


Обзорная статья / Review article
УДК 657.6: 504.75
DOI: 10.18470/1992-1098-2020-2-6-16

Организационно-методологические механизмы осуществления экологического аудита в Российской Федерации

Назирхан Г. Гаджиев¹ , Хамида Г. Ахмедова², Сергей А. Коноваленко³, Марат Н. Гаджиев¹

¹Дагестанский государственный университет, Махачкала, Россия

²Московский государственный университет технологий и управления им. К.Г. Разумовского (ПКУ), Москва, Россия

³Рязанский филиал Московского университета МВД России им. В.Я. Кикотя, Рязань, Россия

Контактное лицо

Назирхан Г. Гаджиев, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Аудит и экономический анализ», Дагестанский государственный университет; 367000 Россия, г. Махачкала, ул. М. Гаджиева, 43А.

Тел. +7(8722)682939

Email nazirhan55@mail.ru

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-6321-3543>

Формат цитирования

Гаджиев Н.Г., Ахмедова Х.Г., Коноваленко С.А., Гаджиев М.Н. Организационно-методологические механизмы осуществления экологического аудита в Российской Федерации // Юг России: экология, развитие. 2020. Т.15, N 2. С. 6-16. DOI: 10.18470/1992-1098-2020-2-6-16

Получена 26 июля 2019 г.

Прошла рецензирование 13 ноября 2019 г.

Принята 18 января 2020 г.

Резюме

Цель. Совершенствование организационно-методологических и правовых механизмов осуществления экологического аудита в Российской Федерации с учетом действующей нормативной базы и зарубежного опыта в этой сфере.

Обсуждение. Рост экономики признается всеми как положительное и необходимое явление в общественном развитии. Однако у данного процесса есть и обратная сторона – ежегодно предприятия отравляют воздух токсичными выбросами, сточные воды загрязняют водоемы, радиоактивные отходы делают земли непригодными для культивации. Все это является причиной ухудшения экологической обстановки в стране и мире. Актуальность данного исследования обусловлена тем, что экологический аудит, являясь инструментом повышения инвестиционной привлекательности, позволяет решать государственные задачи в области экологической безопасности страны, усилить контроль за соблюдением экологического законодательства правоохранительным органам. В настоящее время отечественными специалистами признана необходимость развития данного направления аудита. Однако до сих пор нет разработанной нормативно-правовой базы, методики осуществления экологического аудита. Все это в определенной мере сдерживает развитие организационных механизмов осуществления экологического аудита.

Выводы. В этой связи в статье авторами всесторонне рассматривается современный отечественный и зарубежный опыт экологического аудирования, его недостатки и преимущества. При этом экологический аудит рассматривается как самостоятельный институт, призванный снижать риски хозяйствующих субъектов на основе соблюдения экологических норм и требований международных стандартов. По мнению авторов, экоаудиторское заключение следует рассматривать как юридический документ, признаваемый субъектами экоаудиторских правоотношений.

Ключевые слова

Экологический аудит, международные стандарты, риски, природопользование, экологическая безопасность, окружающая среда.

Organizational and methodological mechanisms for implementation of environmental auditing in the Russian Federation

Nazirkhan G. Gadzhiev¹ , Khamida G. Akhmedova², Sergey A. Konovalenko³ and Marat N. Gadzhiev¹

¹Dagestan State University, Makhachkala, Russia

²Moscow State University of Technology and Management, Moscow, Russia

³Ryazan Branch, V.Y. Kikot Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of the Russia Federation, Ryazan, Russia

Principal contact

Nazirkhan G. Gadzhiev, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Audit and Economic Analysis, Dagestan State University; 43A M. Gadzhieva St, Makhachkala, Russia 367000.

Tel. +7(8722)682939

Email nazirhan55@mail.ru

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-6321-3543>

How to cite this article

Gadzhiev N.G., Akhmedova Kh.G., Konovalenko S.A., Gadzhiev M.N. Organizational and methodological mechanisms for implementation of environmental auditing in the Russian Federation. *South of Russia: ecology, development*. 2020, vol. 15, no. 2, pp. 6-16. (In Russian) DOI: 10.18470/1992-1098-2020-2-6-16

Received 26 July 2019

Revised 13 November 2019

Accepted 18 January 2020

Abstract

Aim. The purpose of this article is the improvement of organizational, methodological and legal mechanisms for environmental auditing in the Russian Federation, taking into account the current regulatory framework and foreign experience in this area.

Discussion. Economic growth is recognized by all as a positive and necessary phenomenon in social development. However, this process has a flip side - every year, enterprises poison the air with toxic emissions, waste water damages water bodies and radioactive waste makes land unsuitable for cultivation. All this causes environmental degradation both in Russia and the broader world. The relevance of this study is that environmental auditing as a mechanism to increase the attractiveness of investment facilitates the solution of state problems of environmental safety and the strengthening of environmental law enforcement. While domestic experts currently recognize the need to develop this area of auditing, there is still no fully developed legal framework and methodology for its implementation within the Russian Federation. To a certain degree this restrains the development of organizational mechanisms for environmental auditing.

Conclusion. The authors have comprehensively examined the current domestic and foreign experience in environmental auditing, its advantages and disadvantages. The environmental audit is also considered as an independent institution of governance, designed to reduce risks of business entities on the basis of compliance with environmental norms and international standards. According to the authors, an eco-audit report should be considered as a legal document recognized as a component of conformity within eco-auditing legal relations.

Key Words

Environmental audit, international standards, risks, environmental management, environmental safety, environment.

ВВЕДЕНИЕ

Сегодня проблемы, связанные с отрицательным воздействием человека на экологическую систему и рациональным природопользованием, являются объектом широких дискуссий многих ученых – исследователей и практиков. Оценка степени вредного воздействия на окружающую среду – проблема как самих природопользователей, так и государственных контрольных органов с позиции внедрения новых эколого-экономических категорий и решений. Такой новой категорией, к примеру, признается «экологический аудит» [1; 2].

Более того, в современной экономической науке появилось новое понятие и даже идеология «Global Commons», основной темой которой является вопрос об устойчивости социально-экономического развития, то есть формирования основ «экологичной экономики» [3].

Согласно Федеральному Закону «Об охране окружающей среды» экологический аудит это «независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем требований, в том числе нормативов и нормативных документов, федеральных норм и правил, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовка рекомендаций по улучшению такой деятельности» [4].

В специальной литературе исследователи по-разному определяют экологический аудит как вид деятельности. Например, Г.П. Серов под экологическим аудитированием предлагает понимать «коммерческую деятельность по проведению независимых вневедомственных мероприятий, осуществляемой на основании договора и заключающихся в сборе и оценке достоверности информации о финансовом положении и экологической безопасности аудируемого предприятия» [5].

В проекте Федерального закона Российской Федерации «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности» (статья 1) прописано, что «экологический аудит – независимая, документированная оценка соответствия объектов экологического аудита требованиям в области охраны окружающей среды» [6].

По мнению Л.В. Чхутиашвили экологический аудит – это независимая, документированная проверка хозяйственной деятельности аудируемого лица в области охраны окружающей среды, эффективного использования минеральных и органических ресурсов с учетом требований обеспечения экологической безопасности, оценка достоверности его экологической отчетности и экологической устойчивости с целью снижения его воздействия на окружающую среду [7].

Согласно международному стандарту ИСО 14012-96 «Руководящие указания по экологическому аудиту. Квалификационные критерии для аудиторов в области экологии» под экологическим аудитом понимается независимая оценка и соблюдение нормативных требований в области охраны экологии хозяйствующими субъектами, а также подготовка рекомендаций в сфере экологической деятельности [8].

Главная задача экологического аудита – поиск оптимальных (наилучших) путей сочетания экономического и экологического регулирования хозяйственной деятельности организации [9].

Изучая нормативные аспекты организации и применения экологического аудита в нашей стране, можно сделать вывод, что нормативно-правовая база в этой области разработана в неполной мере, вследствие этого наблюдается недостаточный уровень развития экологического аудита. В связи с этим представляет интерес изучение современного состояния и уровня экологического аудита природоохранных мероприятий и снижения экологического риска в зарубежных странах.

ОБСУЖДЕНИЕ

Широкое использование экологический аудит первоначально получил при контроле деятельности крупных промышленных корпораций в Соединенных Штатах. Возникающие крупные аварии на промышленных предприятиях стали привлекать все большее внимание, и фактор окружающей среды рассматривался как один из приоритетных направлений, а при осуществлении внутреннего контроля необходимой была признана оценка негативного воздействия, оказываемого на окружающую среду. При этом главная задача экологического аудита состояла в информировании руководства предприятия о мерах по соблюдению действующего природоохранного законодательства, о снижении экологических рисков и снижения уровня отрицательного воздействия на биосферу.

Экологический аудит за рубежом, по существу, является одним из важнейших инструментов управления окружающей средой. Поэтому развитию экологического аудита в западных странах, как одному из основных и эффективных инструментов снижения экологических рисков и уменьшения пагубного воздействия на окружающую среду, уделяется особое внимание. Тому свидетельство – наличие множества законов и постановлений в области охраны природопользования и ужесточение действующего экологического законодательства, формирование негосударственных экологических организаций, которые своими усилиями принуждают крупные промышленные предприятия осуществлять природоохранные мероприятия и оценивать свою производственную деятельность с экологической точки зрения.

Методология осуществления экологического аудита, появившаяся в аудиторской практике США, нашла свое применение и в европейских странах, но с учетом национальных особенностей учетной и аудиторской практики этих стран. В Великобритании экологический аудит это прежде всего управленческий инструмент внутреннего контроля, который необходим для обеспечения соблюдения минимальных нормативных требований в сфере экологии, финансов и производства. Использование принципа добровольности и минимальных требований в системе экологического аудита как исключительно внутреннего инструмента и средства деловой репутации предприятий во многом отличаются, например, от

трактовки и принципов использования реализации экологического аудита в Германии.

В Германии для компаний установлено жесткое выполнение всех экологических требований и нормативов, что отражено в «Руководстве по экологическому менеджменту и экологическому аудиту ЕС». В качестве альтернативного варианта контролю со стороны государственных экологических служб рассматривается вариант внедрения систем экологического менеджмента, а в дальнейшем независимой проверки экологическими аудиторами. Такой же позиции придерживается Франция.

Основными факторами широкого распространения процедур экологического аудита в США и европейских странах явились ужесточение экологического законодательства и образование единого экономического пространства для развития торговых и иных отношений. В ряде стран процедуры экологического аудита реализуются посредством национальных стандартов. Базовым из числа таких стандартов является стандарт – BS 7750.

В России экологический аудит стал применяться в начале 90-х годов XX века. Первые попытки по внедрению и реализации процедур экологического аудита с учетом опыта зарубежных стран были предприняты в нашей стране в 1992 году и первоначально был определен и признан как важное направление деятельности в связи с принятием документа «Положение об экологическом аудировании в транспортном комплексе». Широкого применения данный документ, однако не получил и экологический аудит в нашей стране начал развиваться с 1995 года, после принятия Правительством РФ постановления «О лицензировании отдельных видов деятельности».

В то же время по действующему законодательству экологический аудит не подлежит государственному регулированию посредством лицензирования этой деятельности. В 1998 г. был принят ряд правовых актов Государственным комитетом экологии России в области экологического аудита, в том числе установившие правила их аттестации. Но, развитие этого направления сдерживалось отсутствием необходимой правовой и нормативной базы. В этих условиях Министерством природных ресурсов Российской Федерации предпринимались меры, направленные на организацию регулирования экоаудиторской деятельности, обеспечение качества предоставляемых услуг и, в конечном итоге, внедрение экологического аудита в природоохранную деятельность, как органов государственной власти, так и свободных рыночных агентов.

В сложившейся ситуации принятие закона «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности» на федеральном уровне в полной мере отвечало бы потребностям практики.

Сегодня в условиях повсеместного нарушения действующего законодательства в сфере экологии появилась также необходимость введения института уполномоченного по проблемам экологии при президенте РФ с широкими полномочиями. Появления данного института власти обеспечит усиления контроля

общественных организаций и органов власти в сфере экологической безопасности государства.

Отсутствие системы государственного регулирования данного вида деятельности в процессе зарождения и на первичном этапе его развития в нашей стране привело к тому, что иностранные инвесторы осуществлявшие реальные инвестиции в экономику России в основном привлекали зарубежные экоаудиторские фирмы или их представительства. Экологический аудит на начальном этапе использовался международными финансовыми и инвестиционными структурами в качестве процедуры необходимой для получения правительственных гарантий и минимизации экологических рисков при осуществлении крупномасштабных инвестиционных программ и проектов. Однако экологический аудит в этот период осуществлялся преимущественно зарубежными транснациональными аудиторскими фирмами и в основном по договорам зарубежных инвестиционных фондов. Таким образом, основная доля рынка экоаудиторских и консалтинговых услуг в России принадлежала международным аудиторским организациям. Начиная с 2012 г. развитие экологического аудита связано с совершенствованием нормативных правовых документов федерального уровня, а также со вступлением России в ВТО и постепенной интеграцией России в международную систему экологической безопасности.

В результате анализа зарубежного опыта, изучения системы экологического менеджмента и экологического аудита других государств, можно отметить, что в России экологический аудит сочетает в себе элементы финансового аудита (так как базируется на нем) и контрольной природоохранной деятельности (в части оценки ущерба от воздействия на окружающую среду и применяемых к нарушителям санкций). В настоящее время экологический аудит постепенно эволюционирует в механизм оценки возможностей повышения экологической и экономической эффективности деятельности хозяйствующих субъектов во всех секторах экономики. Основой такого аудиторского контроля выступает система бухгалтерского учета [10].

Отдельные аспекты экологического аудита сегодня внедряются в деятельности правоохранительных органов. В частности, в подразделениях экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России инструментарий экологического аудита применяется при оценке экономического ущерба государству от загрязнения окружающей среды в ходе выявления и расследования преступлений, предусмотренных главой 26 УК РФ «Экологические преступления». Действующие системы оценки ущерба ориентированы, прежде всего, на учет фактических затрат по прекращению эксплуатации объектов, осуществляющих вредные выбросы и загрязнения окружающей среды. Такой подход не позволяет реально оценить весь объем ущерба, нанесенный экологии и обществу и, по сути, не позволяет адекватно наказать хозяйствующие субъекты за целенаправленное разрушение экологическим систем. Применение «риск-ориентированного» подхода и системы актуарных оценок, широко

используемых в методологии экологического аудита за рубежом, дает возможность включить в величину ущерба государству (экологии) затраты на восстановление окружающей среды с учетом их индексации на будущие периоды и штрафных санкций. Все это обеспечивает возможность сделать оценку ущерба экологии более реалистичной и приемлемой с экономической точки зрения. Вместе с тем требуется законодательное закрепление методик экологического аудита для возможности предотвращения ухода виновных лиц от уголовной и административной ответственности в сфере экологического законодательства, а также формирования необходимой судебной практики по привлечению к экологической ответственности юридических лиц.

Таким образом, экологический аудит находит широкое развитие в части формирования и анализа информации об экологическом и технико-экономическом состоянии производства, для оптимизации эколого-экономических показателей, повышения конкурентоспособности продукции,

минимизации экологических рисков, повышения инвестиционной привлекательности, оптимизации природоохранной деятельности хозяйствующих субъектов, пресечения преступлений в сфере экологии, обеспечения технико-производственной и экологической безопасности и др.

Федеральный закон «Об охране окружающей среды» №7-ФЗ определяет экологический аудит как «независимую, комплексную, документированную оценку 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». Как было отмечено выше, большинство российских исследователей определяют экологический аудит как одно из направлений финансового аудита, имеющих ряд общих свойств. Сравнительный анализ финансового и экологического аудита представлен в таблице 1.

