

DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-26-39
УДК 657.631(045)
JEL M40, M42

Нормативное регулирование аудита экологической отчетности нефтедобывающих компаний

Т.А. Дудко

Новосибирский государственный технический университет, Новосибирск, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-4928-0360>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам теории и нормативного регулирования аудита экологической отчетности компаний нефтедобывающей отрасли в России. В исследовании отражены результаты проведенного автором анализа практики раскрытия информации об экологических аспектах деятельности в отчетности компаний нефтедобывающей отрасли, а также основных положений и нормативно-правовой базы, регулирующей аудит экологической отчетности. Выявлено отсутствие единого стандарта регулирования нефинансовой отчетности, что затрудняет проведение ее анализа пользователями. Методологическими инструментами исследования явились обобщение и сравнение. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в обосновании необходимости разработки нормативной базы для регулирования требований к составлению нефинансовой отчетности и ее аудита для повышения сопоставления данных заинтересованными сторонами. Исследование представляет интерес для комитета по стандартизации Российской Федерации при совершенствовании законодательного регулирования нефинансовой отчетности.

Ключевые слова: внешний аудит; экологическая отчетность; устойчивое развитие; нефинансовая отчетность; экологическая деятельность; охрана окружающей среды

Для цитирования: Дудко Т.А. Нормативное регулирование аудита экологической отчетности нефтедобывающих компаний. *Учет. Анализ. Аудит*. = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):26-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-26-39

ORIGINAL PAPER

Auditing Regulations of Environmental Reporting of Oil Companies

T.A. Dudko

Novosibirsk State Technical University, Novosibirsk, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-4928-0360>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the theoretical foundations and normative regulations of the audit of environmental reporting of oil companies in Russia. The article presents the materials of the analysis conducted by the author of the practice of disclosing information on the environmental aspects of activities in the reporting of oil companies, as well as the main provisions and legal framework governing the audit of environmental reporting. The research revealed the problem of the lack of a unified and single standard for regulating non-financial reporting, which makes it difficult for users to analyze such reports and analysis. Generalization and comparison were the methodological research tools. The theoretical and political significance of the study lies in justifying the need to develop a regulatory framework to regulate the requirements for the preparation of non-financial reporting and its auditing to improve the comparison of data by the stakeholders. The study is of interest primarily to government agencies and to the Committee for Standardization of the Russian Federation in improving the legislative regulation of accounting and non-financial reporting.

Keywords: external auditing; environmental reporting; sustainable development; non-financial reporting; environmental activities; environmental protection

For citation: Dudko T.A. Auditing regulations of environmental reporting of oil companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):26-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-26-39

ВВЕДЕНИЕ

В современных политических и социально-экономических условиях России одним из важнейших направлений развития ее экономики является улучшение организационно-правового механизма охраны окружающей среды.

Существенное влияние на текущие финансовые результаты предприятия и непрерывность его деятельности в обозримом будущем имеют расходы предприятия на предотвращение и ликвидацию последствий от экологических нарушений. В связи с этим введен такой вид верификации публичной отчетности компаний нефтедобывающей отрасли, содержащей информацию об экологической деятельности предприятия, как ее аудит. Аудиторское заключение должно содержать мнение о достоверности представления в отчетности информации об экологических аспектах деятельности для удовлетворения потребностей различных категорий пользователей.

Раскрытие информации о результатах деятельности компаний и их влиянии на общество и окружающую среду для удовлетворения интересов заинтересованных сторон обретает значимость в результате глобальных и национальных изменений в ближайшее время.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

По состоянию на 08.05.2020 г. в Национальном регистре корпоративных нефинансовых отчетов, который ведет Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП), было

зарегистрировано 186 компаний, выпустивших 1048 нефинансовых отчетов, включая 92 экологических.

Рассмотрим динамику выпуска экологической отчетности компаниями нефтедобывающей отрасли в России, представленную на *рис. 1*.

В настоящее время отчеты в области устойчивого развития выпускают все крупные компании нефтедобывающей отрасли. Так, ПАО «Газпром» выпускает в год больше одного нефинансового отчета (экологический и отчет в области устойчивого развития), ОАО «Севернефтегазпром» в 2017 г. выпустил также два нефинансовых отчета, поэтому количество отчетов может быть выше числа компаний в некоторых периодах. Следует отметить, что отчеты с двухгодовичным периодом выпускали: Группа «Газпром энергохолдинг» (с 2012 по 2017 г.), ПАО «Лукойл» — с 2009 по 2016 г., ПАО «Газпром» — с 2010 по 2015 г. Сокращение публикуемых нефинансовых отчетов произошло из-за поглощения ряда нефтяных компаний [1, с. 49].

Необходимость компаниям нефтедобывающей отрасли раскрывать информацию о своей экологической деятельности объясняется рядом возможных будущих преимуществ, о чем свидетельствуют результаты исследования компании Ernst & Young и Центра корпоративного гражданства Бостонского колледжа (*рис. 2*).

