

**Н.В. Гончаренко**

### **КЛАСИФІКАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ**

У статті досліджено науково-організаційні підходи до виокремлення видів і форм екологічного аудиту. Уточнено та систематизовано класифікаційні ознаки екологічного аудиту відповідно до його ролі і функцій у системі управління навколишнім середовищем.

**Ключові слова:** екологічний аудит, довкілля, класифікація, стандарти, природокористування.

**Н.В. Гончаренко**

### **КЛАССИФИКАЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА**

В статье исследованы научно-организационные подходы к выделению отдельных видов экологического аудита. Уточнены и систематизированы классификационные признаки экологического аудита в соответствии с его ролью и функциями в системе управления окружающей средой.

**Ключевые слова:** экологический аудит, окружающая среда, классификация, стандарты, природопользование.

**Natalya Goncharenko**

### **CLASSIFICATION OF ENVIRONMENTAL AUDIT**

This article explores scientific and organizational approaches to separation of some species of environmental audit. Refined and systematized classification features an environmental audit in accordance with its role and functions in the system of environmental management.

**Keywords:** environmental audit, environmental classification, environmental management, standards.

**Постановка проблеми.** Реалізація Концепції сталого розвитку України спрямована на забезпечення збалансованого економічного, соціального та екологічного розвитку регіонів, що ґрунтується на раціональному

природокористуванні, зменшенні антропогенного впливу на довкілля, його охороні. Досягнення поставлених цілей неможливе без впровадження і удосконалення інструментів еколого-економічної політики, зокрема екологічного аудиту.

В умовах переходу економіки на засади сталого розвитку екологічний аудит є важливим інструментом оцінки впливу суб'єктів господарювання на навколишнє середовище, контролю за дотримання ними вимог законодавства, підтвердження достовірності екологічних показників звітності компанії. Роль такого аудиту посилюється з впровадженням інноваційних підходів менеджменту в умовах дефіциту та зниження якості природних ресурсів, підвищення впливу екологічних показників на інвестиційну привабливість і конкурентоспроможність компаній на ринку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Поширення і розвиток екологічного аудиту в Україні вимагають розробки ефективної теоретико-методологічної бази, дієвих механізмів практичного застосування, що відповідають сучасним запитам бізнесу, держави, суспільства щодо екологічної безпеки довкілля, товарів і послуг. Враховуючи актуальність вказаного вище питання, проблеми екологічного аудиту досліджували ряд вітчизняних і зарубіжних учених. Серед них, зокрема, Л. Максимів [7], Я. Мех [8], О. Михайлюк [11], І. Пожарицька [10], І. Потравний, В. Шевчук [5] та ін. Інформаційно-аналітичне і методичне забезпечення, теоретико-економічні засади екологічного аудиту вивчали В. Базилевич [3], Г. Купалова [6] та ін. Інтеграцію та розвиток екологічного аудиту в системі управління навколишнім середовищем розкрили Г. Серов [12], В. Сидорчук [13].

**Невирішені частини проблеми.** Незважаючи на проведені наукові дослідження, донині залишається ряд фундаментальних питань екологічного аудиту, які потребують критичного аналізу, вивчення та удосконалення. Зокрема, потребує уточнення, систематизації та уніфікації сукупність класифікаційних ознак, що застосовуються для виокремлення видів та форм

екологічного аудиту. Відсутність науково обґрунтованої класифікації екологічного аудиту гальмує подальше удосконалення його методологічних засад, ускладнює процеси розробки та узгодження технічних завдань, формування вартості такого виду аудиторських послуг.

Враховуючи зазначене, **метою статті** є розробка класифікації екологічного аудиту з урахуванням його ролі та функцій в системі управління навколишнім середовищем. Відповідно до поставленої мети вирішувались наступні завдання:

- дослідити науково-організаційні підходи до виокремлення видів і форм екологічного аудиту;
- уточнити та систематизувати класифікаційні ознаки екологічного аудиту.

**Основні результати дослідження.** Аналіз вітчизняних і зарубіжних наукових публікацій показав, що донині не відпрацьована єдина, узагальнююча класифікація видів екологічного аудиту. Учені та аудиторипрактики пропонують різні організаційно-методичні підходи щодо застосування класифікаційних ознак, визначення окремих видів і форм екологічного аудиту.