Таблица 1. Сравнительный анализ финансового и экологического аудитов

Table 1. Comparative analysis of financial and environmental audits

Финансовый аудит Financial audit	Экологический аудит Environmental audit
Применяемые законом нормы (принципы, требования) Applicable law (principles, requirements)	Инициативная деятельность компании Activities initiated by a company
Осуществляется ежегодно Carried out annually	Нет постоянного расписания There is no permanent schedule
Подтверждение в официальном бюллетене Confirmation in an official bulletin	Советы и рекомендации Advice and recommendations
Проводится внешней независимой компанией Undertaken by an external independent company	Является внутренним механизмом управления компаний Internal mechanism of company management
Регулируется в рамках принятых стандартов, правил Regulated within framework of accepted standards and rules	Регулируется отдельными правилами и стандартами, в т.ч. международными Regulated by separate rules and standards, incl. international
Определяемый законодательством минимальный объем работы Minimum amount of auditing work determined by law	Требования к осуществляемой работе устанавливаются отдельно Requirements for work undertaken are set out separately

Следовательно, можно определить базовые принципы действия механизма экологического аудита в нашей стране [11]:

- профилактика ущерба окружающей среде и экологии;
- охрана жизни и здоровья человека;
- обязанность каждого гражданина и экономического субъекта охранять окружающую среду (в соответствии со ст.58 Конституции РФ);
- вовлечение граждан и общественности в механизм охраны окружающей среды и принятия решения;
- обеспечение рационального использования природных и биологических ресурсов.

В настоящее время Правительством РФ ведется активная подготовка проектов федеральных законов в области экологической аудиторской деятельности на период до 2030 г.

С января 2018 года утратили силу федеральные стандарты аудита и введены в действие международные стандарты, унифицирующие деятельность аудиторов во всем мире. Такого рода стандарты также разработаны и в сфере экологического аудита. Однако они не нашли широкого применения в нашей стране. В отечественной практике чаще всего используются директивы и рекомендации Федеральной службы по надзору в сфере природопользования (Росприроднадзора). Конечно, данные рекомендации учитывают особенности системы сертификации и стандартизации экологической деятельности, но вместе с тем не раскрывают механизм оценки и страхования экологических рисков. По нашему мнению, российским экологическим аудиторам следует использовать в работе международные стандарты серии ISO 14000.

Серия стандартов ISO 14000 содержит практические инструменты для различных экологически-ответственных компаний и организаций.

ISO 14001:2015 и данная серия стандартов, такие как ISO 14006:2011 содержат информацию о системах окружающей среды для достижения необходимых целей. В других стандартах этой серии акцент сделан на специфических подходах, таких как аудит, коммуникации, маркировка и анализ жизненного цикла, а также на проблемах окружающей среды, таких как климатические изменения. ISO 14001:2015 содержит критерии к системам менеджмента окружающей среды и, опираясь на эти критерии можно пройти сертификацию. Он может быть использован любой организацией независимо от деятельности или сектора. Применение ISO 14001:2015 предоставляет заинтересованным сторонам гарантию в том, что влияние на окружающую среду будет минимальным.

Рассматривать нормативно-правовое регулирование экологического аудита в нашей стране следует с основополагающего источника законодательства – Конституции Российской Федерации. Она содержит статьи, связанные с природопользованием и охраной окружающей среды. К их числу относятся:

- ст. 1, 2 Конституции РФ, которые гарантируют соблюдение и защиту прав и свобод человека, и гражданина;
- ст. 42 Конституции РФ, которая обеспечивает право гражданина на достойный уровень экологической безопасности;
- ст. 58 Конституции РФ, которая устанавливает обязанность сохранять природу и окружающую среду, бережно относиться к природным богатствам.

Так как первоначально сложилась система финансового аудита, в Российской Федерации проведение общего аудита регламентируется Федеральным законом от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Однако нормативный акт не вводит в официальный экономический словарь дефиницию «экологическое аудирование» или «экологический аудит». Сегодня утвержден перечень нормативных правовых актов, которые устанавливают экологический аудит как правовую категорию.

Федеральный закон №7-ФЗ «Об охране окружающей среды» раскрывает следующую трактовку экологического аудита: «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».

Федеральный закон №96-ФЗ «Об охране атмосферного воздуха» устанавливает отдельные аспекты контрольной деятельности в части обеспечения безопасности экологических систем, согласно документу, органам государственной власти предоставлена возможность осуществлять контроль над состоянием атмосферы и водных ресурсов, вносить предложения о необходимости осуществления экологического аудита объектов хозяйственной и иной деятельности.

Необходимость проведения экологического аудита определена также в «Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г., утвержденной распоряжением Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. №1662-р». В документе определена главенствующая роль государства по формированию единых правил, требований и системных мер осуществления экологического аудита для всех предприятий с различными организационно-правовыми формами собственности. Вместе с тем реализация организационных и управленческих системных мер по обязательному внедрению экологического аудита в РФ пока откладывается в ближайшей перспективе.

Распоряжением Правительства РФ от 05 сентября 2011 г. №1538-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Южного федерального округа до 2020 года» предусмотрено проведение экологического аудита с целью выявления проблемных ситуаций, источников и характера загрязнения окружающей среды, оценки их влияния на качество городской среды.

Распоряжением Правительства РФ от 05 июля 2010 г. №1120-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Сибири до 2020 года» предусматривается создание эффективного экологического сектора экономики, в том числе формирование рынка экологических услуг, продвижения экологического аудита, экологического лицензирования и сертификации, страхования рисков, технологической безопасности.

С переходом в январе 2018 года на международные стандарты аудиторской деятельности, которые являются обязательными для исполнения, не утратили силу стандарты, имеющие непосредственное отношение к окружающей среде. Следует учесть, что стандарты серии ISO 14000 тщательно прописывают порядок организации управления охраной окружающей среды, причем они могут применяться к любому юридическому лицу и позволяют ему выходить с отечественной продукцией на международный рынок после получения соответствующего положительного заключения эколога.

На данный момент в нашей стране законодательное регулирование данного направления аудита не в полной мере завершено. Главной проблемой в области нормативного регулирования экологического аудита в нашей стране, на наш взгляд, можно считать отсутствие ФЗ «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности». Нормативно-правовое регулирование экологического аудита в Российской Федерации осуществляется на основе Федерального закона от 10.01.2002 г. №7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Однако, данный закон лишь вносит общие принципы проведения экологического аудита и не обязывает компании проводить обязательный экологический аудит с получением соответствующего аудиторского заключения.

В современных условиях хозяйствования аудиторские заключения российских экологов-

аудиторов используются только компаниями по собственной инициативе (отсутствует принцип обязательности), сугубо для минимизации налоговых и финансовых рисков. Все эти факты требуют принятия Федерального закона «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности», проект которого уже разработан.

По нашему мнению, требуется включить в законопроект следующие нормы:

- обязательный аудит может проводиться не только в случаях, установленных Федеральным законом, но и по инициативе государственного органа;
- определить квалификационные требования к экоаудиторам.

Это существенно расширит сферу применения экологического аудита и повысит ответственность и эффективность деятельности экоаудиторов.

В настоящее время значительный интерес представляет информационное обеспечение экологического аудита в Российской Федерации. Проведение экологического аудита невозможно представить без информационных технологий, которые используются на протяжении всей процедуры экологического аудита, начиная со стадии сбора экоинформации, заканчивая анализом и принятием решения.

Методология экологического аудита предполагает формирования значительной базы данных в части информации по биологическим, техническим, экономическим и трудовым ресурсам, обработка которой возможна только при применении автоматизированных информационных систем.

Например, для обработки информации экологического аудита могут применяться географические информационные системы (ГИС), дающие возможность исследовать, анализировать, прогнозировать и сравнивать различные массивы данных, оперативно контролировать параметры процессов, формируя целостную картину ГИС, определять экологически опасные объекты и компоненты экологической системы, на которые осуществляется воздействие, а также его характер, направленность и интенсивность.

Также аудиторы могут на стадии принятия решения использовать автоматизированные экспертно-аналитические системы, позволяющие из множества вариантов выбрать наиболее оптимальный.

В ходе проведения аудиторской проверки требуется сформировать достаточные доказательства для составления обоснованного и объективного аудиторского заключения. При этом следует учитывать, что используемая информация должна обеспечивать аудиторские доказательства в объеме достаточном для выражения мнения аудитора [12].

Функции отдела бухгалтерии и экологической службы для каждого отдельно взятого хозяйствующего субъекта могут быть различны (в рамках природоохранной деятельности). Однако между экономическим и экологическим аспектами их деятельности существует тесная связь.

Система экологического менеджмента и экологический учет на предприятии является источником и базой для разработки нормативов и

лимитов на сбросы загрязняющих веществ, и как следствие служит базой для расчетов платежей в бухгалтерии. Вся первичная документация в сфере экологических отношений формируется экологической службой и бухгалтерией хозяйствующего субъекта. К такой информации следует отнести затраты на очистные сооружения, расходы по сокращению и минимизации выбросов в воду и атмосферу, платежи в бюджет в виде различных сборов за загрязнение окружающей среды, штрафы, пени и неустойки за нарушение требований законодательства в сфере природоохранной деятельности.

Для учета выбросов отходов и вредных веществ компании применяют следующие унифицированные формы: ПОД-1 «Журнал учета стационарных источников загрязнений, и их характеристика», ПОД-2 «Журнал выполнения мероприятий по сокращению выбросов загрязняющих веществ в атмосферу», ПОД-3 «Журнал учета работы пылегазоочистного оборудования». На основании Приказа Росстата от 11.06.2014 г. №430 «О признании недействующим на территории Российской Федерации приказа Центрального статистического управления СССР от 9.06.1981 г. №329 «Об утверждении форм первичной учетной документации по охране воздушного бассейна» отменены формы ведения первичного учета выбросов ПОД-1, ПОД-2, ПОД-3. В настоящее время данные формы носят рекомендательный, а не обязательный характер. В то же время, новые типовые формы не разработаны.

Внутренняя документация и внутренняя отчетность хозяйствующего субъекта по экологическим вопросам также разрабатывается его экологической службой. Системы внутренней отчетности действуют в большинстве крупных и средних предприятий. Еще один внутренний документ, служащий одним из основных источников информационной базы при проведении экологического аудита – экологический паспорт предприятия. Это документ, в полной мере характеризует взаимоотношения предприятия с окружающей средой. Состоит он обычно из трех частей и содержит сведения о видах используемого на предприятии сырья, информацию о схемах выработки основных видов продукции, производимых предприятием, содержит сведения о системах очистки и утилизации отходов производственного процесса и т.д.

Помимо фактических данных, в нем содержится информация о планируемых мероприятиях экологического характера, например, план о снижении объема выбросов в окружающую среду, анализ результатов проводимых природоохранных мероприятий и т.д. Существует ряд показателей, который обязателен к раскрытию в экологическом паспорте независимо от типа предприятия и видов производимой продукции.

По нашему мнению, экологический паспорт предприятия должен быть основополагающим отчетным документом в работе экологического аудитора, поскольку в нем отражаются все сведения, необходимые для оценки деятельности предприятия с экологической точки зрения, а также предоставляет аудитору возможность в наиболее короткие сроки

изучить исчерпывающее количество экологической информации об аудируемом лице.

Для проведения экологического аудита и выражения мнения аудитора информационную базу предприятия можно считать вполне достаточной. Для получения наиболее полных сведений, по нашему мнению, необходимо объединить части информационной системы предприятия, собрать

данные по обособленным отделам – бухгалтерии, экологической службы и т.д. и таким образом своевременно получить наиболее полную информацию, характеризующую предприятие в экологическом аспекте. Информационная база экологического аудита в разрезе каждого источника информации, представлена в таблице 2.

Таблица 2. Источники информации экологического аудита деятельности предприятия

Table 2. Sources of information on the environmental audit of the enterprise

Наименование Designation	Вид Type	Содержание (описание) Contents (description)
1. Нормативно-законодательная документация: 1. Normative and legislative documentation:	1.1. Внешняя 1.1. External	Необходимый состав локальных нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность экологического аудитора Necessary composition of local regulatory acts governing the activities of the environmental auditor
	1.2. Внутренняя 1.2. Internal	Экологическая политика, учетная политика предприятия, внутренние стандарты «Управление охраной окружающей среды» Environmental policy, enterprise accounting policies, internal standards of environmental management
2. Отчетность: 2. Reporting:	2.1. Внешняя статистическая экологическая 2.1. External statistical environmental	Ф №2-ТП (ВОЗДУХ), Ф-№4-ОС Экологический паспорт природопользователя f No. 2-TP (AIR), F-No. 4-OS Environmental passport of nature resource user
	2.2. Внутренняя экологическая 2.2. Internal environmental	Баланс водопотребления и водоотведения за год Состав, содержание и вес отходов производства и потребления за год Годовой отчет о выполнении природоохранных мероприятий Нормативные и сверхнормативные расчеты платы за загрязнения экологической системы Balance of water consumption and sanitation per year Composition, content and weight of production and consumption waste per year Annual report on implementation of environmental measures Regulatory and excess normative calculations of charges for environmental pollution
3. Документооборот экологического учета: 3. Document circulation of environmental accounting:	3.1. Регистры синтетического и аналитического учета 3.1. Registers of synthetic and analytical accounting	Анализ, карточки счетов учета затрат, ведомости аналитического учета по счетам учета затрат, капитальных вложений, оборотные ведомости, ведомости расчетов с бюджетом, ведомость инвентаризации отходов, главная книга Analysis, record cards of expenditure accounting, statements of analytical accounting of accounts of accounting of expenses, capital investments, turnover statements, statements of calculations with budget, statement of waste inventory, general ledger
	3.2. Расчеты налоговых сборов в экологической сфере 3.2. Environmental tax calculations	Расчет сборов за загрязнение окружающей среды, экологические сборы Calculation of charges for environmental pollution, environmental fees
	3.3. Первичная документация 3.3. Primary documents	Накладная, счет, инвентаризационные карточки учета объектов основных средств, акт приемки-передачи основных средств (НМА), расчет износа основных средств, лимитно-заборные карты, талон учета вывозимых отходов Invoice, account, inventory cards of fixed assets, acceptance certificate of fixed assets (NMA), calculation of fixed assets depreciation, limit-fence cards, coupon of accounting for exported waste
4. Техническая документация 4. Technical documentation		Технические паспорта оборудования, основных средств, проекты планов строительства и ликвидации объектов хозяйственной деятельности Technical passports of equipment, fixed assets, draft plans for construction and liquidation of economic objects
5. Внеучетная (прочая) документация 5. Non-accounting (other) documentation		Заключение экологической экспертизы, лицензия на осуществление деятельности в области охраны окружающей среды, разрешение на сброс загрязняющих веществ, лист регистрации изменений Conclusion of environmental impact assessment, license to carry out activities in the field of environmental protection, permission to discharge pollutants, change registration sheet

В хозяйственной деятельности формы и виды экологической документации, чаще всего различаются, а объем информационной базы напрямую зависит от масштабов деятельности предприятия. В то же время, работать с информационной базой небольших предприятий экологическому аудиторю значительно сложнее, так как обычно такие предприятия ограничиваются лишь необходимым объемом экологической документации, но его чаще всего недостаточно. Вследствие недостатка информации качество проводимого аудита снижается и это сказывается на качестве выводов и заключений аудитора. Для получения достаточного количества информации эоаудитору приходится расширять ее за счет других источников. Все это приводит к нерациональным затратам, повышает стоимость услуг эоаудитора и увеличивает сроки проверки.

Информация, используемая в ходе эоаудиторской проверки, в зависимости от целевого назначения может быть условно разделена на 3 группы:

- первую группу составляет информация о ранее проводимом экологическом аудите (в случае если он проводился) или о других проверках касающихся экологических вопросов;
- вторая группа включает в себя информацию о самом объекте аудита (все внутренние документы, характеризующие деятельность предприятия с экологической точки зрения);
- третья группа содержит информацию об объектах окружающей среды, на которые возможно влияние аудируемого лица.

Помимо всех вышеперечисленных документов, служащих в качестве информационной базы экологического аудитора для проведения проверки, есть ряд других документов, которые также могут выступать в качестве достоверных источников информации. К их числу относят: уставные документы аудируемого лица, техпаспорт, разрешения на природопользование, документы, удостоверяющие право владения земельным участком, где расположены производственные сооружения, лицензии на использование природных ресурсов, паспорта на размещение отходов, сертификаты соответствия выпускаемой продукции нормам экологического законодательства, данные по ранее проведенному экологическому аудиту и т.д.

Экологический аудитор, исходя из функциональных обязанностей, стоящих перед ним, а также учитывая специфические особенности аудируемого лица, самостоятельно выбирает те или иные источники информации, для выполнения экологического аудита. Для проведения сравнительного анализа, регистрации отклонений, выявленных недостатков в системе экологического менеджмента предприятия, а также изучения данных о состоянии окружающей среды аудитор пользуется документацией, предусмотренной законодательством РФ.

Выводы

По результатам проведенного исследования сформулированы следующие выводы:

- экологический аудит следует рассматривать как систему инструментов оценки перспектив повышения экологической и экономической эффективности деятельности хозяйствующих субъектов;

- во избежание излишней нагрузки и давления на хозяйствующие субъекты необходимо установить четкое разграничение между обязательным экологическим аудитом и государственным экологическим контролем;

- требуется законодательное закрепление прогрессивных методик экологического аудита для возможности предотвращения ухода виновных лиц от уголовной и административной ответственности в сфере экологического законодательства, а также формирования необходимой судебной практики по привлечению к экологической ответственности юридических лиц;

- необходимо повысить правовое значение эоаудиторского заключения. Оно должно рассматриваться как официальный юридический документ, предназначенный для всех субъектов эоаудиторских правоотношений;

- на протяжении всей процедуры экологического аудита (начиная со сбора информации, заканчивая анализом и принятием решения) эоаудиторам рекомендуется для обработки эоинформации по природным, техническим, экономическим, социальным данным использовать базы данных, автоматизированные географические информационные системы, а также экспертно-аналитические системы, позволяющие из множества вариантов выбрать наиболее оптимальный;

- выявлены проблемы реализации организационно-правового механизма экологического аудита в нашей стране, связанные с серьезными недоработками отечественного законодательства в области эоаудирования и отсутствием понимания у отечественных предприятий важности добровольного применения экологического аудита;

- с целью расширения сферы применения экологического аудита и повышения ответственности и эффективности деятельности эоаудиторов, предложено дополнить законопроект «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности» положениями, в соответствии с которыми обязательный аудит может проводиться не только в случаях, установленных Федеральным законом, но и по инициативе контрольных органов, а также определить квалификационные требования к эоаудиторам;

- необходимо своевременно проводить экологический аудит, выделять на это денежные средства, а не пытаться «урезать» данную статью расходов в целях мнимой экономии.

Предложенные в данной статье рекомендации по совершенствованию организационно-правового механизма экологического аудита в Российской Федерации имеют практическую и социальную значимость в долгосрочной перспективе и направлены на решение государственной задачи в области обеспечения экологической безопасности страны.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Кукин П.П., Колесников Е.Ю., Колесникова Т.М. Экологическая экспертиза и экологический аудит. Москва: Издательство Юрайт, 2017, 453 с.
2. Чхутиашвили Л.В. Экологический аудит в системе экологического контроля Российской Федерации // Вестник СамГУПС. 2015. N 3(29). С. 95-100.
3. Гаджиев Н.Г., Коноваленко С.А., Трофимов М.Н., Корнилов Р.А., Ахмедова Х.Г. «Экологическая экономика» – важнейшая часть идеологии Global Commons в обеспечении устойчивого социально-экономического развития общества // Юг России: экология, развитие. 2019. Т. 14. N 4. С. 17-24. DOI: 10.18470/1992-1098-2019-4-17-24
4. Федеральный закон от 10.01.2002 N 7-ФЗ (ред. от 27.12.2019) «Об охране окружающей среды». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/bb9e97fad9d14ac66df4b6e67c453d1be3b77b4c/#dst473 (дата обращения: 14.06.2019)
5. Серов Г.П. Экологический аудит и экоаудиторская деятельность. Москва: Дело, 2008, 406 с.
6. Проект Федерального закона Российской Федерации «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности» // Экологический консалтинг. 2015. N 2(58). С. 46-64.
7. Чхутиашвили Л.В. Экологический аудит: проблемы и пути их решения // Аудитор. 2016. Т. 2. N 1. С. 22-28. DOI: 10.12737/17577
8. ГОСТ Р ИСО 14012:1996. Руководство по экологическому аудиту. Квалификационные критерии для экологов-аудиторов. М.: ИПК Издательство стандартов, 1998. 5 с. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200005255> (дата обращения: 17.06.2019).
9. Герасимова Д.В. Экологический аудит: современное правовое регулирование, проблемы реализации // Молодой ученый. 2017. N 8(142). С. 230-232. URL: <https://moluch.ru/archive/142/39967/> (дата обращения: 14.06.2019).
10. Гаджиев Н.Г., Ивлиева Н.А. и др. Бухгалтерский учет. Москва: Инфра-М, 2020, 581 с. DOI: 10.12737/1032771.
11. Чхутиашвили Л.В. Перспективы развития и нормативно-правовое регулирование экологического аудита в РФ // Теоретическая и прикладная экономика. 2012. N 1. С. 131-153. DOI: 10.7256/2306-4595.2012.1.530
12. Гаджиев Н.Г., Толчинская М.Н. Контроль качества аудита: институциональный подход // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3. Общественные науки. 2016. Т. 31. N 3. С. 23-29. DOI: 10.21779/2500-1930-2016-31-3-24-29
2. Chhutiashvili L.V. Environmental audit in the environmental control system of the Russian Federation. Vestnik SamGUPS [Vestnik SamGUPS]. 2015, no. 1, pp. 95-100. (In Russian)
3. Gadzhiev N.G., Konovalenko S.A., Trofimov M.N., Kornilovich R.A., Akhmedova K.G. «Ecological Economy»: The Most Important Aspect of the Ideology of the Global Commons in Supporting Sustainable Socio-Economic Development. South of Russia: ecology, development, 2019, vol. 14, no. 4, pp. 17-24. (In Russian) DOI: 10.18470/1992-1098-2019-4-17-24
4. Federal'nyi zakon ot 10.01.2002 N 7-FZ (red. ot 27.12.2019) «Ob okhrane okruzhayushchei sredy» [Federal Law dated 10.01.2002 N 7-FL (as amended on 12.27.2019) "On Environmental Protection"]. (In Russian). Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/bb9e97fad9d14ac66df4b6e67c453d1be3b77b4c/#dst473 (accessed 14.06.2019)
5. Serov G.P. *Ekologicheskii audit i ekoauditorskaya deyatel'nost'* [Environmental audit and environmental audit activities]. Moscow, Delo Publ., 2008, 406 p. (In Russian)
6. Draft Federal law of the Russian Federation «On environmental audit and environmental audit activities». *Ekologicheskii konsanting* [Environmental consulting]. 2015, no. 2(58), pp. 46-64. (In Russian)
7. Chkhutiashvili L.V. Environmental audit: problems and solutions. *Auditor*, 2016, vol. 2, no. 1, pp. 22-28. (In Russian) DOI: 10.12737/17577
8. *GOST R ISO 14012:1996. Rukovodstvo po ekologicheskomu auditu. Kvalifikatsionnye kriterii dlya ekologov-auditorov* [GOST R ISO 14012:1996. Guidelines for environmental auditing. Qualification criteria for environmental auditors]. Moscow, IPK publishing house of standards, 1998, 5 p. (In Russian). Available at: <http://docs.cntd.ru/document/1200005255> (accessed 17.06.2019)
9. Gerasimova D.V. [Environmental audit: modern legal regulation, implementation problems]. *Molodoi uchenyi*, 2017, no. 8 (142), pp. 230-232. (In Russian). Available at: <https://moluch.ru/archive/142/39967/> (accessed 14.06.2019)
10. Gadzhiev N.G., Ivlicheva N.A. et al. *Bukhgalterskii uchët* [Accounting]. Moscow, Infra-M Publ., 2020, 581 p. (In Russian)
11. Chkhutiashvili L.V. Prospects of Development and Legal Regulation of Environment Audit in the Russian Federation. *Theoretical and Applied Economics*, 2012, no. 1, pp. 131-153. (In Russian) DOI: 10.7256/2306-4595.2012.1.530
12. Gadzhiev N.G., Tolchinskiy M.N. Quality control audit: institutional approach. *Herald of Dagestan State University. Series 3. Social Sciences*, 2016, vol. 31, no. 3, pp. 23-29. (In Russian) DOI: 10.21779/2500-1930-2016-31-3-24-29

REFERENCES

1. Kulin P.P., Kolesnikov E.Yu., Kolesnikova T.M. *Ekologicheskaya ekspertiza i ekologicheskii audit* [Environmental expertise and environmental audit]. Moscow, Yurayt Publ., 2017. 453 p. (In Russian)

КРИТЕРИИ АВТОРСТВА

Назирхан Г. Гаджиев собрал и обобщил теоретический и фактический материал по проведению экологического аудита в РФ, написал рукопись. Хамида Г. Ахмедова собрала и обобщила информацию об использовании информационных технологий при проведении экологического аудита. Сергей А. Коноваленко собрал и обобщил зарубежный опыт по организации экологического аудита, рассмотрел отдельные аспекты применения инструментария экологического аудита в деятельности правоохранительных органов. Марат Н. Гаджиев изучил и обобщил теоретические аспекты финансового и экологического аудитов. Все авторы в равной степени несут ответственность при обнаружении плагиата, самоплагиата или других неэтических проблем.

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

AUTHOR CONTRIBUTIONS

Nazirkhan G. Gadzhiev gathered theoretical and factual material on environmental auditing in the Russian Federation and wrote the manuscript. Khamida G. Akhmedova collected and summarised information on the use of information technologies in environmental auditing. Sergey A. Konovalenko collected and generalized foreign experiments in the organization of ecological auditing, considered separate aspects of use of tools of ecological auditing in the activity of law enforcement agencies. Marat N. Gadzhiev studied and outlined the theoretical aspects of financial and environmental audits. All authors are equally responsible for plagiarism, self-plagiarism and other ethical transgressions.

NO CONFLICT OF INTEREST DECLARATION

The authors declare no conflict of interest.

ORCID

Назирхан Г. Гаджиев / Nazirkhan G. Gadzhiev <https://orcid.org/0000-0002-6321-3543>
Хамида Г. Ахмедова / Khamida G. Akhmedova <https://orcid.org/0000-0003-2442-9955>
Сергей А. Коноваленко / Sergey A. Konovalenko <https://orcid.org/0000-0001-9696-942X>
Марат Н. Гаджиев / Marat N. Gadzhiev <https://orcid.org/0000-0002-2418-919X>