

УДК 502.34:349.6

ПОНЯТТЯ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ: ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

THE CONCEPT OF ENVIRONMENTAL AUDIT: LEGAL ASPECTS

Шершун С.М.

кандидат юридичних наук, здобувач
Інституту держави і права імені В.М. Корецького
Національної академії наук України

Статтю присвячено дослідженню правової природи екологічного аудиту, його змісту та ключових ознак. Доводиться, що різноманітність поглядів на сутність екологічного аудиту є корисною з точки зору висвітлення різних аспектів аудиторської діяльності в цій сфері. У статті також висловлюється думка, що поява різних видів аудиту обумовлює потребу в кардинальному переформатуванні законодавчої бази аудиторської діяльності в Україні шляхом прийняття рамкового закону про аудит в Україні.

Ключові слова: екологічний аудит, аудиторська діяльність в галузі охорони довкілля, навколишнє середовище, екологічне законодавство.

Статья посвящена исследованию правовой природы экологического аудита, его содержания и ключевых признаков. Доказывается, что разнообразие взглядов на сущность экологического аудита является полезной с точки зрения отражения разных аспектов аудиторской деятельности в указанной сфере. В статье также высказана идея, что появление разных видов аудита обуславливает потребность в кардинальном реформировании законодательной базы аудиторской деятельности в Украине путем принятия рамочного закона об аудите.

Ключевые слова: экологический аудит, аудиторская деятельность в области охраны окружающей среды, окружающая среда, экологическое законодательство.

The article studies the legal nature of environmental audit, contents and key features. We prove that the diversity of views on the nature of environmental audit is useful in terms of coverage of different aspects of audit activity in this area. The article also suggests that the emergence of different types of audits causes the need to drastically reformatting the legal framework of the audit activities in Ukraine by adopting a framework law on auditing in Ukraine.

Key words: environmental audits, auditing of environmental, environment, environmental legislation.

Постановка проблеми. Визначення екологічного аудиту, його організаційних та правових засад в Україні було вперше здійснено у 2004 році, коли парламент прийняв Закон України «Про екологічний аудит», а Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» доповнив приписами, що передбачають здійснення екологічного аудиту. До цього ж часу нормативно-правові акти із здійснення аудиту в цій сфері мали рекомендаційний характер, відтворювали міжнародні стандарти з відповідного питання. Йдеться, зокрема, про ДСТУ ISO 14010–97 «Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Загальні принципи», ДСТУ ISO 14011–97 «Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Процедури аудиту. Аудит систем управління навколишнім середовищем», ДСТУ ISO 14012–97 «Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. Кваліфікаційні вимоги до аудиторів з екології» [1, с. 229]. У 2003 році вони були замінені ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якіс-

тю і (або) екологічного управління». Цей стандарт є тотожним перекладом ISO 19011:2002 Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing.

Стан дослідження. З огляду на достатньо короткий проміжок часу, що пройшов з моменту, коли правове регулювання відносин з екологічного аудиту було піднято на рівень закону, не важко зрозуміти, чому у вітчизняній науковій літературі (Н. Малишева, В. Навроцький, Н. Борисова, Ю. Сагалкін, В. Шевчук, Н. Гончаренко, Л. Гуцаленко, А. Пашенцева, Р. Підківка, Є. Петрик, В. Семенов, О. Шульженко та інші) значна увага зосереджена на дослідженні суті цього виду діяльності. Нова законодавча дефініція не завжди одразу сприймається однозначно, потрібен час для погодження думок з розуміння природи відповідного явища.

Мета статті. Однак, незважаючи на велику кількість наукових робіт, проблема впровадження екологічного аудиту в систему управління природними

ресурсами, залишається актуальною і потребує подальших досліджень. Дискусійним залишається питання уточнення і розвитку концептуальних підходів до розкриття сутності екологічного аудиту. Тому метою статті є узагальнення результатів існуючих наукових досліджень сутності екологічного аудиту та визначення його правового змісту.