Согласно результатам этого исследования около 50% участников опроса, которые выпускают отчетность в области устойчивого развития, считают, что она содействует улучшению деловой

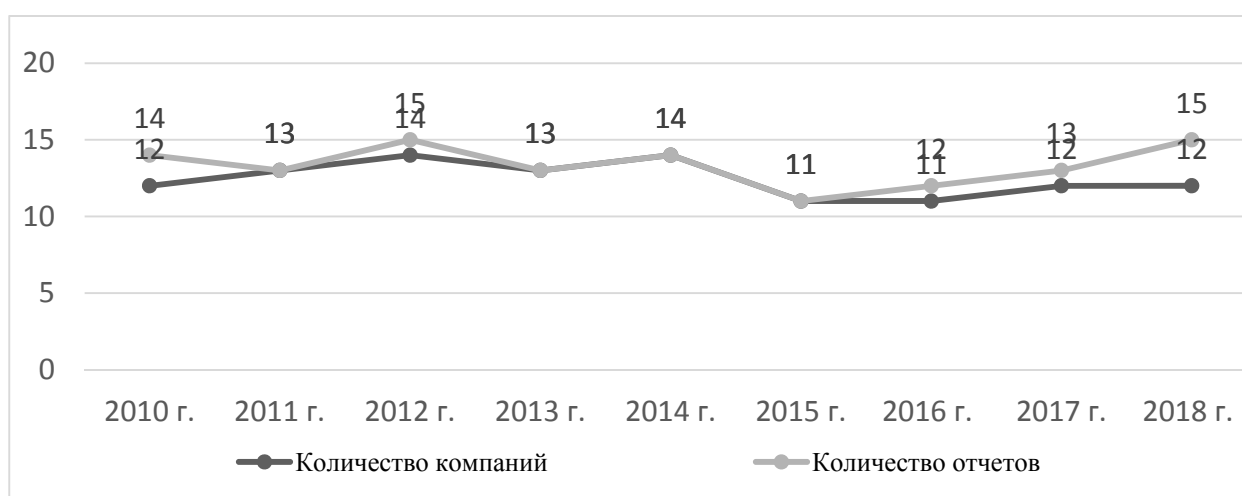


Рис. 1 / Fig. 1. Динамика публикуемой нефинансовой отчетности нефтедобывающих компаний / The dynamics of the published non-financial reporting of oil companies

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

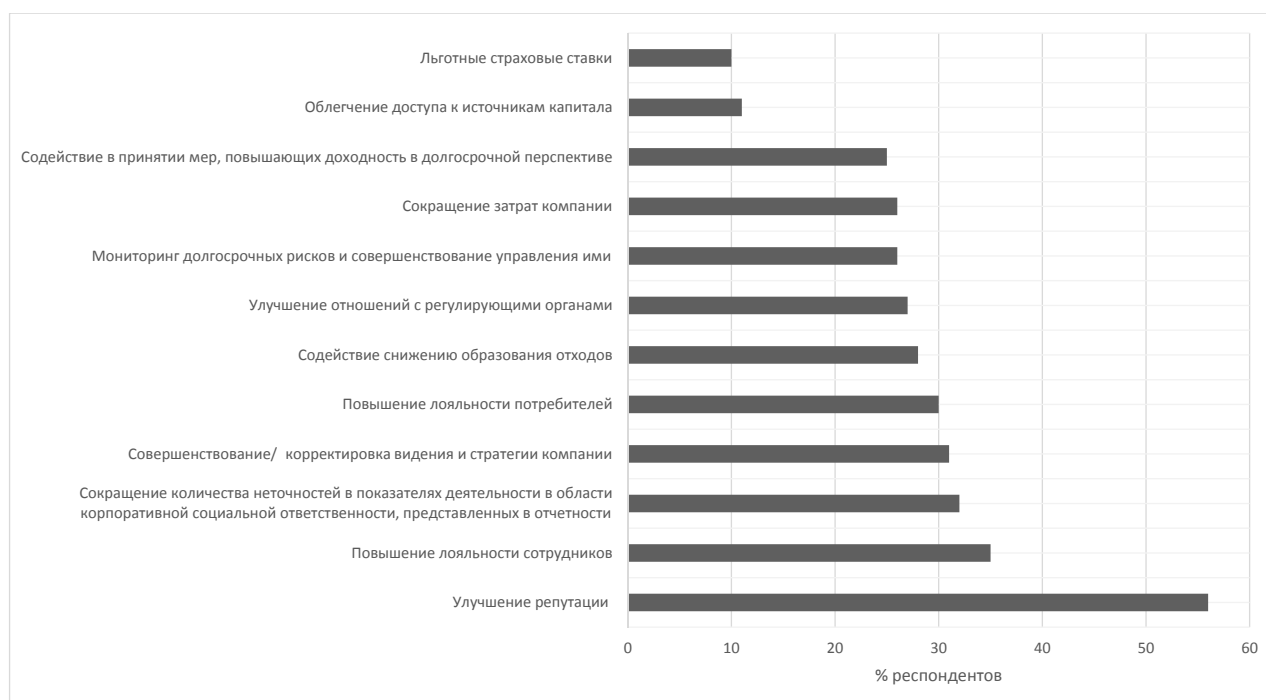


Рис. 2 / Fig. 2. Преимущества подготовки отчетности в области устойчивого развития /
The advantages and the value of sustainability reporting

Источник / Source: составлено на основе исследования компании EY и Центра корпоративного гражданства Бостонского колледжа «Преимущества отчетности в области устойчивого развития – 2013». URL: <http://gbpp.org/wp-content/uploads/2015/10/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf> (дата обращения: 18.04.2020) / compiled based on data from research by EY and the Center for Corporate Citizenship at Boston College “Benefits of sustainability reporting – 2013”. URL: <http://gbpp.org/wp-content/uploads/2015/10/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf> (accessed on 18.04.2020).

репутации компании за счет повышения информационной прозрачности и раскрытия данных о социальных мероприятиях в отчетности. Почти 30% респондентов отметили увеличение лояльности сотрудников как результат благоприятного влияния отчетности, поскольку информирование их компанией об обязательствах в области устойчивого развития приводит к повышению имиджа и этих сотрудников. Кроме того, компаниям, выпускающим отчетность, значительно легче привлекать кредитные и инвестиционные ресурсы с международного и российского рынков капитала.

