Науковий вісник. – 2005. - Вип. 15.7. – С. 215-220.