Виклад основного матеріалу. Термін аудит походить від латинського слова «Audit», що означає «той, що слухає». У науковій літературі та законодавстві різних країн аудит визначається як різновидність перевірки, контролю чи експертизи. Починався цей вид діяльності як фінансовий аудит у середині 19 століття (у 1853 році було засновано Единбургський інститут аудиторів), а потім поступово його застосування поширилося на інші види діяльності [2, с. 7–54]. Екологічного забарвлення аудит отримав у 80 роках минулого віку, коли в окремих країнах та на міжнародно-правовому рівні почали з'являтися перші нормативно-правові акти з екологічного аудиту. Визначення екологічного аудиту, що містилися в цих актах, та наукові варіанти розуміння сутності аудиту в цій сфері суспільних відносин, які пропонуються науковцями, не відрізняються однозначністю, є досить різноманітними, відбивають погляди авторів відповідних визначень на природу цього виду діяльності. Зазначена обставина настільки виразна, що викликає бажання розібратися з відповідною проблемою. Зокрема, така спроба була зроблена Н. Гончаренко [3], яка розглянула більшість з можливих варіантів визначення екологічного аудиту, що пропонуються в спеціальній літературі. Втім у цій роботі, як і в аналогічних інших, увага зосереджується на виявленні розбіжностей у відповідних визначеннях. Між тим, найбільш конструктивним є підхід, за яким робиться пошук тих ознак у визначеннях відповідного явища, які дозволяють зблизити позиції різних авторів. З цієї точки зору, аналізуючи визначення екологічного аудиту, можна констатувати наявність двох основних підходів до їх групування за: 1) способом застосування; 2) фіксацією його ключових ознак. За першим підходом екологічний аудит розглядається як: а) спосіб, інструмент, метод управління в галузі охорони довкілля; б) вид підприємницької діяльності; в) різновидність контролю в галузі охорони навколишнього середовища; г) різновидність аудиторської діяльності. За другим підходом визначення екологічного аудиту фокусується на його ключовій ознаці забезпечувати оцінювання підприємств, установ та організацій, окремих виробництв, інших господарських об'єктів у цілому чи щодо окремих видів їх діяльності тощо для встановлення їх відповідності певним критеріям, передбачених екологічним законодавством.

У першій групі визначень екологічного аудиту чітко проглядається методологічна заданість на висвітлення цього виду діяльності в контексті певного напрямку дослідження, аналізу, що здійснює той чи інший автор. Якщо, наприклад, робота здійснюється за управлінською тематикою, то звісно, відповідна діяльність може розглядатися як метод (функція,

інструмент, засіб, механізм) управління в галузі охорони навколишнього середовища, забезпечення екологічної безпеки (наприклад, «екологічний аудит це інструмент управління», «екологічний аудит це механізм управління» [4, с. 195–200; 5]). У разі потреби підкреслити договірний характер екологічного аудиту і тим самим наголосити на його незалежному, вільному від державного впливу характері, у відповідних визначеннях констатується, що екологічний аудит – це підприємницька діяльність, що здійснюється на основі договору [6, с. 45–48]. Досить поширеним є спосіб, коли визначення екологічного аудиту пов'язують з його походженням або ж з іншими видами діяльності. Наприклад, О. Шульженко вважає, що екологічний аудит – це вид підприємницької діяльності по здійсненню незалежних перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності, оперативної документації, податкових декларацій та екологічних зобов'язань з точки зору їхньої відповідності діючому екологічному законодавству в галузі охорони довкілля та природокористування, а також надання інших еколого-аудиторських послуг [7]. Одразу зазначимо, що з таким механічним поєднанням фінансових та екологічних аспектів аудиту погодитися не можна. Адже це призводить до розмивання змісту екологічного аудиту, його основного призначення. Слід врахувати, що він не підмінює фінансовий аудит, не створює йому конкуренцію в оцінюванні фінансових аспектів діяльності господарюючого суб'єкта. Взвзявши на озброєння властивість аудиторської діяльності оцінювати стан суб'єкта господарювання за певним напрямком діяльності і давати рекомендації щодо усунення виявлених недоліків або ж щодо подальшого удосконалення відповідної діяльності, екологічний аудит переніс її на екологічну сферу, виробивши власні критерії оцінювання, методологію організації аудиту в цій сфері. Поєднувати екологічний аудит з іншими видами аудиту не доцільно. Разом із тим, розширення напрямків аудиторської діяльності [2], поява правового, екологічного, управлінського, промислового, фінансового аудиту ставить, на наш погляд, завдання щодо реформування законодавчої бази аудиторської діяльності.

Поширеним є асоціювання екологічного аудиту з контролем. Зокрема, він розглядається як форма контролю підприємства на предмет відповідності чинному природоохоронному законодавству [8, с. 112]. У такому тлумаченні екологічного аудиту вбачаються наслідки його походження від контролю, які продовжують породжувати асоціацію з ним. На думку Н. Малишевої, хоч екологічний аудит відбрунькувався від екологічного контролю, але не підмінив останній, котрий покладається на відповідні уповноважені органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування [1, с. 229]. Зокрема, якщо результатом контролю може бути застосування до порушників екологічного законодавства відповідних санкцій, то наслідком екологічного аудиту є висновки, що надаються його замовнику, в яких фіксується екологічний стан об'єкта аудиту та формулюються рекомендації

щодо його поліпшення, підвищення ефективності управління природоохоронною діяльністю на підприємстві. Загалом екологічний аудит не обмежується лише виявленням порушень законодавства, що присутне при здійсненні екологічного контролю, а має своїм завданням оцінити усі аспекти виробничої діяльності на предмет підвищення рівня її екологічної безпеки, усунення слабких місць у здійсненні заходів з охорони довкілля, раціонального використання природних ресурсів. Важливо, що інформація, отримана при здійсненні екологічного аудиту, є власністю його замовника, тобто є конфіденційною. Це суттєво відрізняє екологічний аудит від екологічного контролю, результати якого є відкритими.

У контексті взаємозв'язку контролю та аудиту виникає і питання про співвідношення екологічного аудиту та екологічної експертизи. Остання подекуди розглядається як вид екологічного контролю, а за своїми зовнішніми ознаками вона схожа з екологічним аудитом. Ця схожість виявляється у визначенні їх ключових ознак, зокрема, встановленні відповідності вимогам екологічного законодавства та за визначенням предмету оцінювання. У розділі, присвяченому екологічній експертизі, ця обставина вже розглядалася, відзначалася, зокрема, доцільність розмежування на рівні законів сфер застосування екологічного аудиту та екологічної експертизи. Тому в цій частині дослідження зауважимо, що якщо ми не говоримо про поглинання екологічною експертизою екологічного аудиту, то це тільки тому, що на рівні Закону України «Про екологічну експертизу» система екологічної експертизи не отримала завершеного виду. У ньому передбачено здійснення в Україні державної, громадської та інших видів екологічної експертизи. Якби законодавець у визначенні переліку цих видів був послідовний, то він мав би доповнити його вказівкою на комерційну екологічну експертизу, тобто експертизу, що здійснюється за договором між замовником та виконавцем. А така експертиза й була б нічим іншим як екологічним аудитом за своїми цілями та призначенням. Адже, очевидно, що вона не створювала б конкуренцію державній екологічній експертизі, зокрема, експертизі проектів господарської діяльності, а торкалась би тих аспектів, на які державна екологічна експертиза не має реальних ресурсів для здійснення. Йдеться, зокрема, про оцінку стану природоохоронної діяльності на виробничих та інших господарських об'єктах на предмет можливості підвищення її ефективності. Оскільки ж комерційна екологічна експертиза не була прямо визнана на законодавчому рівні, то відповідні суб'єкти, що могли запропонувати послуги з екологічного оцінювання виробничої та іншої господарської діяльності, почали реалізовувати себе через діяльність з екологічного аудиту, керуючись на початку 90-х років минулого сторіччя підзаконними нормативно-правовими актами, а потім Законом України «Про екологічний аудит». Зазначений законодавчий досвід вказує на те, що в деяких випадках неповнота регламентації на рівні закону тих чи інших питань може бути корисною. Адже в ситуації, коли перспективи

розвитку відповідних суспільних відносин не зовсім ясні, краще замовчати певне питання, дати час, коли практика допоможе його розв'язати, а тоді вже можна й приймати конкретні рішення на рівні закону. Саме так вийшло з законодавчим регулюванням екологічного аудиту. Він сьогодні може спиратися на спеціальний закон, його вже не сплутаєш з екологічною експертизою.

Схожість з екологічним аудитом мають й деякі інші види діяльності. Це призводить до того, що в спеціальній літературі робляться спроби розмежувати сфери їх застосування з екологічним аудитом, що не завжди є прийнятним. Наприклад, виглядає штучним запропоноване відмежування екологічного аудиту систем управління безпекою (СУБ) від огляду СУБ на підприємстві. Екологічний аудит та огляд пропонується розглядати як два різних види діяльності. Зокрема, призначенням аудиту є «переконатися і отримати гарантію того, що організація, процеси і процедури розроблені і функціонують відповідно до вимог СУБ. Об'єктивність аудиту досягається шляхом обстеження підприємства незалежно від його діяльності аудиторською командою», а «огляд – це більш фундаментальне дослідження того, чи реалізує сама СУБ політику підприємства. Предметом такого дослідження може бути також необхідність та зміст модифікації політики і цілей забезпечення безпеки». Зазначений огляд покладається на керівництво корпорації, компанії чи відомства [9, с. 37–38]. Наведене свідчить про певне приниження аудиту відносно огляду, котрий, на думку деяких авторів, є більш фундаментальним дослідженням. Очевидно, що запропоноване протистояння екологічного аудиту та огляду є штучним. Адже те, що віднесено до огляду (зокрема, аналіз всіх змін в організації, технологіях, стандартах і законодавстві), має бути предметом екологічного аудиту, який, як вірно констатується в наведених тими самими авторами визначеннях, є об'єктивним і незалежним.

Не можна оминати і спробу співвіднести, розмежувати екологічний аудит та екологічну ревізію. На думку А. Пашенцевої, екологічна ревізія є доповненням до екологічного аудиту. Вона вважає, що сфера застосування екологічного аудиту поширюється лише на діяльність підприємства з метою встановлення її відповідності вимогам охорони навколишнього середовища, а об'єктом дослідження екологічної ревізії є екологічні ситуації, котрі склалися на певних територіях, що мають природно-техногенний характер, а також об'єкти природних ресурсів, які надаються в користування за певними умовами. Іншими словами, екологічний аудит має здійснюватися в межах підприємства, що чинить вплив на довкілля, а результати цього впливу на територію має оцінювати екологічна ревізія [10, с. 144]. Ця позиція є вразливою, оскільки до основних завдань екологічного аудиту ст. 8 Закону України «Про екологічний аудит» відносить не тільки збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту, а й оцінку впливу діяльності об'єкта екологічно-

го аудиту на стан навколишнього природного середовища. Саме поєднання оцінки стану виробництва з екологічними наслідками його впливу на територію і дозволяє дати об'єктивну ефективності і обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього середовища на об'єкті екологічного аудиту. На наш погляд, екологічну ревізію в тому вигляді, що пропонується в літературі (дослідження стану компонентів біосфери території, інвентаризація господарського використання території з метою встановлення антропогенного тиску на неї тощо) [11, с. 79; 12, с. 103; 13, с. 27], доцільно розглядати як метод оцінювання стану довкілля на певній території, що може застосовуватися при здійсненні різних видів екологічної оцінки, включаючи екологічний аудит, екологічну експертизу, екологічний моніторинг тощо.

Підводячи підсумок визначення екологічного аудиту за способом здійснення, можна констатувати, що його застосування в цілому є виправданим, коли йдеться про навчально-методичну літературу, про окремий напрямок дослідження. Підкреслення того чи іншого аспекту застосування екологічного аудиту дозволяє сфокусувати увагу на особливостях його застосування в певній сфері суспільних відносин. Важливо при цьому не переходити межу, коли екологічний аудит у своїх визначеннях може розчинитися у видах діяльності, що є зовнішньо подібні до нього, але не співпадають з екологічним аудитом.

Поширеним є спосіб визначення екологічного аудиту за його сутнісними ознаками. Такий спосіб було застосовано в Законі України «Про екологічний аудит», був узятий взірцем, відтворений у багатьох відповідних наукових працях. Нагадаємо, що за ст. 1 зазначеного 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». Це визначення цілком вірно фокусує увагу на тому, що екологічний аудит є видом оцінювання, що здійснюється за певною процедурою та за встановленими критеріями. Але якщо можна погодитися із запропонованим підходом до відповідного визначення, то з його виконанням у Законі України «Про екологічний аудит» – ні. Основною вадою зазначеного визначення екологічного аудиту є те, що воно має незавершений характер, оставляє поза увагою такий його аспект, як сприяння поліпшенню ефективності екологічного управління на підприємстві, заходів з охорони довкілля. Тобто встановлення лише відповідності діяльності, що є об'єктом екологічного аудиту, вимогам законодавства з охорони навколишнього природного середовища, іншим критеріям є лише одним аспектом екологічного аудиту.

Одразу зауважимо, що саме наголос на цьому в його офіційному визначенні і дає підстави деяким авторам розглядати екологічний аудит як різновидність

контролю чи асоціювати з ним інші види діяльності, наприклад екологічну ревізію. Насправді, встановлення відповідності об'єкту екологічного аудиту певним критеріям є лише одним, хай і важливим, елементом аудиторського оцінювання. На основі такого оцінювання завжди вирішуються інші завдання, важливі для замовника екологічного аудиту. Цей момент, зокрема, підкреслюється в частині другій ст. 49 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», в якій зафіксовано, що в Україні добровільний чи обов'язковий екологічний аудит здійснюється з метою врахування екологічних вимог у процесі приватизації чи корпорації об'єктів права державної власності, іншої зміни форми власності чи зміни суб'єктів права власності на об'єкти, а також для потреб екологічного страхування, оренди майна, набуття права власності на майно та земельні ділянки, створення, функціонування і сертифікації систем екологічного управління, при здійсненні іншої діяльності. Іншими словами, йдеться про те, що в процесі екологічного аудиту має оцінюватися ефективність природоохоронної діяльності на підприємстві, у тому числі за показниками впливу на стан навколишнього середовища, з урахуванням чого мають прийматися рішення з удосконалення відповідної системи управління, укладатися договори для суб'єкта господарювання договори, задовольнятися його потреби в акредитації або реєстрації/сертифікації. Також результатом екологічного аудиту може бути оцінювання результативності системи управління охороною довкілля на підприємстві щодо досягнення її конкретних цілей, визначення сфер потенційного поліпшення відповідних систем управління. Саме на такому широкому визначенні сфери екологічного аудиту базуються Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління (ISO 19011:2002, IDT) ДСТУ ISO 19011:2003, затверджені наказом Держспоживстандарту України від 28.11.2003 № 215.

Висновки. Отже, слід констатувати, що предметом екологічного аудиту має бути визнано стан організації природоохоронної діяльності на об'єкті екологічного аудиту, наслідки впливу господарської діяльності на довкілля за критеріями, що визначені в законодавстві та за договором на його проведення. За таким підходом до формулювання предмету екологічного аудиту він (аудит) має визначатися як задокументований процес оцінювання стану організації діяльності з охорони довкілля, раціонального використання природних ресурсів на об'єкті екологічного аудиту за критеріями, що встановлені Законом України «Про екологічний аудит» та іншими нормативно-правовими актами, а також передбаченими договором на проведення аудиту, яке включає до себе встановлення ступеня здатності діяльності з охорони довкілля забезпечувати додержання вимог екологічного законодавства, визначення сфер потенційного поліпшення природоохоронної діяльності та обґрунтування рекомендацій із удосконалення конкретних заходів забезпечення екологічної безпеки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Малишева Н.Р. Екологічний аудит / Н.Р. Малишева // Екологічне право України. Академічний курс / – Вид. 2-ге – К. : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2008. – 848 с.
2. Ільїна С.Б. Основи аудиту : [навчально-практичний посібник] / С.Б. Ільїна – К. : Кондор, 2009. – 378 с.
3. Гончаренко Н.В. Сутність екологічного аудиту: теоретичні засади і наукові підходи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.econom.univ.kiev.ua/articles/EMAB/Goncharenko/Essence_of_environmental_auditing_theoretical_basis_and_scientific_approaches.pdf.
4. Гончаренко Н.В. Класифікація екологічного аудиту / Н.В. Гончаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 11. – С. 194–201.
5. 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.
6. Борисова В.А. Екологічний аудит як механізм регулювання впливу на довкілля / В.А. Борисова // Держава та регіони. – 2002. – № 4. – С. 44–49.
7. Шульженко О.Ф. Екологічний аудит. Загальні положення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.znannya.org>.
8. Семенов В.Ф. Екологічний менеджмент : [монографія] / В.Ф. Семенов, О.А. Михайлюк. – К. : Знання, 2006. – 366 с.
9. Буравльов Є.П., Гетьман В.В. Управління техногенною безпекою України / за ред. В.П. Горбуліна. – К. : Інститут проблем національної безпеки, 2006. – 248 с.
10. Пашенцева А.В. Сравнительная характеристика понятий экологический аудит и экологическая ревизия рекреационных территорий / А.В. Пашенцева // Экономика и управление. – 2013. – № 2. – С. 140–145.
11. Підківка Р.С. Екологічний аудит територіальних систем : [монографія] / Р.С. Підківка. – Луцьк : Наукова думка, 2009. – 188 с.
12. Купалова Г.І. Адміністративні інструменти забезпечення екологічної безпеки : [монографія] / Г.І. Купалова. – Дніпропетровськ : Дніпро, 2010. – 212 с.
13. Сабко Р.С. Економічне корегування екологічного стану довкілля рекреаційних територій / Р.С. Сабко // Проблеми та перспективи просторового розвитку територій (матер.наук.практ.конфер.). – Самбор, 2011. – С. 27–29.