Б.М. Данилишин, М.А. Хвесик і В.А. Голян типи екологічного аудиту виділяють залежно від цілей його проведення. Так, для попередження випадків виникнення збитків, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища пропонується проводити екологічний аудит відповідальності. Екологічний аудит дотримання стандартів, на думку авторів, здійснюється для отримання екологічних пільг, субсидій, корекції платежів за природокористування. Крім того, учені визначають такі види екологічного аудиту як: аудит при екологічному страхуванні, аудит в системі екологічної сертифікації, аудит територій, аудит при підготовці угоди про розподіл продукції [4].

За проблематикою, що досліджується, і цілями проведення Л.І. Максимів виокремлює екологічний аудит при приватизації, під час інвестиційного процесу, впровадженні "зелених" технологій та ін. [7].

Група авторів, серед яких В. Шевчук, М. Стеценко та ін. при обґрунтуванні ролі і завдань екологічного аудиту в стратегії зміцнення фінансово-економічної стійкості розвитку природоохоронних територій визначили види екологічного аудиту залежно від нормативно-правової основи формування критеріїв аудиту. А саме:

- «системний еколого-економічний аудит (аудит екологічних політик, життєвих циклів продукції, систем управління навколишнім природним середовищем), що здійснюється за міжнародними і європейськими стандартами (ISO 19011, EMAS);

- господарський або виробничий екологічний аудит (аудит суб'єктів господарювання), що здійснюється згідно із Законом України «Про екологічний аудит» [5].

Узагальнену класифікацію екологічного аудиту по окремим ознакам розробила І.М. Пожарицька в рамках виконання проекту «Проблеми методології екологічного аудиту». Зокрема, автор виділила такі класифікаційні ознаки: суб'єкти аудиту (користувачі), законодавчі вимоги, об'єкт, рівень, характер і об'єм аудиту, час виконання і періодичність проведення, наявність аудиторського висновку [10].

За суб'єктами аудиту (користувачами) І.М. Пожарицька поділяє екологічний аудит на внутрішній і зовнішній. Такі види аудиту є найуживанішими як серед учених так і в законодавстві. Разом з тим, порівняльний аналіз вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері екологічного аудиту, показав, що має місце суперечність підходів щодо застосування класифікаційної ознаки для вказаного вище розподілу.

Організаційно-правові засади здійснення екологічного аудиту в Україні регулюють Закони України «Про екологічний аудит» і «Про охорону

навколишнього природного середовища», ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудиту систем управління якість та екологічного управління», ДСТУ ISO 14001:1997 «Система управління навколишнім середовищем». В Законі України «Про екологічний аудит» указано, що екологічний аудит може бути внутрішнім і зовнішнім [1]. Внутрішній екологічний аудит об'єкта проводиться на замовлення його власника, органу державної влади, уповноваженого на управління ним, для власних потреб. Зовнішній екологічний аудит здійснюється на замовлення інших заінтересованих суб'єктів (місцеві органи влади, громадські організації та ін.). Таким чином, у вказаному вище законі класифікаційною ознакою поділу екологічного аудиту на види є «суб'єкти-замовники аудиту» (табл. 1).

Таблиця 1

**Види екологічного аудиту, визначені нормативно-правовими актами**

Нормативно-правовий акт	Класифікаційна ознака	Вид екологічного аудиту
Закон України «Про екологічний аудит»	Суб'єкти-замовники аудиту	Внутрішній
		Зовнішній
	Обов'язковість	Обов'язковий Добровільний
ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудиту систем управління якість і/або екологічного управління»	Виконавець аудиту	Внутрішній
ISO 19011:2002 Quidelines for quality and/or environmental managements systems auditing		Зовнішній
EMAS «Eco-Management and Audit scheme»		

Спільним для національного та міжнародних стандартів, що визначають методичні засади впровадження систем управління довкіллям та екологічного аудиту є рекомендації щодо організації на підприємствах внутрішнього аудиту, результати якого можуть підлягати зовнішній перевірці незалежною третьою стороною. Таким чином, у стандартах екологічний аудит також поділяється на внутрішній і зовнішній, проте

класифікаційною ознакою виступає не суб'єкт-замовник, а виконавець такого аудиту.

Такої ж думки дотримується О. Петрик, яка зазначає: «екологічний аудит може бути зовнішнім (виконують спеціалізовані аудиторські фірми) та внутрішнім (здійснюють штатні працівники підприємства). При цьому внутрішній екоаудит можна розглядати як елемент внутрішнього адміністративного управління, реальне впровадження якого спрямоване на контроль додержання чинного законодавства в сфері охорони навколишнього середовища, розробку конкретних заходів щодо зменшення негативного впливу підприємства на екологічну ситуацію в регіоні, контроль витрат на природоохоронну діяльність, розробку екополітики підприємства» [9].

Наведені вище дані свідчать, що в нормативно-правових актах і наукових публікаціях приведено широкий вибір видів екологічного аудиту, які можуть бути використані в практичній діяльності суб'єктів еколого-економічних відносин. Разом з тим, їх критичний аналіз показав, що більшість з них мають фрагментарний, безсистемний характер, виокремлені для задоволення інформаційних потреб певної групи користувачів та, іноді є дискусійними щодо застосування основ розподілу (класифікаційних ознак).

Метою будь-якої класифікації є вивчення предмета пізнання через сукупність взаємопов'язаних елементів, які характеризуються відносною виділеністю, самостійністю, виконують певне призначення стосовно системи і виокремлені із дотриманням принципів розподілу (розміреність, взаємовиключеність, безупинність, здійснення на одній основі). Класифікація екологічного аудиту – це ієрархічно побудована система видів екологічного аудиту, що відрізняються за об'єктами і метою проведення, сукупністю застосовуваних методів і процедур, іншими класифікаційними ознаками, яка в загальному розкриває функції аудиту як елемента системи екологічного менеджменту та інструмента екологічної політики.

Відомо, що екологічний аудит – це механізм управління, спрямований на організацію ефективної природоохоронної діяльності на об'єкті аудиту.

Згідно ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудиту систем управління якістю і/або екологічного управління» об'єкт аудиту – організація, що підлягає аудиту. При цьому організація – компанія, корпорація, фірма, підприємство, орган влади чи інша установа, їх підрозділи чи об'єднання, з правами юридичної особи чи без них, громадські чи приватні або з іншими формами власності, які виконують самостійні функції і мають адміністрацію [2].

Екологічний аудит різних об'єктів вимагає обґрунтування методологічних засад, які включають предмет дослідження, сукупність специфічних методів і методик, критерії і процедури аудиту та ін. Враховуючи зазначене, пропонуємо в основі класифікації екологічного аудиту застосовувати ознаку «об'єкт аудиту».

В.Ф. Семенов і О.Л. Михайлюк за ознакою «об'єкт аудиту» виокремлюють екологічний аудит: «виробничих об'єктів; військових, оборонних та інших об'єктів, інформація про які становить державну таємницю; територій» [14].

В свою чергу, екологічний аудит виробничих об'єктів учені поділяють на внутрішній і цільовий аудит (дослідження впливу на навколишнє середовище, а саме: оцінка аварій, потенційного ризику і стану довкілля, інвентаризацію устаткування). Таким чином, авторами виділено три основні об'єкти аудиту, стосовно яких надалі відбувається розподіл такого аудиту на підвиди [14].

Слід зазначити, що обмеження об'єктів аудиту лише виробничими підприємствами є звуженим, оскільки нині значний антропогенний вплив на довкілля мають компанії, зайняті у сфері торгівлі, логістики, інших видах економічної діяльності та які повинні підлягати екологічному аудиту. Аудит територій учені розглядають з точки зору оцінки просторово-техногенної ефективності використання земельних ресурсів: «аудит територій - оцінка природно-ресурсного потенціалу конкретних земельних ділянок та інших природних ресурсів, виявлення негативних природних і природно-

техногенних процесів; визначення видів і оцінка рівнів техногенного впливу на навколишнє середовище з метою виявлення пріоритетів, конкретних дій і джерел фінансування екологічного оздоровлення забруднених територій, а також реальної ціни земельної ділянки у разі зміни її власника». При цьому поза увагою залишились не менш важливі природні ресурси – водні, лісові, мінерально-сировинні та ін.

Враховуючи основні напрями розвитку екологічного аудиту в Україні та світі, вважаємо, що за ознакою «об'єкт аудиту» необхідно виділяти такі його види: аудит суб'єктів господарювання, аудит територій (адміністративно-територіальних одиниць) і аудит природних ресурсів (табл. 2).

*Таблиця 2*

### **Класифікація екологічного аудиту\***

Класифікаційна ознака	Види аудиту
Об'єкт аудиту	Суб'єктів господарювання
	Територій (адміністративно-територіальних одиниць)
	Природних ресурсів

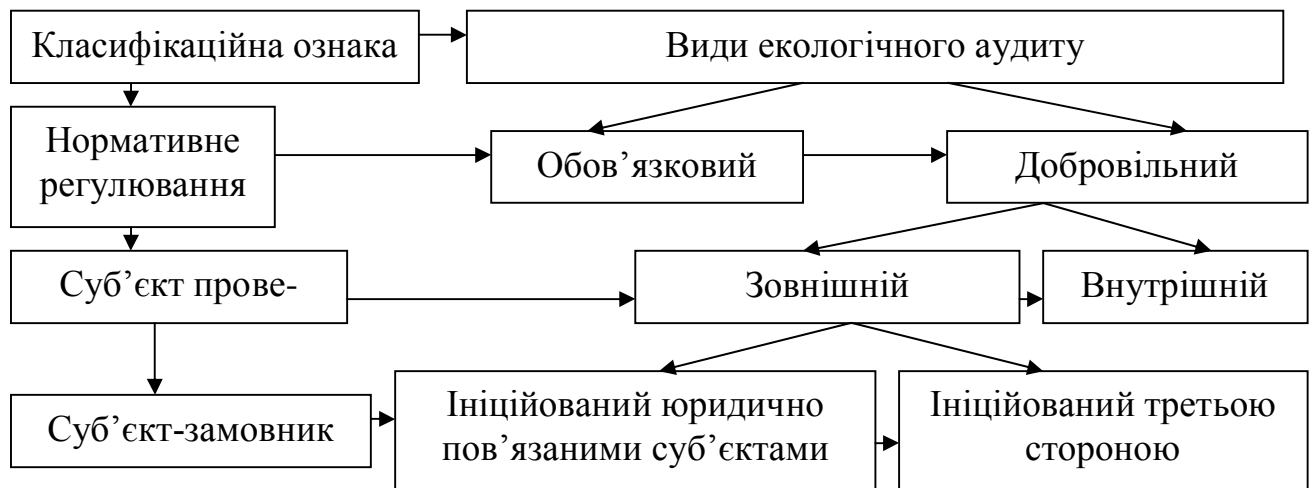
\* Запропоновано автором.

Така класифікація дозволить обґрунтувати методологічні засади екологічного аудиту кожного з об'єктів з урахуванням балансу потреб і вимог суб'єктів економіко-екологічних відносин, що виникають в процесі функціонування підприємств, територіальних об'єднань і/або природних об'єктів. Так, при проведенні екологічного аудиту суб'єкт підприємницької діяльності (незалежно від виду економічної діяльності, форми власності та ін.) розглядається як відокремлений, господарюючий елемент, що використовує мінерально-сировинні, земельні та інші природні ресурси, має (може мати) деструктивний вплив на довкілля у вигляді викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти та ін. Важливим при цьому є отримання підприємством економічних результатів від аудиту у вигляді зменшення операційних витрат підприємства (податкові платежі за викиди забруднюючих, використання вторинної сировини речовин та ін.), зростання енерго- і ресурсоефективності та ін.



При аудиті адміністративно-територіальних одиниць необхідно враховувати особливості соціально-економічних відносин між громадою, місцевими органами влади і суб'єктами господарювання, що виникають в процесі споживання природних ресурсів. Зокрема, важливим є досягнення балансу між соціально-економічним зростанням території, розвитком бізнесу і мінімальним споживанням природних ресурсів, їх збереженням для теперішніх і майбутніх поколінь.

Найпоширенішим в Україні нині є екологічний аудит суб'єктів господарської діяльності. Дотримуючись принципів розподілу, пропонуємо наступну класифікацію екологічного аудиту суб'єктів господарської діяльності (рис. 1).



*Рис. 1. Класифікація екологічного аудиту суб'єктів господарської діяльності, авторська розробка*

За нормативно-правовим регулювання екологічний аудит суб'єктів господарювання поділяється на обов'язковий і добровільний. Відповідно до статті 12 Закону України «Про екологічний аудит» [1], в Україні обов'язковий екологічний аудит здійснюється на замовлення заінтересованих органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, відповідно до переліку, що затверджується Кабінетом Міністрів України при банкрутстві, приватизації, передачі в концесію об'єктів державної та комунальної

власності, передачі або придбання в державну чи комунальну власність, передача у довгострокову оренду об'єктів державної або комунальної власності, створення на основі об'єктів державної та комунальної власності спільних підприємств, екологічне страхування об'єктів, завершення дії угоди про розподіл продукції відповідно до закону. На виконання вимог вказаного вище закону обов'язковий екологічний аудит проведений на Старобешівській і Луганській ТЕС, інших об'єктах електроенергетики.

Добровільний екологічний аудит здійснюється стосовно будь-яких об'єктів екологічного аудиту на замовлення заінтересованого суб'єкта за згодою керівника чи власника об'єкта екологічного аудиту. На сьогодні в Україні добровільний екологічний аудит здійснили ВАТ «Євроцемент-груп Україна», ВАТ «Краматорський цементний завод – Пушка», ТОВ «Балцем», ВАТ «Запорізький виробничий алюмінієвий комбінат» та ін. [18, с. 165-164].

За ознакою «суб'єкт-виконавець» добровільний екологічний аудит доцільно розділити на внутрішній і зовнішній. Внутрішній екологічний аудит – функція адміністративного управління, що здійснюється функціональними та/або лінійними структурними підрозділами підприємства і включає поточну оцінку та контроль впливу підприємства на довкілля, розробляє засади екологічної політики, організовує її практичну реалізацію та ін.

Зовнішній екологічний аудит – незалежна оцінка експертів (сертифікованих екологічних аудиторів) діяльності суб'єктів господарювання на предмет дотримання ними вимог природоохоронного законодавства, надання інших консультаційно-інформативних консалтингових послуг у сфері охорони довкілля.

Наступною класифікаційною ознакою є «замовник аудиту», яка розподіляє зовнішній екологічний аудит на ініційований юридично пов'язаними суб'єктами та ініційований третьою стороною. До юридично пов'язаних суб'єктів належать особи, що на момент замовлення аудиту мають юридично підтвержені фінансові, організаційні чи юридичні

відносини з об'єктом аудиту (акціонери, директор, орган виконавчої влади, уповноважений на управління об'єктом державної власності та ін.).

Третьою стороною при проведенні екологічного аудиту є суб'єкти, що планують фінансово-організаційні відносини з об'єктом аудиту, або зацікавлені у посиленні їх екологічно-соціальної відповідальності (інвестори, кредитори, екологічні громадські організації, органи місцевого самоврядування та ін.). Так, у рамках міжнародної Європейської програми Tacis «Стандарти екологічного менеджменту для підприємств України» екологічний аудит проведеного на Гостомельському склозаводі, Київському ЗАТ "Лакма", аеропорту "Бориспіль", Житомирському маслозаводі, Харківському машинобудівному заводі "ФЕД" та морському порту "Південний" [9].

Крім того, пропонуємо застосовувати наступні класифікаційні ознаки:

1. За охопленням об'єкта аудиту екологічний аудит можна розділити на суцільний екологічний аудит (охоплює весь господарський комплекс підприємства) і частковий (проводиться в окремих структурних підрозділах, їх об'єднаннях, оцінюються стадії життєвого циклу та ін.).

2. За предметом аудиту розрізняють екологічний аудит впливу на атмосферне повітря, водні чи земельні ресурси, аудит ефективності використання корисних копалин, оцінка системи управління навколишнім середовищем та ін. Досить поширеним є екологічний аудит, що проводиться при зміні організаційно-виробничої структури підприємства, а саме реструктуризації чи ліквідації, придбання та/або введення в експлуатацію технологічних об'єктів, земельних ділянок та ін.

3. Важливим є класифікація екологічного аудиту за метою проведення. Відповідно до вказаної вище ознаки виділяються наступні види аудиту: аудит дотримання стандартів, аудит з метою маркування, страхування, сертифікаційний аудит, аудит мінімізації відходів, аудит підтвердження достовірності даних звітності (фінансової, статистичної) та ін.

4. За критеріями аудиту екологічний аудит доцільно поділяти на аудит на дотримання вимог вітчизняного законодавства, відповідність нормам міжнародних стандартів і змішаний (критеріями аудиту є вимоги національних і міжнародних стандартів і законодавства).

Аналізуючи вище викладене, можна зробити такі **висновки**:

1. Види екологічного аудиту, приведені у нормативно-правових актах і наукових публікаціях, мають фрагментарний, безсистемний характер і виокремлені для задоволення інформаційних потреб певної групи користувачів. Актуальним нині є уточнення, систематизація та уніфікація сукупності класифікаційних ознак екологічного аудиту.

2. Класифікація екологічного аудиту – це сукупність видів екологічного аудиту, об'єднаних в систему, яка розкриває суть і функції аудиту як елемента системи екологічного менеджменту та інструмента екологічної політики.

3. На початковому етапі класифікації екологічного аудиту доцільно застосовувати ознаку «об'єкт аудиту», виділяючи аудит суб'єктів господарювання, аудит територій (територіально-адміністративних одиниць) і аудит природних ресурсів.

4. Для виокремлення видів екологічного аудиту суб'єктів господарювання необхідно використовувати такі класифікаційні ознаки: нормативно-правове регулювання, суб'єкт-виконавець, замовник аудиту, охоплення об'єкта аудиту, предмет аудиту, критерії аудиту та ін.

1. Про екологічний аудит: Закон України від 24 червня 2004 р, № 1862 – IV. // zakon1.rada.gov.ua.

2. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 № 1264-ХІІ // zakon1.rada.gov.ua.

3. Глосарій зеленого бізнесу: українсько-німецько-російсько-англійський / В. Базилевич, Д. Вальтер, В. Хартманн та ін.; Наук. ред.: В. Базилевич, Д. Вальтер. – К.: Знання, 2010. – 518 с.

4. *Данилишин Б.М., Хвесик М.А., Голян В.А.* Економіка природокористування: Підручник. – К.: Кондор, 2010. – 465 с.
5. ДСТУ ISO 14001:1997 «Система управління навколишнім середовищем» // [www.iso14000ukraine.org.ua](http://www.iso14000ukraine.org.ua).
6. ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудиту систем управління якістю і/або екологічного управління» // Держспоживстандарт України. – К., 2004. – 24 с.
7. Зміцнення фінансової стійкості природоохоронних територій України/ За ред. В. Шевчука. – К.: – 2011. – 148 с.
8. *Купалова Г.І.* Теорія економічного аналізу: Навч. посіб. – К.: Знання, 2008. – 639 с.
9. *Максимів Л.І.* Механізм формування системи екологічного аудиту в Україні // Регіональна економіка. – 2004. – № 2. – С. 174-181.
10. *Мех Я, Кулик Р.* Екологічний аудит: сутність і проблеми становлення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 45-48.
11. *Петрик О.* Екологічний аудит в Україні: проблеми методики та організації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 51-56.
12. *Пожарицкая И.В.* Виды экологического аудита // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия «Юридические науки». – Том 21 (60). – 2008. – № 1.– С. 176-179.
13. *Потравный И.М.* Экологический аудит муниципальных образований как фактор повышения их инвестиционной привлекательности // Экономика природопользования. – 2004. - № 6. – С. 73-89.
14. *Семенова В.Ф., Михайлюк О.Л.* Екологічний менеджмент: Навч. посібник. – К.: Знання, 2006. – 366 с.
15. *Серов Г.П.* Экологический аудит: Концептуальные и организационно-правовые основы. – М.: Экзамен, 2000. – 760 с.
16. *Сидорчук В.Л.* Развитие экологического аудита в сфере природопользования и охраны окружающей среды: теория, методы и практика. – М.: НИА-Природа, РЭФИА, 2002. – 458 с.

17. Стандарти екологічного менеджмента для підприємств. Пілотні підприємства // [www.iso14000ukraine.org.ua](http://www.iso14000ukraine.org.ua).
18. Твоє майбутнє – земля за порогами. Дніпропетровська. – КП «ЗМД «Дніпровський металург», 2010 – 227 с.
19. ISO 19011:2002 Guidelines for quality and/or environmental managements systems auditing // [www.iso.org](http://www.iso.org).
20. Regulation (EC) No 1221/2009 of the European Parliament and of the council of 25 November 2009. On the voluntary participation by organization in a Community eco-management and audit scheme (EMAS), repealing Regulation (EC) No 761/2001 and Commission Decision 2001/681/EC and 2006/193 EC. Official Journal of the European Union, 2009, L 342, 45 p.