Такой отчет помогает компаниям:

- разрабатывать стратегии по сокращению использования природных ресурсов, снижению негативного влияния на окружающую среду, увеличению эффективности и совершенствованию операционной деятельности;
- нивелировать социальные и экологические риски, которые могут оказать существенное влияние на показатели финансовых результатов деятельности предприятия, так как управление

рисками является одним из важных вопросов устойчивого развития.

Значимым фактором, влияющим на надежность раскрываемой в отчете информации, является внешнее подтверждение. Все большее число инвесторов используют социальные и экологические показатели в качестве ключевого критерия для своих инвестиционных решений и осознают важность независимой аудиторской проверки, однако внешняя верификация отчетов в области устойчивого развития не является обязательной [2]. Сравнительная характеристика использования внешнего заверения компаниями нефтедобывающей отрасли, публикующими нефинансовую отчетность, приведена в табл. 1.

Как показывают данные табл. 1, большинство компаний проходят общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности, что говорит о признании этой формы внешнего заверения и его ценности для повышения качества отчетности. ПАО «Роснефть» использовало внешнюю верификацию нефинансовой отчетности аудиторской фирмой. Международные эксперты в области

Таблица 1 / Table 1

**Использование внешнего заверения компаниями, выпустившими
нефинансовую отчетность / External assurance of sustainability reporting**

Компания / Company	Год прохождения общественного заверения / Year of public assurance clearance				
	2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6
ПАО «НК «Роснефть» / PJSC "Rosneft oil company"	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company
ПАО «Газпром» / PJSC "Gazprom"	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Совет РСПП / RUIE Council	Аудиторская фирма / Auditing company
«Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.» / Sakhalin Energy Investment Company Ltd	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council
ПАО АНК «Башнефть» / PJSC "Bashneft"	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	—	—	—
ПАО «ЛУКОЙЛ» / PJSC "Bashneft"	Совет РСПП / RUIE Council	—	Аудиторская фирма, совет РСПП / Auditing company, RUIE Council	Аудиторская фирма, совет РСПП / Auditing company, RUIE Council	Аудиторская фирма, совет РСПП / Auditing company, RUIE Council
АО «Зарубежнефть» / "Zarubezhneft" JSC	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council
ПАО «Газпром нефть» / PJSC "Gazprom Neft"	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Аудиторская фирма / Auditing company
ОАО «Севернефтегазпром» / OJSC "Severneftegazprom"	Нет заверения / No assurance	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company
Корпорация «ЭксонМобил» / ExxonMobil Corporation	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development
ПАО «НОВАТЭК» / PJSC "Novatek"	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Аудиторская фирма / Auditing company
ПАО «Транснефть» / PJSC "Transneft"	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Совет РСПП / RUIE Council

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

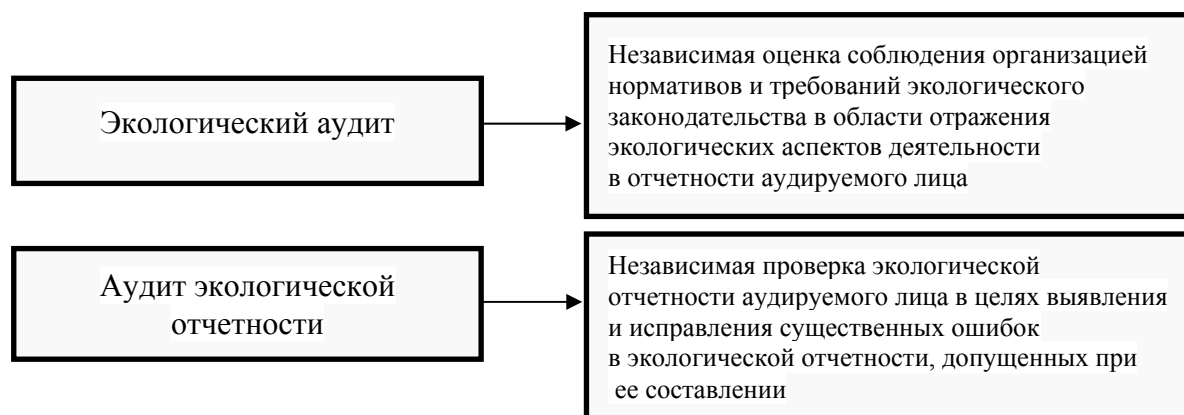


Рис. 3 / Fig. 3. Различия понятий «экологический аудит» и «аудит экологической отчетности» /
The differences between the concepts of environmental auditing and the auditing of environmental reporting

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

корпоративной ответственности считают, что большое количество свидетельств независимой оценки отчетов является преимуществом компании, поскольку имеют разный предмет заверения. Например, компания ПАО «ЛУКОЙЛ» проходит общественное заверение в Совете РСПП и внешнее заверение аудиторской фирмой отчетов об устойчивом развитии с 2015 г. Аудиторская фирма в рамках своей работы использовала принципы и процедуры Международного стандарта¹ на соответствие подготовки отчета с руководством GRI версии G4, а совет РСПП сформировал собственное мнение о полноте и значимости представленной в отчете информации с позиции принципов ответственной деловой практики.

Исходя из анализа характеристики раскрытия информации об экологических аспектах деятельности в отчетности нефтедобывающих компаний в 2018 г. можно сделать вывод, что все они раскрывают экологические показатели, цели и риски, а также мероприятия по снижению негативного воздействия и результаты своей деятельности в области охраны труда, окружающей среды и промышленной безопасности.

Проведенное исследование показало, что в настоящее время в теории и на практике существуют различия в понимании сущности ауди-

та экологической отчетности и экологического аудита (рис. 3).

Исследуем подходы к определению термина «экологический аудит».

Законодательно экологический аудит понимается как независимая, документированная и комплексная оценка соблюдения субъектом аудиторской деятельности требований, в том числе нормативных актов в природоохранной области, а также выполнения международных стандартов и предложение рекомендаций по улучшению такой деятельности².

Также данный термин определяется как предпринимательская деятельность аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов по проведению независимых проверок хозяйственной деятельности предприятия, которая оказывает негативное воздействие на окружающую среду, предложению рекомендаций по снижению этого влияния на нее и сохранению здоровья населения³.

В табл. 2 представлены подходы ряда известных российских авторов к определению цели аудита экологической отчетности.

Отсюда вытекают и основные задачи аудита экологической отчетности:

¹ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный). «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов». URL: [https://rulings.ru/acts/Mezhdunarodnyy-standart-zadaniy,-obespechivayushih-uverennost-3000-\(peresmotrennyy\)-Zadaniya,-obespechiva/](https://rulings.ru/acts/Mezhdunarodnyy-standart-zadaniy,-obespechivayushih-uverennost-3000-(peresmotrennyy)-Zadaniya,-obespechiva/) (дата обращения: 23.07.2020).

² Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Ст. 1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823 (дата обращения: 23.07.2020).

³ Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России». URL: <http://base.garant.ru/2156610/#friends> (дата обращения: 23.07.2020).

Таблица 2 / Table 2

Цели аудита экологической отчетности / The objectives of the auditing of environmental reporting

Автор / Author	Цели аудита экологической отчетности / Objectives of the auditing of environmental reporting
Н.В. Малиновская / N.V. Malinovskaya	Независимая проверка экологических аспектов деятельности проверяемого субъекта хозяйственной деятельности, соблюдение определенных процедур и правил, а также эффективности методов и порядка функционирования хозяйственной системы [3] / Independent verification of environmental aspects of the activity of the audited business entity, compliance with certain procedures and rules, as well as the effectiveness of the methods and procedures for the operation of the economic system [3]
О.А. Соболева / O.A. Soboleva	Оказание помощи экономическим субъектам в разработке своей экологической политики, формировании приоритетов по осуществлению мероприятий, включая предупредительные, которые направлены на соответствие установленных экологических требований, а также создании механизма осуществления эффективного регулирования природопользованием и обеспечении устойчивого развития [4] / Assistance to economic entities in developing their environmental policies, setting priorities for implementing measures, including the preventive ones, that are aimed at meeting the established environmental requirements, as well as creating a mechanism for implementing the effective environmental management and ensuring sustainable development [4]
И.Г. Иутин / I.G. Iutin	Оценка соблюдения установленным требованиям субъектами хозяйственной и иной деятельности в отношении воздействия на окружающую среду и ее компоненты [5] / The assessment of compliance with the established requirements by business and other entities in relation to the impact on the environment and its components [5]
О.С. Еремеева / O.S. Eremeyeva	Проведение оценки экологической деятельности предприятия, оказывающего негативное влияние на окружающую среду, для выражения мнения о степени достоверности его экологической отчетности и о возможности предприятия продолжать свою деятельность в обозримом будущем [6] / Evaluating the environmental performance of an enterprise that has a negative impact on the environment in order to express an opinion on the reliability of its environmental reporting and on the company's ability to continue operating in the foreseeable future [6]

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

- сбор достоверной информации об экологической деятельности объекта аудита и формирование на ее основе мнения относительно реального экологического состояния объекта;

- способствование своевременному предотвращению ущерба здоровью людей, окружающей природной среде, возникающего вследствие влияния производственной деятельности предприятия [7].

Аудит экологической отчетности подразделяется на обязательный и инициативный. Аудит первого вида проводится по инициативе контролирующих органов и предполагает проверку на соблюдение требований законодательства. Он может проводиться по решению суда и природоохранных органов в случае нарушений субъектом хозяйственной деятельности соответствующего законодательства, а также в рамках определенных предписаний, например в процессе получения лицензии на осуществление определенного вида деятельности или в процессе сертификации качества продукции.

Инициативный аудит экологической отчетности проводится в интересах руководства аудируемого лица. Особенностью его является предоставление аудитором рекомендаций и предложений по развитию системы экологического контроля и управления.

По характеру деятельности аудит экологической отчетности подразделяется на внутренний и внешний. Внутренний — проводится аудиторской службой самого предприятия систематически для проверки и оценки работы субъекта хозяйственной деятельности, помогая взглянуть на проблемы и возможности предприятия с другой стороны и найти пути решения, а внешний — осуществляется аудиторской фирмой, которая независима по отношению к проверяемому субъекту хозяйственной деятельности.

Для целей управления предприятием аудит экологической отчетности может выполнять следующие оценочные функции: воздействие предприятия на состояние окружающей среды; соответствие

деятельности предприятия требованиям природоохранного законодательства и природопользования; возможности возникновения экологического риска, издержек и затрат; причиненный экологический ущерб; а также оказывать экологическое консультирование; готовить планы мероприятий по улучшению природоохранной деятельности; проводить иные независимые действия аудиторов в природоохранной области и природопользования [8].

В Российской Федерации утверждены следующие принципы аудита экологической отчетности⁴:

- независимость и объективность аудиторов от проверяемого экономического субъекта, руководителей и собственников аудиторских организаций и третьих лиц при проведении аудита экологической отчетности;
- конфиденциальность информации, полученная в результате проведения аудита экологической отчетности;
- профессионализм и компетентность аудитора в отношении вопросов природопользования, охраны окружающей среды и специфики деятельности проверяемого экономического субъекта;
- достоверность и полнота информации, предоставляемой субъектом хозяйственной деятельности;
- планирование работ по проведению аудита экологической отчетности;
- комплексность аудита экологической отчетности (охват всех аспектов воздействия на окружающую среду);
- ответственность аудиторов за результаты, полученные в ходе аудита экологической отчетности.

Объектами аудита экологической отчетности являются документация по природоохранной и природопользовательской деятельности и организации экологической безопасности, а также выполняемые предприятием производственные функции, негативно воздействующие на окружающую среду [9, с. 96].

Субъекты аудита экологической отчетности — это аудиторские фирмы или индивидуальный аудитор, которые имеют право на оказание услуг в этой отрасли, а заказчики — аудируемая организация, ее учредители и собственники бизнеса,

управляющие органы муниципальной и государственной власти, арбитражные службы [10].

Экологическим риском является вероятность совершения события, который имеет негативные последствия для окружающей среды и вызванного неблагоприятным влиянием хозяйственной деятельности, чрезвычайными ситуациями техногенного и природного характера⁵.

К ним относятся риски:

- нарушения требований природоохранного законодательства;
- образования затрат, вызванных удовлетворением требований природоохранной нормативно-правовой базы;
- вызванные предъявлением особых требований клиентами в отношении вопросов экологического характера, а также реагированием клиентов на деятельность предприятия в области охраны окружающей среды.

К экологическим рискам на уровне предположений в отношении видов операций, остатков по счетам и отдельных отчетных показателей относятся образованные зависимостью остатка по счету от нетипичных операций и комплексных оценок в отношении экологических вопросов, например от оценочного обязательства под будущие расходы на подготовку участка для строительства и на очистку поврежденных земель [11]. Этот вид рисков снижает экологическую устойчивость предприятия из-за негативного воздействия внутренних и внешних факторов его среды.

Экологически устойчивое предприятие характеризуется его способностью рационально использовать природные ресурсы, применять энергосберегающие и ресурсосберегающие технологии, сокращать негативное влияние на окружающую среду, снижать количество отходов с помощью увеличения уровня их переработки. В свою очередь, экологически неустойчивое предприятие характеризуется нерациональным использованием природных ресурсов, неспособностью своевременно и полностью погашать свои обязательства, несоблюдением экологической безопасности.

Оценка экологической устойчивости дает возможность выявить сильные и слабые стороны хозяйственной деятельности экономического субъекта в природоохранной области, определить

⁴ Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России». URL: <http://base.garant.ru/2156610/#ixzz6VYiUReIs> (дата обращения: 23.07.2020).

⁵ Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». URL: http://kodeks.systems.ru/zakon/fz-7_10-01-2002 (дата обращения: 25.07.2020).



Рис. 4 / Fig. 4. Документы нормативного регулирования аудита экологической отчетности /
Regulatory documents for the auditing of environmental reporting

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

приоритетность и привлекательность инвестиций. Она обеспечивается соблюдением требования восстановления нарушенных, загрязненных природных ресурсов и экобаланса. В частности, в нефтедобывающей отрасли предприятия реализовывают это требование в проведении мероприятий по рекультивации нарушенных земель.

Состояние экологической устойчивости влияет на финансовую сторону работы предприятия, на основе оценки которой потенциальные инвесторы оценивают возможный риск своих вложений и их целесообразность.

В свою очередь, финансовая устойчивость предприятия обратно влияет на укрепление показателей экологической устойчивости и характеризует способность предприятия сохранить свою жизнеспособность в современных рыночных условиях. Это проявляется следующим образом:

- чем выше экологическая устойчивость предприятия, тем больше ему требуется дополнительных затрат и финансирования от стейкхолдеров;
- предприятие с высокой экологической устойчивостью имеет больше возможности в привлечении инвестиций и получении кредитов;
- оценка влияния экологической устойчивости на эффективность экологической деятельности предприятия важна для учета ценности, которая была создана в результате данного процесса, а также для снижения издержек и нахождения резервов увеличения прибыли.

Предприятия, обладающие экологичными технологиями в своей деятельности, имеют большие возможности для экономического роста, поскольку могут выпускать продукцию в нужном количестве и требуемом потребителем качестве. В итоге у них повышается конкурентоспособность продукции и услуг, финансовая устойчивость и экономическая эффективность [12].

На данный момент в стране не сформирована единая нормативно-правовая база, регулирующая аудит экологической отчетности. В бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательством в основном раскрывается информация о природоохранных затратах, оценочных и условных обязательствах, связанных с экологической деятельностью, а большинство нормативно-правовых документов, регулирующих аудит экологической отчетности, органично являются составными частями общей законодательной базы (рис. 4).

По мнению Е. В. Ильичевой, аудит экологической отчетности должен осуществляться на принципах бухгалтерского учета, т.е. в соответствии с нормативными актами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета [9, с. 187], в частности с действующим Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Кроме того, на этот вид аудита распространяются нормы Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». При этом, по

утверждению С.Л. Байдакова и Г.П. Серова, чтобы выразить объективное мнение о достоверности экологической отчетности и соответствии ведения бухгалтерского учета, российскому законодательству необходимо провести анализ экологической деятельности проверяемых лиц [13, с. 21].

В права граждан входит право на получение достоверной информации о состоянии окружающей среды и на возмещение вреда окружающей среде⁶. К числу прав должностных лиц органов государственного надзора относят право внесения предложений о проведении экологического аудита объектов экономического субъекта хозяйственной и иной деятельности в порядке, установленном законодательством Российской Федерации⁷.

В то же время определение «экологический аудит», сформулированные виды и задачи аудита, принципы, а также требования, права и обязанности аудиторской организации, оплата работ по проведению аудита экологической отчетности, порядок оформления результатов аудита в виде аудиторского заключения нормативно определены еще в 1998 г.⁸

Другим нередко дискутируемым определением в экологическом аудите является обязательство — оценочное и условное.

На счете учета резервов предстоящих расходов отражаются оценочные обязательства⁹. При признании этих обязательств они, в зависимости от величины и характера резервов, либо включаются в расходы по обычным видам деятельности или в прочие расходы, либо в балансовую стоимость актива. Условное обязательство образуется в связи с прошлыми событиями деятельности предприятия, и их образование на отчетную дату зависит от наступления или ненаступления одного или нескольких будущих неопределенных

событий, которые не контролируются предприятием.

К ПБУ 8 в существенной степени приближен МСФО 37: в обоих документах отражены вопросы признания обязательств по выводу объектов из эксплуатации и восстановлению нарушенных природных ресурсов в отчетности компаний нефтедобывающей отрасли. Поскольку они могут включать приведение участков земли, недр и других природных ресурсов в пригодное состояние для будущего использования, ликвидацию или консервацию основных средств и проведение прочих работ, то они возлагают на предприятие (в момент получения прав на строительство или приобретение объекта) требования выполнения лицензионных соглашений природоохранительным законодательством и иных разрешительных документов. При этом подчеркнем, что осуществление данных работ нередко приводит к существенным расходам, оказывающим значительное влияние на формирование экологической отчетности предприятия [14].

Информация об экологической деятельности предприятия в России раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с рекомендациями Минфина России¹⁰, согласно которым данный учет ведется по следующим экономическим объектам:

- текущие расходы;
- капитальные вложения;
- оценочные обязательства;
- источники финансирования экологической деятельности;
- другая существенная информация об экологической деятельности [15].

Учитывая, что многие предприятия проводят количественную оценку выбросов парниковых газов, производимых ими, для управленческих целей, а также для составления отчета в соответствии с нормативными требованиями, торговли квотами на выбросы и информирования инвесторов, то при проведении аудита экологической отчетности необходимо ориентироваться на положения МСОУ 3410¹¹. Раскрываемая информация может

⁶ Федеральный закон от 10.01.2002 «Об охране окружающей среды» № 7-ФЗ. Ст. 11. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823 (дата обращения: 25.07.2020).

⁷ Федеральный закон от 04.05.1999 № 96-ФЗ «Об охране атмосферного воздуха». URL: <http://base.garant.ru/12115550/#ixzz6VZNHNFd> (дата обращения: 25.07.2020).

⁸ Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России». URL: <http://base.garant.ru/2156610/#ixzz6VZQKvMpl> (дата обращения: 25.07.2020).

⁹ Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы“ (ПБУ 8/2010)». URL: <http://base.garant.ru/12182729/#ixzz6VZRi5ISm> (дата обращения: 25.07.2020).

¹⁰ Письмо от 27.05.2011 № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации». URL: <http://docs.cntd.ru/document/902291105> (дата обращения: 28.07.2020).

¹¹ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность,

быть опубликована в виде отдельного документа либо включена в состав годового отчета или отчета об устойчивом развитии предприятия. Согласно этому международному стандарту перед аудитором возникает цель получить разумную или ограниченную уверенность в отношении содержания существенных искажений в отчете о выбросах парниковых газов в результате ошибок или недобросовестных действий исполнителей для формирования мнения.

Собрав достаточно надлежащих аудиторских доказательств, аудитор предоставляет заключение или отчет, фиксирующие в случае задания, обеспечивающего:

1) разумную уверенность — подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями;

2) ограниченную уверенность — были ли выявлены им факты в результате выполненных процедур и полученных доказательств, которые могут служить основанием, что отчет о выбросах парниковых газов (в соответствии с применимыми критериями) не подготовлен.

При проведении аудита информации об экологической деятельности, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, используется Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1010 «Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности», содержащее рекомендации по применению МСА, когда экологические вопросы являются важными для финансовой отчетности аудируемого лица. При этом к экологическим вопросам относятся:

- мероприятия по предотвращению, сокращению или устранению негативного воздействия на окружающую среду, а также по сохранению возобновляемых и невозобновляемых природных объектов;
- последствия нарушения природоохранительного законодательства;
- последствия, вызванные ответственностью за действия других лиц, к примеру ответственность за ущерб, причиненный прежними владельцами;
- последствия негативного воздействия на окружающую среду.

в отношении отчетности о выбросах парниковых газов». URL: <http://base.garant.ru/71538748> (дата обращения: 28.07.2020).

Согласно рекомендациям ПМАП 1010 экологические вопросы способны оказать влияние на финансовую отчетность в связи с:

- принятием законов в природоохранной области, которые могут поспособствовать обесценению активов предприятия и, как следствие, снижению их балансовой стоимости;
- несоблюдением требований нормативно-правовых актов в природоохранной области, например в отношении нивелирования выбросов или отходов;

• принятием новых нормативно-правовых актов экологического законодательства, которые могут способствовать необходимости выделения резерва для выплаты компенсаций или оплаты юридических расходов;

• проведением обязательных мероприятий, направленных на снижение негативного воздействия на окружающую среду некоторыми предприятиями нефтедобывающей отрасли или производителями химикатов;

• принятием конструктивных обязательств предприятиями, например, когда организация выявляет загрязнение почвы и, не имея обязанностей это делать юридически, предпринимает усилия по устранению загрязнения добровольно;

• раскрытием необходимых условных обязательств в примечаниях к финансовой отчетности, если сумма будущих расходов на экологические цели не может быть точно определена;

• несоблюдением природоохранного законодательства, которое может повлиять на способность непрерывной деятельности предприятия.

Заметим, что в сфере нормативного регулирования аудита экологической отчетности также существуют международные стандарты серии ISO 14000 (рис. 5), которые были официально приняты и опубликованы в конце 1996 г. Появление в России серии международных стандартов является одной из наиболее весомых мировых инициатив управления окружающей средой на предприятиях для повышения его устойчивого развития [16].

Назовем основные требования стандартов серии ISO 14000 к предприятию:

- соблюдение записанных в них принципов и процедур;
- подготовка и составление конкретной документации;
- определение ответственных лиц в каждой области управления охраной окружающей среды.



Рис. 5 / Fig. 5. Международные стандарты серии ISO 14000 / International ISO 14000 series standards

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Применение международных стандартов происходит, как правило, на добровольной основе, однако многие предприятия России будут нуждаться в получении сертификации на соответствие их деятельности стандартам ISO для успешной деятельности на международном рынке.

Центральным документом серии международных стандартов является стандарт ISO 14001:2015 «Системы управления окружающей средой. Требования и руководство по применению». В нем зафиксировано, что важным условием удовлетворения потребностей людей и их будущих поколений является обеспечение баланса между обществом, окружающей средой и экономикой, его целью является предоставление предприятиям подхода в природоохранной области и реагировании на изменения экологических условий в балансе с экономическими и социальными потребностями. Стандарт ISO 14000 помогает предприятиям добиваться желаемых результатов функционирования ее системы экологического менеджмента, представляющих значимость для организации, окружающей среды и заинтересованных сторон: улучшить экологические показатели деятельности за счет эффективного использования ресурсов и снижения издержек, выполнить принятые обязательства, достичь экологических целей.

Стандарт ISO 14001 предполагает обязательное выполнение комплекса требований к системе экологического управления, по которым проходит сертификация предприятий, в числе которых:

- выработка экологической политики предприятия, т.е. документа о его намерениях и принципах, включающего пункт о стремлении к соответствию установленным экологическим нормативам и постоянному улучшению системы экологического менеджмента;

- определение и соблюдение процедур для определения негативного воздействия на окружающую среду;

- разработка и утверждение программы экологического менеджмента;

- формулирование экологических целей и задач;

- выделение достаточных человеческих, финансовых и технологических ресурсов для обеспечения работы системы экологического менеджмента;

- проведение мониторинга основных параметров деятельности предприятия, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду;

- обучение персонала;

- осуществление периодического аудита системы экологического менеджмента;

- периодический пересмотр работы системы экологического менеджмента с точки зрения ее адекватности и эффективности.

Стандарт ISO 14004:2016 «Системы экологического менеджмента. Руководящие указания по внедрению» дополняет ISO 14001:2015 новыми разъяснениями для предоставления организациям руководящих указаний по разработке, внедрению, поддержанию и постоянному улучшению системы экологического менеджмента.

В 1996 г. действовавшие стандарты ISO 14010, 14011, 140012 были заменены на ISO 19011:2002, который впоследствии пересмотрен на ISO 19011:2018 «Руководство по аудиту систем менеджмента качества и/или окружающей среды». Данный стандарт содержит руководство по принципам аудита, менеджменту программами аудитов, проведению аудитов экологического менеджмента, а также рекомендации по компетентности аудиторов, однако пользователи могут

применять его для разработки своих собственных требований относительно аудита.

Международные стандарты серии ISO 14000 взаимно дополняют друг друга, но также могут использоваться независимо для достижения экологических целей. Поскольку в целом их можно считать как инструменты для управления экологическими проблемами предприятий и оценки их экологической результативности, то вместе они могут приводить к ощутимым экономическим выгодам, например в плане эффективного использования ресурсов, сокращения отходов и расходов на их утилизацию, снижения потребления энергии и использования в качестве вторичного сырья.

С перечисленными экономическими выгодами связаны и экологические. Тем самым международные стандарты серии ISO 14000 вносят вклад в экономические и экологические аспекты устойчивого развития и соблюдения принципа триединого итога.

Важным документом для организации экологического аудита специалистами признается Руководство по отчетности в области устойчивого развития GRI, разработанное в 1997 г. Согласно последнему исследованию KPMG отчетности по корпоративной ответственности стандарты GRI чаще всего используются крупными международными компаниями [17]. В настоящее время в их четвертой версии заслуживает особого внимания «тройной подход», в котором рассматриваются экономические, экологические и социальные показатели. Согласно этому Руководству в экологической отчетности должны найти отражение такие входные природные показатели, как сырье, вода, энергия, и выходные — выбросы загрязняющих веществ в атмосферу, отходы и сбросы в водные объекты [18, с. 353]. Если в бухгалтерской (финансовой) отчетности отражается информация об уже полученных источниках финансирования

природоохранных мероприятий, проведенных текущих расходах, то в отчетности, составленной по GRI, раскрывается информация о намерениях предприятия.

ВЫВОДЫ

В ходе проведенного исследования выявлено, что на федеральном уровне не хватает документов, регулирующих аудит экологической отчетности, без которых невозможно создать целостный механизм правового регулирования в области оценки экологической деятельности предприятий. При проведении анализа нормативно-правовой базы установлено, что информация об экологической деятельности раскрывается либо в нефинансовом отчете компании, либо в финансовой отчетности, сформированной по российским или международным стандартам бухгалтерского учета.

В нынешнем периоде, ввиду отсутствия должного нормативного регулирования аудита экологической отчетности в РФ, предприятия сами выбирают стандарты, по которым они формируют экологическую отчетность, что, несомненно, затрудняет проведение анализа ее пользователями, а потому аудиторы руководствуются в основном серией международных стандартов ISO 14000, которые содержат требования к системе экологического менеджмента, по которым проходит сертификация.

Совершенствование нормативно-правовой базы формирования нефинансовой отчетности и ее аудита позволит повысить ценность таких отчетов для заинтересованных сторон. Таким образом, практическая значимость результатов проведенного исследования подтверждается осознанием общества о проблеме изменения климата и загрязнения атмосферы, что повышает интерес общества к концепции устойчивого развития.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Феоктистова Е. Н., Аленичева Л. В., Долгих Е. И., Копылова Г. А., Зырянская М. Н., Хонякова Н. В. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2017–2018 годы выпуска. М.: РСПП; 2019. 108 с.
2. Owusu C., Frimpong S. Corporate social and environmental audit: Perceived responsibility or regulatory requirement research? *Journal of Finance and Accounting*. 2012;3(4):47–56.
3. Малиновская Н. В. Развитие экологического аудита в России. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;289(43):29–36.
4. Соболева О. А. Потребность в экологическом аудите и проблемы его становления в России. *Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление*. 2016;(3):43–47.

5. Иутин И. Г. Экологический аудит: роль, сущность и вопросы, требующие правового регулирования. *Журнал российского права*. 2008;134(2):94–101.
6. Еремеева О. С. Планирование проверки экологических аспектов деятельности предприятия при аудите. *Аудит и финансовый анализ*. 2009;(3):0–10.
7. Плотникова Ю. А., Тарасова Е. А. Экологический аудит как перспективный инструмент правовой охраны окружающей среды. *Право. Законодательство. Личность*. 2016;22(1):190–194.
8. Чуйкова Л. Ю. Экологический аудит. Курс лекций. *Астраханский вестник экологического образования*. 2011;(1):1–25.
9. Ильичева Е. В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности. М.: Орел; 2010. 291 с.
10. Еремеева О. С. Экологические объекты аудита в составе финансовой отчетности. *Аудитор*. 2011;196(6):47–51.
11. Биримкулова А. Д. Учет и аудит экологических вопросов в финансовой отчетности. *Реформа*. 2012;(1):81–85.
12. Чхутиашвили Л. В. Экологическая устойчивость экономических субъектов: сущность и факторы. *Российский экономический интернет-журнал*. 2017;(4). URL: http://www.e-rej.ru/Articles/2017/Chkhutiashvili_L.pdf (дата обращения: 15.07.2020).
13. Байдаков С. Л. Экологический аудит. Постатейный комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности». М.: Ось-89; 2005. 224 с.
14. Баринаева Е. Е. Инновационное развитие эколого-экономического аудита на основе междисциплинарного подхода. *Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд*. 2014;(24):166–170.
15. Корчиганова А. О., Меркулова И. Ф. Экологическая отчетность как составляющая отчетности в области устойчивого развития. *Системное управление*. 2014;23(2):1–6.
16. Губайдуллина И. Н., Губайдуллин Н. М. Экономические и правовые основы формирования экологического аудита предприятий. *Вестник Башкирского государственного аграрного университета*. 2014;32(4):119–123.
17. Blasco J. L., King A. The road ahead. The KPMG Survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf> (дата обращения: 30.07.2020).
18. Maj J. Environmental reporting in Polish organisations. In: Proc. 18th International Multidisciplinary Scientific Geoconferences SGEM 2018. 2018:351–358. DOI: 10.5593/sgem2018/5.3/S 28.044

REFERENCES

1. Feoktistova E. N., Alenicheva L. V., Dolgikh E. I., Kopylova G. A., Zyryanskaya M. N., Khonyakova N. V. Analytical review of corporate non-financial reports: 2017–2018 years. Moscow: RSPP (Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs); 2019. 108 p. (In Russ.).
2. Owusu C., Frimpong S. Corporate social and environmental audit: Perceived responsibility or regulatory requirement research? *Journal of Finance and Accounting*. 2012;3(4):47–56.
3. Malinovskaya N. V. Development of environmental auditing in Russia. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;289(43):29–36. (In Russ.).
4. Soboleva O. A. The need for environmental auditing and the problems of its formation in Russia. *Vestnik Pskovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Pravo. Upravlenie = Bulletin of the Pskov State University. Series: Economics, Law, Management*. 2016;(3):43–47. (In Russ.).
5. Iutin I. G. Environmental auditing: The role, essence and issues requiring legal regulation. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*. 2008;134(2):94–101. (In Russ.).
6. Eremeeva O. S. Planning verification of environmental aspects of the enterprise during the auditing. *Audit i finansovyi analiz = Auditing and Financial Analysis*. 2009;(3):0–10. (In Russ.).
7. Plotnikova Yu. A., Tarasova E. A. Ecological auditing as a promising tool for the legal protection of the environment. *Pravo. Zakonodatel'stvo. Lichnost' = Law. Legislation. Personality*. 2016;22(1):190–194. (In Russ.).
8. Chuikova L. Yu. Environmental auditing (course of lectures). *Astrakhanskii vestnik ekologicheskogo obrazovaniya = