

4. АУДИТ

4.1. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ УСЛОВИЯ РАЗВИТИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА В РОССИИ

Макарова Н.Н., д.э.н., профессор, кафедра экономики, бухгалтерского учета и аудита, Волгоградский кооперативный институт (филиал), Российский университет кооперации;
Тимофеева Г.В., д.э.н., профессор, кафедра экономики и финансов общественного сектора, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

В статье проводится анализ развития институционально-правовой среды функционирования экологического аудита. Сделан вывод, что современные экологические проблемы экономического субъекта связаны с отсутствием эффективного экологического управления, одним из элементов которого является экологический аудит. Предложена инфологическая модель обследования экономического субъекта по договору об экологическом аудировании, а также дано определение экологического аудита как института.

Духовные, политические, экономические и экологические кризисы являются следствием противопоставления собственных интересов человека общественному бытию и планетарной экосистеме. В этой связи актуальны слова В.И. Вернадского, что «на определенном этапе развития человек вынужден взять на себя ответственность за дальнейшую эволюцию планеты, иначе у него не будет будущего» [9]. Чтобы установить непротиворечивое сосуществование общества и природы, необходима трансформация мировоззрения и поиск новых ценностей.

В 1992 г. мировым сообществом на Всемирной конференции в Рио-де-Жанейро была принята Концепция перехода на путь устойчивого развития (sustainable development). Концепция устойчивого развития с момента своего формирования стала рассматриваться с различных сторон (социальной, экономической и экологической) и приобрела междисциплинарный характер.

Анализ мирового опыта свидетельствует о том, что одним из приоритетных инструментов урегулирования политики в сфере охраны окружающей среды и обеспечения устойчивого развития является экологический аудит.

Глобальные экологические проблемы, связанные с изменением климата, потерей биологического разнообразия, опустыниванием, возрастанием экологического ущерба от стихийных бедствий и техногенных катастроф, загрязнением атмосферного воздуха, поверхностных и подземных вод, а также морской среды, затрагивают интересы Российской Федерации и ее граждан [5]. В этих условиях развитие формально независимого института внесударственного контроля, такого как экологический аудит, при проведении которого объективно устанавливается степень соответствия деятельности экономического субъекта требо-

ваниям природоохранного законодательства, будет способствовать максимальному ограничению негативных эффектов экологических проблем [12].

Экологический аудит как новый вид аудиторских услуг получил в РФ развитие из-за нарастающей озабоченности общества состоянием окружающей среды и намерением страны интегрироваться в европейское пространство, с одной стороны, а с другой – вследствие недостатка достоверной информации об аспектах, отражающих существенное экологическое воздействие организаций на внешнюю среду.

В настоящее время экологический аудит проводится как в обязательном (по решению государственных природоохранных органов или арбитражного суда), так и в добровольном порядке (по решению руководства экономического субъекта).

Важным условием развития экологического аудита выступает адекватная институционально-правовая среда, которая образует пространство экономических институтов, определяющих порядок взаимодействия субъектов и институциональные ограничения, которым они должны следовать [15]. Проанализируем состояние отечественной институционально-правовой среды функционирования экологического аудита.

В соответствии с Федеральным законом «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. №7-ФЗ, экологический аудит – независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов, и подготовка рекомендаций по улучшению такой деятельности [3].

На развитие системы экологического аудита в современной РФ большое влияние оказала концепция устойчивого развития. В 1987 г. в докладе «Наше общее будущее» Международная комиссия по окружающей среде и развитию уделила особое внимание необходимости устойчивого развития, при котором «удовлетворение потребностей настоящего времени не подрывает способность будущих поколений удовлетворять свои собственные потребности» [13].

В 1993 г. появилось первое упоминание об экологическом аудите в Государственной программе приватизации государственных и муниципальных предприятий в РФ, утвержденной Указом Президента РФ от 24 декабря 1993 г.

Экологический аудит в РФ получил начальное нормативное закрепление во второй половине 1990-х гг. Однако опыт организации и проведения экологического аудита не был использован для законодательного закрепления экологического аудита.

Основой нормативного регулирования в сфере экологического аудита является Конституция РФ. Согласно положению ст. 42 Конституции РФ, «каждый имеет право на благоприятную окружающую среду, достоверную информацию о ее состоянии и на возмещение ущерба, причиненного его здоровью или имуществу экологическим правонарушением» [1]. В соответствии со ст. 58 Конституции РФ граждане обязаны сохранять природу и окружающую среду, а

также бережно относиться к природным богатствам. Экологический аспект экономического развития также представлен в Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г. Одним из основных направлений обеспечения экологической безопасности экономического развития и улучшения экологической среды жизни человека выделена организация экологического бизнеса.

В Основах государственной политики в области экологического развития РФ до 2030 г. проведение экологического аудита выделено в качестве одного из механизмов решения задачи развития экономического регулирования и рыночных инструментов охраны окружающей среды.

Решение экологических проблем требует серьезного подхода к управленческой деятельности, на что часто обращается первостепенное внимание. Исследования авторов при изучении источников литературы показывают, что эта тема преимущественно раскрывается в экономической науке при рассмотрении вопросов корпоративного управления, в том числе, в экологическом менеджменте и экологическом аудите.

Экологический аудит как вид деятельности под кодом 110.010.100 со ссылкой на код 080.160.000 «Аудиторская деятельность» закреплен в Классификаторе правовых актов, который принят Указом Президента РФ «О классификаторе правовых актов», из чего следует, что экологический аудит представляет профессиональный вид аудиторской деятельности.

Анализ формального закрепления института экологического аудита в федеральных законах показал следующее:

- в Федеральном законе «Об охране окружающей среды» предусмотрено определение понятия «экологический аудит», но не дано правового регулирования этого вида деятельности;
- в Федеральном законе «Об охране атмосферного воздуха» имеется упоминание об экологическом аудите в контексте предоставления права должностным лицам органов государственного надзора вносить предложения о проведении экологического аудита объектов хозяйственной и иной деятельности, но не прописан механизм данного процесса.

Приказом Государственного комитета РФ по охране окружающей среды (Госкомэкологии РФ) «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России» от 30 марта 1998 г. №181 утверждено приложение «Вопросы организации экологического аудирования в системе Госкомэкологии России». Данное приложение раскрывает понятия «экологическое аудирование» и «экологический аудит», а также определяет принципы виды, задачи, требования к субъектам экологического аудита, права и обязанности сторон, оплату услуг экологического аудита, устанавливает порядок оформления результатов аудита в виде аудиторского заключения.

Российская нормативно-правовая база регионального уровня в области экологического аудита на сегодняшний день не сформирована. Однако отдельные субъекты РФ (например, г. Москва, Томская область, республики Хакасия, Татарстан, Башкортостан и др.) начали создавать собственную

нормативно-правовую базу, отвечающую современным требованиям. Основные характеристики экологического аудита раскрыты в международных стандартах (**BS 7750** – британский стандарт в области экологического менеджмента, **ISO** серии 14000 – международные стандарты, охватывающие все основные вопросы экологического аудита, системы управления (менеджмента) окружающей средой) и схемы экологического менеджмента и аудита (**EMAS** (eco-management and audit scheme) – схема экологического менеджмента и аудирования). Европейское Сообщество стремится построить жесткую систему экологического законодательства и контроля исполнения его требований.

Следует отметить, что официально стандарты ISO 14000 являются добровольными. Они не заменяют законодательных требований, а обеспечивают систему определения того, каким образом экономический субъект воздействует на окружающую среду, и как выполняются требования законодательства.

В настоящее время четкие требования к системе экологического менеджмента устанавливает стандарт ISO 14001:2004 (в РФ – ГОСТ Р ИСО14001-2007).

Анализ норм Гражданского кодекса РФ свидетельствует, что действующим законодательством аудиторские услуги относятся к одному из видов договоров возмездного оказания услуг, согласно ст. 779 [2].

В течение нескольких лет в РФ предпринимались попытки разработки и введения в действие Федерального закона «Об экологическом аудите». Данный федеральный закон пока остается проектом.

Анализ институционально-правовой среды деятельности аудиторских организаций и аудиторов в области экологии показывает, что имеется устойчивая тенденция развития института саморегулирования.

Институциональные проблемы, возникающие сегодня в проведении экологического аудита, объективно требуют при их разрешении применения института саморегулирования, иницируемого со стороны объединяющихся рыночных игроков.

Авторами в исследовании отдано предпочтение нормативному неоинституционализму, представители которого (Дж. Марч и Й. Олсен) рассматривали институты в качестве сравнительно устойчивой совокупности формальных и неформальных процедур, норм и организованных практик, укорененных в структурах значений и ресурсах [17]. Обращение к положению ч. 1 ст. 9 Конституции РФ свидетельствует о высокой государственной, общественной и экологической роли и значении природных ресурсов. Таким образом, поведение субъектов исходит из конститутивных правил и практик. Структуры значений, выраженные в идентичностях и предметах, объясняют, оправдывают и легитимируют коды поведения. Структуры ресурсов создают границы возможных действий.

С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова рассматривают институт аудита как правила аудиторской деятельности, включающие [10]:

- закон, который определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности;
- стандарты, определяющие требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также иные вопросы, предусмотренные законом;

- нормы профессиональной этики и правила независимости аудиторов, регулирующие профессиональное поведение аудиторов;
- стандарты и правила, профессиональных объединений, устанавливающие требования к членам профессионального сообщества;
- внутренние регламенты аудиторских организаций и аудиторов, устанавливающие порядок обеспечения качества аудита.

Однако, приходится констатировать, что нормативно-правовое обеспечение деятельности по проведению экологического аудита в недостаточной степени соответствует сформулированным выше «правилам игры». При этом экологический аудит в РФ развивается в направлении создания условий для формирования социальной ответственности у экономических субъектов.

С позиций институционализма экологический аудит как институт, по нашему мнению, представляет собой экологоориентированные нормы и правила, формально закрепленные экологическим правом; организованные практики проверки деятельности экономических субъектов; а также форму научного знания, имеющую свои теоретические основы; область практической деятельности, опирающуюся на теоретико-правовую базу и способную определять методику проведения аудита.

Каждому виду экологического аудита соответствует определенная методическая (в отдельных случаях и методологическая) база в зависимости от тех или иных экологических аспектов деятельности экономического субъекта. При этом проведение экологического аудита представляет собой определенную последовательность действий и наличие взаимосвязанных элементов проверки. Аудиторские организации вправе разрабатывать в рамках существующих стандартов свои локальные акты, методики и соответствующим образом организовывать технологический процесс проведения аудиторской проверки.

Анализ используемых в прикладных науках моделей позволил авторам выделить инфологическую модель, то есть модель адекватного отображения предметной области и алгоритмических связей между объектами и их атрибутами. Инфологическая модель экологического аудита построена на взаимосвязи элементов (блоков) процесса его проведения в обобщенном виде (рис. 1), преобразование которой может осуществляться по формальным правилам. Для этого была определена зависимость различных элементов (блоков), определяющих технологию экологического аудита, которые были расположены в определенном порядке.

При этом данный порядок необходимо рассматривать с учетом влияния институциональной среды.

С одной стороны, имеются нормативно-закондательная база, регламентирующая структуру данной сферы, и совокупность связанных с ней институтов, которые способствуют обеспечению экономически эффективного функционирования аудиторской организации (индивидуального аудитора) как субъекта предпринимательской деятельности.

С другой стороны, существуют институциональные формы-деятельности аудиторской организации, к которым относятся внутренние нормы и стандарты,

частно-правовые контракты и соглашения, программы социальной ответственности и т.д. Все они предназначены для выстраивания и подтверждения определенных статусов производимых услуг, а, следовательно, обладают институциональной природой. При этом внутрифирменные стандарты способствуют обеспечению унифицированного подхода к аудиторской проверке в данной аудиторской организации.

Институциональный подход позволяет использовать представленную модель, состоящую из элементов (блоков) логически взаимосвязанных процедур экологического аудита, для того чтобы поновому оценить его функционирование.

Блок подготовительных работ экологического аудита включает в себя организационные меры по иницированию аудита. Данный блок связан с обоснованием целей аудита, получением информации о деятельности аудируемого лица, определением объектов экологического аудирования, разработкой проекта технического задания, заключением договора на проведение экологического аудита, формированием состава аудиторской группы с учетом компетентности ее членов.

Планирование экологического аудита охватывает вопросы общей стратегии аудита, формулировку его цели, определения объема, критериев, параметров, разработки плана, конкретизации приоритетных объектов и разработки программы экологического аудита, методики наблюдений и обработки данных, последовательности проведения. Следует заметить, что все значения основных критериев экологического аудита оцениваются на соответствие действующим природоохранным стандартам и нормам экологического права.

Процесс аудирования реализуется в блоке проведения экологического аудита. В структуре методического обеспечения проведения экологического аудита (документальное, инструментальное, экологическое обследование), по нашему мнению, должны быть выделены следующие элементы: сбор аудиторских доказательств, анализ и оценка экологических рисков.

Доказательства собираются во время формализованного интервьюирования руководства и сотрудников, изучения документов, экологического картирования (сбор, анализ и картографическое представление информации об экологической обстановке), наблюдения за деятельностью объекта, фотодокументирование текущего состояния источников воздействия и других методов. Основными условиями сбора доказательств являются: строгое соблюдение правовых норм; получение обстоятельного доказательного материала; соблюдение принципа своевременности действий по сбору доказательств; обоснование гарантий о достоверности представленных аудитору данных. Доказательства экологического аудита используются для определения соответствия объекта аудирования требованиям законодательства об охране окружающей природной среды и другим установленным критериям экологического аудита. Качество аудиторской проверки непосредственно зависит от собраных доказательств и четко скоординированной процедуры их сбора и обработки.

В процессе проведения экологического аудита возникает проблема, неразрывно с ним связанная - оценка экономического ущерба от экологических нарушений.

На минимизацию проявления антропогенных факторов экологической опасности также направлены экологический аудит, экологическая сертификация и страхование системы управления окружающей средой в соответствии с международными стандартами серии ИСО 14000 [16]. Следовательно, для предупреждения проявления факторов экологической опасности в РФ необходима адекватная нормативно-правовая основа.

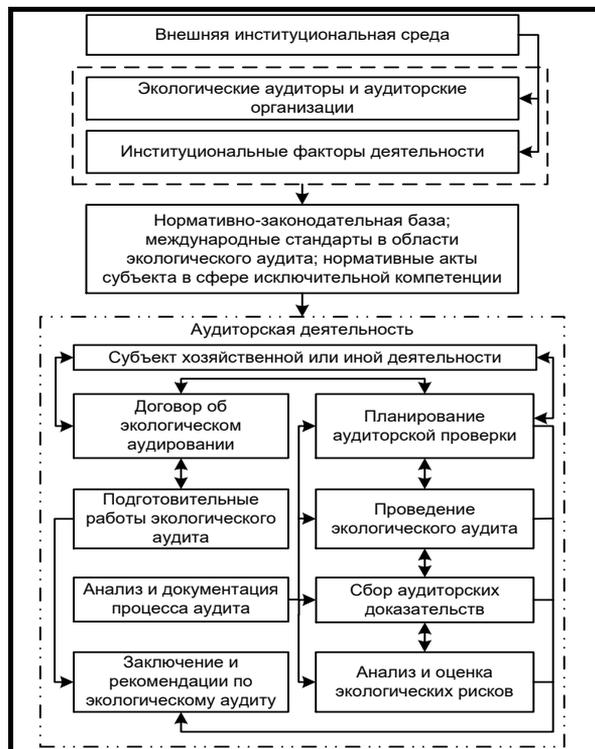


Рис. 1. Инфоэкологическая модель обследования экономического субъекта по договору об экологическом аудировании

По мнению авторов, следует обоснованно осуществлять процедуры экологического аудита в управлении качеством окружающей среды. Данные процедуры обеспечивают возможность оценки соответствия проверяемого объекта установленным для него критериям экологического аудита. Процедуры анализа и оценки экологического риска позволят дать количественную оценку нежелательных последствий хозяйственной деятельности. Оценка и измерение риска компилирует анализ риска.

В содержательном плане чтобы определить экологические риски нужно оценить вероятность проявления факторов экологической опасности и вероятность нанесения определённого ущерба [16]. В настоящее время экологический аудит в части экономической оценки экологических рисков не находит широкого использования. Внедрение в практику природоохранной деятельности и, в том числе, при управлении экологи-

ческими рисками сдерживается отсутствием федерального закона об экологическом аудите.

Все свидетельства экологического аудита должны быть зарегистрированы. Одним из элементов методического обеспечения экологического аудита является документирование, то есть отражение полученной информации в рабочей документации, которая должна быть оформлена в соответствии с требованиями. При экологическом аудите используется, главным образом, значимая, так называемая, экологическая информация, которая содержит, как правило, значительное количество данных.

По результатам проведения экологического аудита оформляется заключение, содержащее мнение экологической аудиторской организации либо индивидуального экологического аудитора о степени воздействия хозяйственной деятельности на природную среду и соответствии документов в области природоохранной (экологической) деятельности аудируемого лица требованиям нормативных документов и международных стандартов в области охраны окружающей среды. В заключении также даются рекомендации и предложения по устранению выявленных недостатков.

На современном этапе состояния института экологического аудита свидетельствует о том, что скорость адаптации данного института к изменениям, происходящим в экономике, технологической структуре производства, ниже, чем сами темпы изменений. Если следовать логике модернизационного прорыва, то необходимо повышать темпы и масштабы институциональной трансформации путем совершенствования институционально-правовой среды экологического аудита, о чем свидетельствуют все успешно развивающиеся страны мирового сообщества.

Литература

1. Конституция РФ [Текст] : офиц. текст [с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 дек. 2008 г. №6-ФКЗ, от 30 дек. 2008 №7-ФКЗ] // Собрание законодательства РФ. – 2009. – №4. – Ст. 4398.
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об охране окружающей среды [Электронный ресурс]: федер. закон от 10 янв. 2002 г. №7-ФЗ (ред. от 29 дек. 2015 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России [Электронный ресурс] : приказ Госкомэкологии России от 30 марта 1998 г. №181. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Основы государственной политики в области экологического развития РФ на период до 2030 г. [Электронный ресурс]: утв. Президентом РФ 30 апр. 2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О проведении практических работ по введению экологического аудирования в РФ [Электронный ресурс]: приказ Госкомэкологии РФ от 16 июля 1998 г. №436. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Стандарты и международные рекомендации в области систем экологического менеджмента [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ecolosorse.ru/ecologs-1502-1.html>.
8. ГОСТ Р ИСО14001-2007 [Текст]. Системы экологического менеджмента. Требования и руководство по применению: национальный стандарт Российской Федерации = ISO 14001:2004: Environmental management systems. Requirements with guidance for use / Федеральное агентство по техническому регулированию и

- метрологии. – Офиц. изд. – Взамен ГОСТ Р ИСО 14001-98 ; Введ. с 12 июля 2007 г. – М. : Стандартинформ, 2007. – VI, 21 с.
9. Афоризмы [Электронный ресурс]. URL: <http://persons-aforism.ru/aforizm/13543>.
 10. Бычкова С.М. Ответственность в аудиторской деятельности [Текст] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М. : «Научная библиотека», 2014. – 203 с.
 11. Дайман С.Ю. Развитие методологии экологического аудита промышленных предприятий [Текст] : автореф. дис. ... канд. техн. наук / С.Ю. Дайман. – М., 2000. – 25 с.
 12. Макарова Н.Н. Экологический аудит и экологический учет: современный подход [Текст] / Н.Н. Макарова, Г.В. Тимофеева // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №5. – С. 168-172.
 13. Наше общее будущее [Текст] : доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР) / ред. С.А. Евтеев, Р.А. Перелет. – М. : Прогресс. 1989. – 376 с.
 14. Олсон М. Логика коллективных действий. Общественные блага и теория групп [Текст] : пер. с англ. / М. Олсон. – М. : Фонд Экономической Инициативы, 1995. – 165 с.
 15. Тимофеева Г.В. Развитие интегральной инфраструктуры АПК России: тенденции и механизмы [Текст] / Г.В. Тимофеева. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2005. – 384 с.
 16. Шмаль А.Г. Факторы экологической опасности & экологические риски [Текст] / А.Г. Шмаль. – Бронницы: МП «ИКЦ БНТВ», 2010. – 191 с.
 17. March J.G. The new institutionalism: organizational factors in political life [Text] / J.G. March, J.P. Olsen // American political science review. – 1984. – Vol. 78 ; no. 3. – Pp. 734-749.

Ключевые слова

Экологический аудит; институциональная среда; окружающая среда; аудиторская деятельность; инфологическая модель; институт; нормативный.

Макарова Надежда Николаевна

Тимофеева Галина Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Экологический аудит является достаточно эффективным инструментом, который способствует более рациональному управлению прибылью и повышению престижа экономического субъекта, улучшению качества продукции, сокращению негативного воздействия на окружающую среду в процессе хозяйственной деятельности. Реализация сущностного содержания экологического института, сформировавшегося не в полном объеме, препятствует проявлению всех его функциональных и процессуальных возможностей.

Статья посвящена рассмотрению актуальных вопросов, связанных с институциональным развитием экологического аудита, так как в настоящее время необходимы исследования, позволяющие выявить институциональную природу экологического аудита, с целью внесения скорейшего вклада в его формирование как самостоятельного института. Поскольку институциональная структура экологического аудита упорядочивает и ограничивает экологическую аудиторскую деятельность определенными рамками, в этой связи предложена его инфологическая модель.

Особый интерес представляет приведенное понятие экологического аудита как института. В ходе его исследования авторами отдано предпочтение нормативному неоинституционализму, определена институционально-правовая среда функционирования экологического аудита.

Предлагаемая статья выполнена на высоком научном уровне и может быть рекомендована к публикации.

Глинская О.С., д.э.н., доцент, заведующий кафедрой экономики, бухгалтерского учета и аудита Российского университета кооперации, Волгоградский кооперативный институт (филиал), г. Волгоград.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