

4.2. ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ: СОВРЕМЕННЫЙ ПОДХОД

Макарова Н.Н., д.э.н., проф. кафедры
налогообложения и аудита;

Тимофеева Г.В., д.э.н., проф. кафедры экономической
теории и экономической политики

Волгоградский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Волгоградский государственный университет

Проведение экологического аудита может существенным образом повлиять на экономические и природоохранные аспекты деятельности экономического субъекта. Все факты хозяйственной жизни природоохранной деятельности экономического субъекта должны найти отражение в экологическом учете. Эта статья посвящена современному подходу к проведению экологического аудита и формированию экономико-экологических показателей экологической составляющей устойчивого развития экономического субъекта в отчетности.

В последнее время все больше экономических субъектов стали применять экологический аудит для оценки выполнения экологических требований и подробно анализируя то или иное вида деятельности, оказывающего влияние на окружающую среду.

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

В России первый случай проведения экологического аудита относится к 1892 г. Его проведение было связано с загрязнением окружающей среды в Тверском уезде отходами производства химического завода по изготовлению красок, в том числе ядовитой швейнфуртской зелени, состоящей из соединений мышьяковистых и уксусно-медных солей. Экстренным Губернским земским собранием были утверждены обязательные правила «О порядке открытия и содержания химических заводов», которые по сути явились первым документом по проведению экологического аудита. В результате Судебная палата приговорила владельца завода к уплате судебных издержек и вынесла постановление о его закрытии.

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

В ряде стран, начиная с 1990-х гг., приняты национальные стандарты в области экологического менеджмента и экологического аудита (EMAS). Международные стандарты ISO по экологическому аудиту включают методические материалы по принципам экологического аудита (ISO 14010), процедуру аудита

систем экологического управления (SO 14011/1) и квалификационные требования к специалистам по экологическому аудиту (ISO 1402). В Российской Федерации правовая и нормативная база экологического аудита по аналогии со стандартами ISO серии 14000 только формируется.

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

В настоящее время теория и практика свидетельствуют о том, что экологическая составляющая становится неотъемлемой частью развития человечества.

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 РФ и ее граждан [2]. В этих условиях развитие формального независимого института внесударственного контроля, такого, как экологический аудит, при проведении которого объективно устанавливается степень соответствия деятельности экономического субъекта требованиям природоохранного законодательства, будет способствовать максимальному ограничению негативных эффектов экологических проблем. Экологический аудит подразделяют на два вида.

1. Внутренний, который проводится самим экономическим субъектом. При этом решаются внутренние экологические задачи.
2. Внешний, который проводят по инициативе сторонних организаций, заинтересованных в деятельности экономического субъекта. Инициаторами аудита могут выступать спонсоры, головные организации, инвесторы.

В настоящее время экологический аудит проводится в обязательном и добровольном порядке. Обязательный аудит происходит по решению государственных органов: природоохранных или арбитражного суда, а добровольный (инициативный) аудит – по решению руководства экономического субъекта.

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ определены правовые основы регулирования аудиторской деятельности. Согласно ст. 1 указанного федерального закона, аудитом является независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, что не является предметом экологического аудита.

Цели экологического аудита определяются заказчиком аудита, но в любом случае ей будет являться получение свидетельств аудита для установления степени соответствия согласованным критериям. Критерии аудита используют в виде основы для сравнения, по которой определяют соответствие, они могут включать в себя применяемые политики, цели, процедуры, стандарты [4]. Таким образом, целью экологического аудита будет являться оценка соответствия предварительно установленным критериям (экологическим требованиям) проверяемой хозяйственной и иной деятельности (в том числе существующей системы управления окружающей средой), подготовка выводов и рекомендаций в выстраивании стратегии обеспечения экологической безопасности.

Для достижения целей экологического аудита И.Г. Иутин предлагает решение следующих задач [7]:

- анализ данных для выявления прошлых и существующих экологически значимых проблем;
- анализ данных для определения участков загрязненной окружающей среды, видов и масштабов загрязнения;
- выявление и оценка оборудования и технологий, связанных с охраной окружающей среды на объекте;
- анализ данных о влиянии окружающей среды на состояние здоровья населения;
- анализ ситуации в области промышленно-хозяйственной деятельности, оказывающей воздействие на окружающую среду, в том числе общественного мнения;
- анализ обеспеченности организации нормативно-правовой базой в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и экологической безопасности;
- анализ разрешительной документации в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и экологической безопасности;
- проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отражения информации о природоохранной деятельности и экологической отчетности организации, а также о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и деятельности в экологической сфере действующему законодательству РФ;
- выявление потребностей в дополнительной экологически значимой информации об объекте экологического аудита и др.

Таблица 1

ОСНОВНЫЕ ВИДЫ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА

№	Виды экологического аудита	Описание
1	Экологический аудит системы экологического менеджмента	Проверка и оценка объективным путем установленных показателей с целью определения соответствия характеристик системы экологического менеджмента специально установленным организацией критериям такой оценки
2	Инвестиционный экологический аудит	Оценка целесообразности с учетом требований экологической безопасности для установления инвестиционной привлекательности экономического субъекта при приобретении контрольного пакета акций или принятии решений по инвестиционным аспектам
3	Оценка экологического состояния территорий, собственником которых является экономический субъект	Проверка производственных процессов и осуществляемых выбросов; анализ экологической обстановки в зоне аудируемого объекта и параметров загрязнения окружающей среды
4	Экологический аудит продукции на стадии маркетинговых исследований	Оценка соответствия характеристик продукции критериям безопасности и экологичности
5	Финансовое заключение по экологическим проблемам	Оценка информации, на которой основан годовой экологический отчет или раздел финансового отчета, посвященный проблемным вопросам экологии
6	Экологический бухгалтерский аудит	Проверка состояния и достоверности организации учета

№	Виды экологического аудита	Описание
		природоохранных расходов, расчетов по платному природопользованию; анализ отражения и раскрытия должным образом в финансовой отчетности влияния экологических вопросов

В экологическом аудите отсутствуют жестко регламентированные процедуры его выполнения. В зависимости от целей в мировой практике наиболее часто имеют место основные виды экологического аудита, представленные в табл. 1.

В современных рыночных условиях экологизация производственной сферы рассматривается как экономическая категория и включается в число основных финансовых показателей. Ориентация российских экономических субъектов на экологически чистое производство становится необходима в связи с выходом на международный уровень и рассматривается в контексте успешного бизнеса. Экологически устойчивые экономические субъекты уделяют значительное внимание вопросам охраны окружающей среды, которую успешно интегрируют в свою производственную деятельность при разработке стратегии развития.

В ходе экологического аудита делаются выводы о сохранении благоприятного качества окружающей среды, возможных негативных воздействиях на нее, состоянии экологической безопасности, также оценивается степень риска, представляются квалифицированные рекомендации относительно мероприятий, которые необходимо учитывать при проектировании или строительстве, оценивается их стоимость. Данные обстоятельства учитываются при разработке стратегии бизнеса. Следовательно, в настоящее время при проведении экологического аудита зона внимания аудиторов перемещается из прошлого аудируемых субъектов в их настоящее и будущее.

Такие виды экологического аудита, как финансовое заключение по экологическим проблемам, экологический бухгалтерский аудит, а также контроль за достоверностью выдаваемой экономическим субъектом экологической информации должны быть основаны на экологическом учете экономических субъектов.

Ильичева Е.В. определяет экологический учет «как самостоятельное направление бухгалтерского учета хозяйственного субъекта, которое обеспечит бухгалтерский учет соответствующей экологической информацией, в настоящее время не имеющей систематизированного характера» [6]. Практически в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Бухгалтерская отчетность организации» 4/99 изложены основные аспекты экологического учета, которые сводятся к информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, о проводимой экономическими субъектами природоохранной деятельности. Министерство финансов РФ (Минфин РФ) рекомендует экономическим субъектам для повышения прозрачности и качества информации о деятельности организации в сфере рационального природопользования, охраны окружающей среды и экологической безопасности, особенно существенной для организаций, оказывающих на состояние окружающей среды как положительное, так и отрицательное

воздействие, в годовую бухгалтерскую отчетность организации включать дополнительные показатели и пояснения в отношении экологической деятельности организации [3]. При необходимости отчетные показатели природоохранной деятельности могут быть представлены в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм. Для заполнения некоторых форм унифицированной отчетно-статистической документации по природным ресурсам и охране окружающей среды также требуются данные экологического учета. При регулировании бухгалтерского учета и отчетности экологические вопросы не имеют целевой направленности (отсутствие концептуальных положений и методического характера экологизации учета, требований к обязательному раскрытию в отчетности экологической информации). По мнению авторов, понятие экологического учета в настоящее время в нашей стране не приобрело окончательного осмысления в содержательном аспекте и логической завершенности сформированной теоретической и прикладной системы знаний, обусловленной современной экономико-экологической действительностью.

Интегрирование учета природопользования и природоохранной деятельности в качестве составной части традиционной системы бухгалтерского учета (вариант монизма) экономического субъекта усложняется несколькими причинами.

1. Обязательный порядок учета фактов хозяйственной жизни в стоимостном денежном измерителе. Следовательно, факты хозяйственной жизни, для которых отсутствует денежный эквивалент, объектами бухгалтерского учета являться не будут.
2. Отсутствие методики полноценной и объективной оценки экологических показателей. К числу важнейших показателей экологического учета можно отнести такие как: потоки энергии, воды, израсходованного сырья, включая отходы, которые учитываются только в натуральных измерителях.

Перед учетной системой встает проблема интеграции экологического учета. В соответствии с новым интеграционным подходом экологический учет может стать частью единого информационного пространства бухгалтерского комплекса экономического субъекта как одна из подсистем базы управления с финансовыми и нефинансовыми показателями.

В связи с процессами глобализации и информатизации, по мнению авторов, возникает необходимость в проработке и внедрении новой модели экологического учета в соответствии с Руководством по отчетности в области устойчивого развития (G4). Особенность отчетов в области устойчивого развития заключается в том, что в них показываются не абстрактные цифры, а воздействие организации на интересы широкого круга заинтересованных сторон, включая бизнес, неправительственные организации, инвесторов, контролирующую организацию и др.

Руководство версии G4 учитывает требования других международных стандартов, включая 10 принципов Глобального договора Организации Объединенных Наций (2000 г.), Руководящие принципы для многонациональных корпораций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (2011 г.) и Руководящие принципы ООН в сфере бизнеса и прав человека (2011 г.), и максимально им соответствует. Руководство представляет собой также международный справочник для тех, кто интересуется вопросами

раскрытия информации о подходах в области менеджмента, а также об экологических результатах деятельности и воздействии организаций.

Экологический эффективный режим деятельности экономического субъекта позволяет снижать его воздействие на состояние окружающей среды, одновременно повышая его рентабельность. При этом получение показателей экологической эффективности возможно только посредством ведения экологического учета, одной из основных категорий эффективности является экологическая информация.

В экологическом блоке раскрываются:

- объемы использования в производстве материалов, представляющих собой переработанные или повторно используемые отходы;
- объемы потребления тепловых и водных ресурсов, бумаги, электроэнергии;
- местоположение и площадь земель, находящихся в собственности, аренде, под управлением организации и расположенных на охраняемых природных территориях, с описанием существенных воздействий деятельности, продукции и услуг на биоразнообразие;
- описываются все выбросы и отходы, в том числе выбросы озоноразрушающих веществ, с указанием массы.

Для комплексной объективной оценки следует предоставлять информацию об экологической результативности как в абсолютных, так и в относительных показателях. Абсолютные величины выражают размер (масштаб, уровень и т.д.) воздействия или использования ресурсов, что позволяет рассматривать результативность экономического субъекта в контексте тех больших систем, в которых он осуществляет свою деятельность. Относительные показатели эффективности делают возможным проведение сравнительного анализа экономических субъектов различных масштабов.

Кроме того, работа над таким отчетом помогает структурировать большой объем значимой для экономического субъекта информации, а значит, позволяет более эффективно управлять рисками и стратегиями в экологическом аспекте.

Данные об экологической составляющей устойчивого развития характеризуют воздействие организации на системы живой и неживой природы, включая землю, воздух, воду и экосистемы. Экологическая категория охватывает воздействие, связанное с потребленными ресурсами и созданными отходами (например, с выбросами, сбросами и отходами). Также она охватывает воздействия, имеющие отношение к биоразнообразию, транспорту, продукции и услугам, а также соблюдение экологического законодательства и экологические расходы. Стандартные элементы категории «Экологическая», которые представлены в табл. 2, будут полезны для подготовки отчетности в области устойчивого развития экономическим субъектам, независимо от их размера, отраслевой принадлежности или местонахождения.

Реализация внедрения экологического учета позволит повысить научный уровень организации бухгалтерского учета и формирования отчетности, эффективность использования учетной информации в управлении в соответствии с современными требованиями, предъявляемыми в условиях эколого-экономического развития.

Таблица 2

СПЕЦИФИЧЕСКИЕ СТАНДАРТНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ОТЧЕТНОСТИ G4 КАТЕГОРИИ «ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ»

Аспекты	Показатели для оценки экологической устойчивости
Материалы	EN 1. Израсходованные материалы по массе или объему. EN 2. Доля материалов, представляющих собой переработанные или повторно используемые отходы
Энергия	EN3. Потребление энергии внутри организации. EN4. Потребление энергии за пределами организации. EN5. Энергоемкость. EN6. Сокращение электропотребления. EN7. Снижение потребности в энергии реализованной продукции или услуг
Вода	EN8. Общее количество воды с разбивкой по источникам. EN9. Источники воды, на которые оказывает влияние водозабор организации. EN10. Доля и общий объем многократно и повторно используемой воды
Биоразнообразие	EN11. Производственные площадки, находящиеся в собственности, в аренде или под управлением организации и расположенные на охраняемых природных территориях и территориях с высокой ценностью биоразнообразия вне их границ или примыкающие к таким территориям. EN12. Описание существенных воздействий деятельности, продукции и услуг на биоразнообразие на охраняемых природных территориях с высокой ценностью биоразнообразия вне границ охраняемых природных территорий. EN13. Сохраненные или восстановленные местообитания. EN14. Общее число видов, занесенных в Красный список Международного союза охраны природы (МСОП) и национальный список охраняемых видов, местообитания которых находятся на территории, затрагиваемой деятельностью организации, с разбивкой по степени угрозы существованию вида
Выбросы	EN15. Прямые выбросы и парниковые газы (область охвата 1). EN16. Косвенные энергетические выбросы парниковых газов (область охвата 2). EN17. Прочие косвенные выбросы парниковых газов (область охвата 3). EN18. Интенсивность выбросов парниковых газов. EN19. Сокращение выбросов парниковых газов. EN20. Выбросы озоноразрушающих веществ (ОРВ). EN21. Выбросы в атмосферу NO _x , SO _x и других значимых загрязняющих веществ
Сборы и отходы	EN22. Общий объем сбросов с указанием качества сточных вод и принимающего объекта. EN23. Общая масса отходов с разбивкой по видам и методам обращения. EN24. Общее количество и общий объем существенных разливов. EN25. Масса перевезенных, импортированных, экспортированных или переработанных отходов, считающихся опасными согласно I, II, III и VIII к Базельской конвенции, а также процент международных перевозок отходов. EN26. Принадлежность, размер, статус охраны и ценность с точки зрения биоразнообразия водных объектов и связанных с ними местообитаний, на которые оказывают существенное влияние сбросы организации и поверхностный сток с ее территории
Продукция и услуга	EN27. Степень снижения воздействия продукции и услуг на окружающую среду. EN28. Доля проданной продукции и ее упаковочных материалов, возвращаемой для переработки производителю с разбивкой по категориям
Соответствие требованиям	EN29. Денежное значение существенных штрафов и общее число нефинансовых санкций, наложенных за несоблюдение экологического законодательства и нормативных требований
Транспорт	EN30. Значимое воздействия на окружающую среду перевозок продукции и других товаров и материалов, используемых для деятельности организации, и перевозок рабочей силы
Общая информация	EN31. Общие расходы и инвестиции на охрану окружающей среды с разбивкой по типам
Экологическая оценка поставщиков	EN32. Процент новых поставщиков, прошедших оценку по экологическим критериям. EN33. Существенное фактическое и потенциальное отрицательное воздействие на окружающую среду в цепочке поставок и принятые меры
Механизмы подачи жалоб на экологические проблемы	EN34. Количество жалоб на воздействие на окружающую среду, поданных, обработанных и урегулированных через официальные механизмы их подачи

Проблемы, связанные с обеспечением устойчивого и экологически безопасного развития общества находятся в центре внимания специалистов по экономике природопользования. Учет деятельности и отчет экономического субъекта в области устойчивого развития экономического субъекта в соответствии с Руковод-

ством G4 содержат настолько многогранную информацию в экологической сфере, поэтому отчеты не могут ограничиться только цифровыми показателями, что имеет важное значение для решения задач экологического аудита.

Решение задач экономико-экологического характера в РФ и за рубежом в настоящее время еще не полностью гармонизировано, поэтому в этом направлении предстоит большая работа. В связи с этим изучение различных элементов передовых технологий западной рыночной экономики в целях всемерного повышения качественного уровня в сфере экологического учета и аудита позволит осуществить оценку и управление экологическими показателями.

Литература

1. Об охране окружающей среды [Электронный ресурс]: федер. закон от 10 янв. 2002 г. №7-ФЗ (ред. от 12 марта 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. 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».
3. О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ №ПЗ-7/2011. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Бариленко В.И. и др. Основы бизнес-анализа [Текст] : учеб. пособие / В.И. Бариленко, В.В. Бердников, Р.П. Булыга [и др.] ; под ред. В.И. Бариленко. – М. : КНОРУС, 2014. – 272 с.
5. Доклад конференции ООН по окружающей среде и устойчивому развитию [Текст] : Рио-де-Жанейро, 1992. Т. 1. – Нью-Йорк, 1993.
6. Ильичева Е.В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Е.В. Ильичева. – Орел : ГОУ ВПО «Орловский госуд. технический ун-т», 2010. – 44 с.
7. Иутин И.Г. Экологический аудит: роль, сущность и вопросы, требующие правового регулирования [Текст] / Иутин И.Г. // Государство и право. – 2008. – №4. – С. 108-112.
8. Макарова Н.Н. Анализ и моделирование институционально-правовой среды экологического аудита [Текст] / Н.Н. Макарова, Г.В. Тимофеева // Сб. науч. трудов Всероссийской науч.-практ. конф. «Управление стратегическим потенциалом регионов России: методология, теория, практика» / Волгоградский гос. техн. ун-т ; редкол.: А.В. Копылов (отв. ред.) и [и др.] (Ч. 2). – Волгоград : ИУНЛ ВолгГТУ, 2014. – С. 54-57.
9. Руководящие указания по аудиту систем менеджмента [Электронный ресурс] : ГОСТ Р ИСО 19011-2012 : приказ Федер. служба по экологическому, технологическому и атомному надзору от 19 июля 2012 г. №196-ст. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. G4 sustainability reporting guidelines, 2014. URL: <https://www.globalreporting.org>.

Ключевые слова

Экологический аудит; экологический учет; окружающая среда; природоохранная деятельность; отчетность; устойчивое развитие; экологический аспект.

Макарова Надежда Николаевна

Тимофеева Галина Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Экологическая интеграция Российской Федерации в мировое экономическое сообщество, усиление требований законодательства в области охраны окружающей среды и рационального природопользования выдвигают на первый план дальнейшего развития специального направления в аудиторской деятельности – экологического аудита, который становится одним из основных инструментов обеспечения устойчивого развития экономики. В основу достоверной экономической информации, характеризующей воздействие субъектов хозяйствования на окружающую среду, должна быть положена надежная система экологического учета.

Современное учетное пространство предписывает необходимость разработки комплексной научно-устанавливающей концепции экологического учета и отчетности. В настоящее время отчетность российских экономических субъектов по экологическим показателям ограничена в основном статистическими формами. Авторами предлагается внедрение такой модели экологического учета, которая бы соответствовала Руководству по отчетности в области устойчивого развития (G4), также ими в данном контексте подробно раскрыты стандартные элементы категории «Экологическая».

Калиничева Р.В., д. э. н., профессор, проректор по научной работе Волгоградского кооперативного института, филиала АНО ОВО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации».