

The enterprises' innovative development of the agricultural economy is considered in the article, the problems which arise in the course of solving this problem are examined and the number of priority activities which have to be taken to promote innovation in the agricultural sector is suggested.

**Keywords:** development, innovation, activity, economy, enterprise, agricultural sector.

УДК 657.6:502

**Т. В. РОЗИТ**, канд. екон. наук, ст. викладач, ХНУ ім. В.Н. Каразіна, Харків

## **ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ: СУТНІСТЬ, ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ**

В статті досліджено питання виникнення екологічного аудиту в різних країнах, визначено його сутність; розглянуто стан екоаудиту в Україні та основні методичні аспекти проведення екологічного аудиту.

**Ключові слова:** екологічний аудит, навколишнє середовище, методика екологічного аудиту

**Вступ.** Найважливішою причиною розробки концепції світового розвитку з урахуванням екологічних обмежень є усвідомлення катастрофічності сформованого типу соціально-економічного розвитку, вичерпність природних ресурсів і взаємозалежності всіх еколого-економічних процесів.

Вплив сучасних технічних засобів на довкілля настільки велике, що приймає глобальні масштаби, а управління природокористуванням та екологічний контроль в більшості країн здійснюється з надзвичайно низькою ефективністю. Це призводить до виникнення аварійних ситуацій, зон екологічного лиха, що тягнуть за собою значний економічний збиток, і появу нових негативних екологічних наслідків.

Таким чином, стає очевидною необхідність розробки і використання нетрадиційних підходів до вирішення існуючих і потенційних еколого-економічних проблем. Найбільш перспективним напрямком діяльності у цьому напрямку є екологічний аудит.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Екологічний аудит став предметом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед вітчизняних вчених великий науковий внесок, щодо процесу формування теоретико-методологічних основ екоаудиту зробили В.А. Борисова, Т.П. Галушкіна, Н.В. Гончаренко, Я.В. Мех, В.М. Навроцький, У.П. Новак, О.Ф. Савченко, Ю.М. Саталкін, В.Я. Шевчук, Я.О. Яковенчук та ін. Серед зарубіжних необхідно відзначити науковий внесок А. Ендреса, Н.В. Пахомової, І.М. Потравного, К. Ріхтера, Г.П. Серова, С.С. Тимофєєвої й ін. Проте не зважаючи на численні праці у сфері екологічного аудиту, все ж таки існує ряд невирішених питань, які потребують уваги.

**Постановка проблеми.** Проблеми екології на сьогодні являються одними з наймасштабніших, адже вони стосуються кожного жителя планети і від їх вирішення залежить майбутнє людства. Слабкий контроль за станом природних ресурсів, відсутність необхідної уваги до екологічної ситуації з боку державних органів та більшості населення, стрімкий ріст промисловості і сільського господарства призвели до того, що екологічна ситуація з кожним днем стає все гіршою.

Для того, щоб екологічна криза, яка охопила вже весь світ, не переросла в екологічну катастрофу, перш за все потрібно проаналізувати ситуацію, що склалася, зробити певні висновки та скоригувати розвиток культури, політики та економіки країн світу у правильний напрям.

Екологічний аудит може зіграти виняткову роль у вирішенні даних питань. Він виступає важливим інструментом оцінки впливу на навколишнє середовище діяльності різноманітних підприємств та організацій, здійснюючи при цьому контроль за дотриманням екологічного законодавства.

Тому для найефективнішого застосування екологічного аудиту, необхідно зрозуміти його сутність, історію появи та розглянути методіку проведення.

**Результати досліджень.** Тривалий занепад української економіки, значні наслідки Чорнобильської катастрофи, високий рівень бідності населення країни, зменшення випуску спеціалізованого обладнання для захисту навколишнього середовища, прогресуючий моральний та фізичний знос основних засобів, повільна заміна застарілих технологій призвели до того, що екологічна ситуація в Україні стала критичною. Чи під тиском міжнародних зобов'язань, чи наслідків вище зазначених чинників економіка України почала рухатися у напрямку екологічного розвитку.

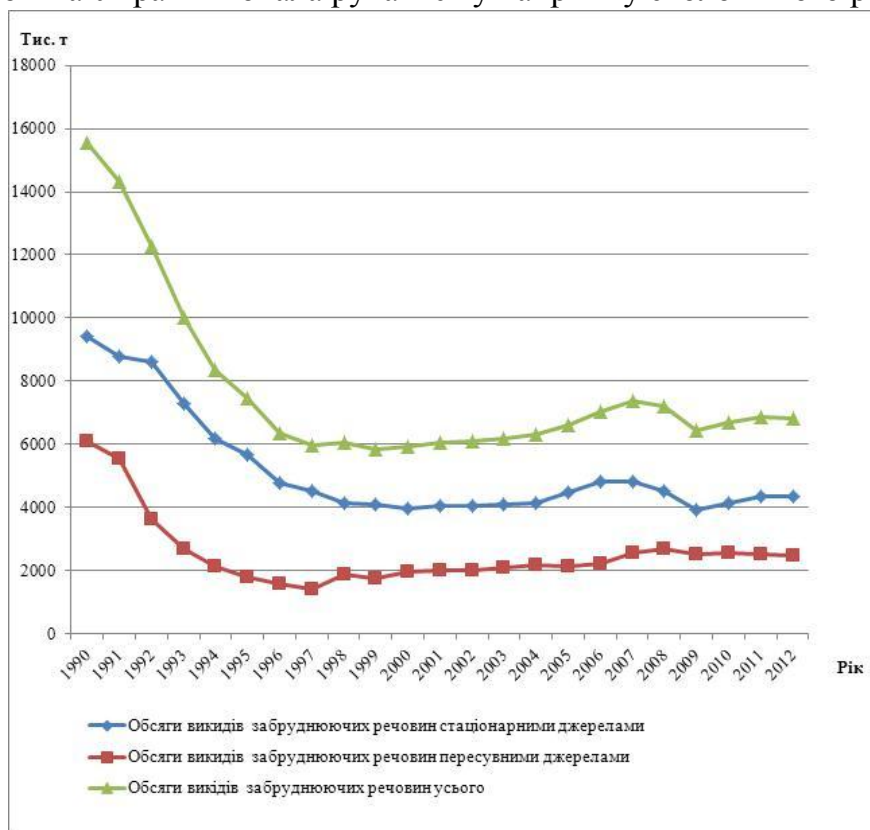


Рис. – Динаміка викидів забруднюючих речовин в Україні протягом 1990 – 2012 рр.

Аналізуючи дані рис., який побудований на основі даних Державної служби статистики України [6], слід сказати, що динаміка викидів забруднюючих речовин в Україні протягом 1990–1999 років мала тенденцію стрімкого зниження, окрім 1998 року. Починаючи з 2001 р. і до 2007 р. кількість викидів почала збільшуватись з

кожним роком в середньому на 3 %. Потім відбулося зниження динаміки, при чому у 2009 р. порівняно з 2008 р. кількість викидів зменшилась майже на 11%, а в наступні два роки знову почала збільшуватись. Кількісні дані за 2012 р. менші у порівнянні з 2011 р., але ця різниця не значна. Слід відзначити, що майже 2/3 всіх викидів були утворені стаціонарними джерелами, а решта – пересувними.

Лише досліджуючи один фактор погіршення екологічної ситуації ми вже можемо сказати, що останнім часом ефективних зрушень, пов'язаних з охороною навколишнього середовища в Україні поки що не має. Проте екологічна ситуація може стабілізуватися шляхом зміни орієнтації соціально-економічного розвитку держави, через проведення комплексу системних процедур та заходів у екологічній сфері, що будуть втілені за допомогою екологічного аудиту.

Хоча тема екологічного аудиту досліджується вже довгий час, проте до сих пір залишається не вирішеним питання щодо розкриття сутності екологічного аудиту. В нормативно-правових актах вітчизняного та міжнародного походження, а також в працях відомих вчених-економістів зустрічаються різноманітні визначення «екологічного аудиту». Проте у самому визначенні даного поняття не завжди розкривається його суть.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює діяльність екологічного аудиту в Україні є Закон 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].

В Законі Республіки Білорусь «Про охорону навколишнього середовища» є наступне визначення екологічного аудиту: «независимая комплексная документированная проверка соблюдения юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими хозяйственную и иную деятельность, требований, в том числе нормативов и технических нормативных правовых актов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовка рекомендаций по снижению (предотвращению) вредного воздействия такой деятельности на окружающую среду» [2].

В додатку під назвою «Питання організації екологічного аудитування в системі Держкомекології Росії» до наказу Державного комітету екології Російської Федерації від 30.03.1998 №4181 «Про екологічне аудитування в системі Держкомекології Росії» також дано визначення екологічному аудиту, згідно якого це «предпринимательская деятельность экологических auditors или экологических аудиторских организаций по осуществлению независимых вневедомственных проверок хозяйственной деятельности, оказывающей влияние на окружающую среду, и выработке рекомендаций по снижению негативного воздействия на окружающую среду и здоровье населения» [3].

У 1988 р. Міжнародна торгова палата визначила екологічний аудит наступним чином: «инструмент менеджмента, охватывающий систематическую,

документированную, периодическую и объективную оценку функционирования организационной структуры, менеджмента и оборудования с целью охраны окружающей среды, а) способствующий анализу экологической деятельности руководством; б) оценивающий соответствие политикам компании, в том числе, соответствие нормативным требованиям» [5].

Дуже схоже трактування екологічному аудиту дають група учених серед яких В.Я. Шевчук, В.М. Навроцький та Ю.М. Саталкін. Вони 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» [10].

Гацаленко Л. В. разом з Фостоловичем В.А. вважають, що «екологічний аудит – різновид аудиторської діяльності, спрямований на встановлення відповідності дій суб'єктів господарської діяльності та іншої діяльності або відповідної системи управління охороною навколишнього середовища підприємств, установ та організацій вимогам природоохоронного законодавства і екологічних норм з метою розроблення позицій щодо зменшення негативного впливу суб'єктів господарської діяльності на стан навколишнього природного середовища» [4].

Таким чином, узагальнюючи вище зазначене, робимо висновок, що екологічний аудит – це вид підприємницької діяльності, що представляє собою перевірку фінансової звітності та первинної документації на відповідність законодавчим нормам, які регулюють екологічну діяльність підприємств усіх форм власності, а також надання інших супутніх послуг у сфері екоаудиту.

Для більш досконалого розуміння сутності екологічного аудиту, необхідно дослідити історію його виникнення.

Вважається, що екологічний аудит вперше з'явився на рубежі 70-80-х років ХХ століття, коли ЕЕС була прийнята директива про екологічний аудит (1982 рік) та Національне агентство з охорони навколишнього середовища США розробило в 1984 році концепцію екологічного аудиту федеральних агентств. У 1985 році Міністерство енергетики Сполучених Штатів Америки створило галузеве управління з екологічного аудиту. Протягом наступних двох років майже 40 федеральних агентств, а також низка міжнародних транснаціональних компаній розробили власні програми екологічного аудиту та втілили їх у дійсність. Серед них такі відомі компанії як US Steel, Allied Chemical і Occidental Petroleum.

Проте деякі вчені висловлюють думку про те, що все таки Росія, а не Америка, стала родоначальником екологічного аудиту. Адже у 1892 році губернськими земськими зборами були затверджені правила «Про порядок відкриття і змісту хімічних заводів», які з'явилися, по суті, одним з перших документів проведеного екологічного аудиту.

У 1989 р. Міжнародна торговельна палата опублікувала документ, який визначив внутрішній аудит як процедуру самоконтролю й інструмент внутрішнього менеджменту. Внутрішній екологічний аудит – це елемент системи заходів щодо охорони навколишнього середовища на підприємстві і, включає систематичні

перевірки і контроль впливу промислових процесів на навколишнє середовище. Екологічне аудитування визначалося в ньому як поглиблений постійний аналіз природоохоронної діяльності підприємств, причому підкреслювався його добровільний характер. Підхід, запропонований МТП, отримав визнання у промисловців, оскільки дозволяв керівникам підприємств забезпечити контроль за станом охорони навколишнього середовища на підприємстві, а також контролювати роботу підприємства з огляду природоохоронних нормативів. [9]

Перший проект обов'язкових правил екологічного аудиту був розроблений Комісією європейських співтовариств у 1990 році. Проте він зазнав критики з боку різних міжнародних організацій, в тому числі з боку МТП. У жовтні 1991 року КЕС створила остаточний варіант правил, який передбачає створення системи природоохоронних заходів на основі висновку про екологічний стан організації.

Поряд з цим в Великобританії в 1990 р. було прийнято новий "Екологічний Акт", на засадах якого в 1992 р. впроваджено Стандарт у галузі систем екологічного менеджменту BS 7750 (Specification for Environmental Management System), підготовлений і випущений Британським Інститутом Стандартизації.

Стандарт BS 7750 не визначає вимог до природоохоронної діяльності підприємства. Він лише дає рекомендації, які необхідні для створення ефективної системи екологічного менеджменту та для розвитку ініціативного екологічного аудиту, що впливає на покращення екологічних характеристик діяльності організації.

Вимоги до створення Системи екологічного менеджменту й аудитування (Eco – management and audit scheme or EMAS) були остаточно погоджені й опубліковані у 1993 р. Тоді ж Міжнародна організація із стандартизації (ISO) створила Технічний комітет 207 (TC 207), головним обов'язком якого було відповідальність за підготовку стандартів з управління навколишнім середовищем, які можуть бути використані в усіх сферах бізнесу. У вересні 1996 р. ISO опублікувала перші стандарти ISO серії 14000, які встановлюють загальні критерії для оцінки відповідності систем управління навколишнім середовищем. Їх основна мета – надання підприємствам інструменту для розробки політики і вирішення задачі скорочення негативного впливу на навколишнє середовище.

В стандартах ISO 14000 не зазначені кількісні параметри, наприклад, концентрації шкідливих речовин, або обсяг викидів допустимий на підприємствах. У них наведені рекомендації про використання кращих, доступніших технологій для регулювання впливу на навколишнє середовище. Міжнародні екологічні стандарти не суперечать конкретним національним стандартам і носять добровільний характер. Але слід зазначити, що ті організації, що які мають ISO-сертифікати, є більш конкурентними та мають переваги у вирішенні екологічних проблем, економії природних ресурсів і т.д.

Перші спроби здійснення процедур екологічного аудиту в Україні почали відбуватися з 1992 року. Оскільки національної нормативно-законодавчої бази для регулювання діяльності екологічних аудиторів на той час ще не було, то вітчизняним аудиторам довелося використовувати зарубіжний досвід.

24 червня 2004 року ознаменувало початок розвитку нормативної бази екологічного аудиту в Україні, адже в цей день було прийнято основний нормативно-

законодавчий акт, що регулює відносини у сфері екологічного аудиту, – Закон України «Про екологічний аудит».

Незважаючи на те, що аудиторська діяльність вже здійснювалась, проте сам термін «екологічний аудит» не використовувався в Україні аж до прийняття вище зазначеного закону. До цього часу нормативно-правовою базою регулювання аудиторської діяльності були адаптовані під національні вимоги міжнародні стандарти ISO. В Україні вони отримали правове оформлення як ДСТУ (Державні Стандарти України) і спочатку екологічна діяльність проводилась на основі ДСТУ ISO 14010-97 «Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Загальні принципи», на зміну яким прийшов єдиний стандарт ДСТУ ISO – 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління».

На сьогодні окрім Закону України «Про екологічний аудит» відносини у сфері екологічного аудиту в Україні регулюються Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища", Законом України «Про аудиторську діяльність», Положення про сертифікацію екологічних аудиторів, Положення про ведення реєстру екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення екологічного аудиту, Міжнародні стандарти аудиту, Кодекс етики професійних бухгалтерів, Податковий кодекс України та інші нормативно-законодавчі документи.

Розглянувши питання виникнення та визначення сутності, потрібно розглянути й методичний та методологічний аспекти екологічного аудиту.

Характеризуючи методику проведення екологічного аудиту слід почати з характеристики етапів перевірки. На першому етапі під назвою « діяльність до початку перевірки та планування» аудитор знайомиться з підприємством та його діяльністю, вивчає систему внутрішнього контролю, а також станом ведення бухгалтерського обліку. При цьому особливу увагу він звертає на напрями використання природних ресурсів, наявність джерел викидів, а також дозволів на їх існування, особливості забруднення навколишнього середовища та вплив на населення, що проживає даній території та ін.

Для того, щоб дати оцінку внутрішньому контролю аудитору необхідно дослідити ряд факторів: систему управління екологічною та соціальною діяльністю організації, її структуру та відповідальність за дотримання екологічної та соціальної політики, внутрішні звіти, що стосуються соціальних та екологічних факторів.

Для оцінки системи бухгалтерського обліку аудитору необхідно дізнатися про організацію самого процесу бухгалтерського обліку, пов'язаного з операціями соціального та екологічного характеру, та його документування.

Всі джерела інформації, які буде використовувати аудитор при перевірці можна поділити на загальні дані та документи об'єкта перевірки. Публікації в газетах, журналах, статистичні дані, дані спостережень аудитора та інформація отримана від суб'єкта перевірки, працівників організації та третіх сторін належить до загальних даних. А до документів підприємств слід віднести екологічні паспорти, екологічну та соціальну звітність, акти екологічних порушень, декларації з податків та платежів екологічного характеру та всю іншу документацію, яка пов'язана з екологічною та соціальною політикою.

Наступним етапом екологічної аудиторської перевірки є проведення процедур аудиту і отримання аудиторських доказів. Євдокимов В.В. разом з Кулій-Дем'янюком Ю.В. називають цей етап перевіркою по суті і виокремлюють у ньому наступні блоки:

1. Аудит установчих документів.
2. Аудит екологічної, соціальної та економічної політики;
3. Аудит облікової політики підприємства.

4. Аудит об'єктів соціальної та екологічної та соціальної діяльності підприємства (необоротних активів соціального та екологічного призначення (1-й клас рахунків бухгалтерського обліку, розділ 1, форми 1 “Баланс”), запасів для забезпечення соціальної та екологічної діяльності (2-й клас рахунків, форми 1 “Баланс”), грошові кошти та їх еквіваленти, призначені для забезпечення екологічної та соціальної діяльності (3-й клас рахунків, форми 1 “Баланс”, форма 3 “Звіт про рух грошових коштів”), власний капітал та забезпечення соціальної та екологічної діяльності (4-й клас рахунків, форми 1 “Баланс”, форма 4 “Звіт про власний капітал”), довгострокові зобов'язання за екологічними та соціальними процесами (5-й клас рахунків, форми 1 “Баланс”), короткострокові зобов'язання (6-й клас плану рахунків, форми 1 “Баланс”), екологічні та соціальні витрати (9-й клас рахунків, форма 2 “Звіт про фінансові результати”), екологічні та соціальні доходи та фінансові результати (7-й клас рахунків, форма 2 “Звіт про фінансові результати”). [7]

Останнім етапом екологічного аудиту є формування висновків та складання аудиторського висновку і звіту, який на думку Назаренко О.В. має містити:

- загальні відомості про об'єкт та замовника екологічного аудиту;
- підстави для проведення екологічного аудиту, його мету, завдання, програму та обсяг виконаних робіт;
- відомості про виконавців екологічного аудиту;
- перелік основних законодавчих актів та інших нормативних документів, для перевірки на відповідність яким проводився екологічний аудит;
- характеристику фактичного стану об'єкта екологічного аудиту, включаючи оцінку ефективності та достатності його природоохоронної діяльності, систем управління навколишнім середовищем, стану природоохоронного обладнання та споруд, зокрема, час установлення, амортизація, придатність;
- відомості про сплату екологічних зборів і платежів, включаючи стан та можливість їх сплати та заборгованість;
- збитки, заподіяні навколишньому природному середовищу;
- стан статистичної та іншої звітності з охорони навколишнього природного середовища на предмет відповідності її фактичним екологічним показникам;
- висновки екологічного аудиту щодо виявлених невідповідностей екологічних характеристик об'єкта екологічного аудиту вимогам законодавчих актів та інших нормативних документів;
- відомості щодо підприємств, установ, організацій та осіб, яким надається звіт [8].

Окрім вище зазначеної інформації у звіті можуть бути пропозиції та консультації стосовно усунення виявлених невідповідностей та підвищення інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання.

**Висновки.** Отже, на сьогодні не існує єдиного визначення сутності екологічного аудиту як серед вчених, так і в нормативно-правових та законодавчих актах. Екологічний аудит, як відносно нова сфера діяльності, потребує подальшого дослідження, аналізу та розроблення відповідних методичних та наукових підходів до його здійснення. Незважаючи на всі його позитивні сторони, котрі успішно використовуються у економічно-розвинених країнах, в Україні екоаудит поки ще не отримав широкого розвитку. Це є негативним моментом, адже останнім часом екологічні показники посідають значне місце у конкурентній боротьбі між суб'єктами господарювання.

**Список літератури:** 1. Закон України "Про екологічний аудит" № 1862-IV від 24 червня 2004р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1862-15> 2. Закон Республіки Беларусь от 26 ноября 1992 г. №1982-ХІІ «Об охране окружающей среды» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravo.levonevsky.org/bazaby/zakon/text25/page7.htm> 3. Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news-city.info/akty/pravila-05/tekst-tergravitelstvo-gossija.htm> 4. Гуцаленко Л.В. Екологічний аудит та інспектування: навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Фостолович. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 278 с. 5. Дайман С.Ю. Системы экологического менеджмента для практиков / С.Ю. Дайман, Т.В. Островкова, Е.А. Заика, Т.В. Сокогнова; Под ред. С.Ю. Даймана. – М.: Изд-во РХТУ им. Д.И. Менделеева, 2004. – 248 с. 6. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/> 7. Євдокимов В.В., Кулій-Дем'янюк Ю.В. Екологічні аспекти аудиту фінансової звітності підприємств в контексті концепції стійкого розвитку: організаційно-методичні аспекти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca\\_Ekon/2011\\_38/66.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_38/66.pdf) 8. Назаренко О.В. Економічна сутність та особливості екологічного аудиту при знайомстві з об'єктом перевірки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/inek/2011\\_7/97.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2011_7/97.pdf) 9. Семенов В.Ф. Екологічний менеджмент: навч. посібн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://libfree.com/156722427-ekologiyaekologichniy\\_menedzhment\\_\\_semenov\\_vf.html](http://libfree.com/156722427-ekologiyaekologichniy_menedzhment__semenov_vf.html) 10. Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М. Екологічний аудит: Посібник з екологічного менеджменту і екологічного аудиту / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М. Навроцький та ін. – К.: Символ-Т, 1997. – 247 с.

*Надійшла до редколегії 30.09.2013*

УДК 657.6:502

**Екологічний аудит: сутність, історія розвитку та методика проведення / Розіт Т. В. //**Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства – Харків: НТУ «ХПІ». – 2013. – № 53(1026). – С. 113–120. – Бібліогр.: 10 назв.

В статье исследованы вопросы возникновения экологического аудита в разных странах, определена его сущность; рассмотрено состояние эоаудита в Украине и основные методические аспекты проведения экологического аудита.

**Ключевые слова:** экологический аудит, окружающая среда, методика экологического аудита.

The problems of ecological audit emergence in different countries have been researched in this article. The essence of ecoaudit has been determined and the state of it in Ukraine as well as the basic methodical aspects of ecological audit implementation have been considered

**Keywords:** ecological audit, environment, method of ecological audit.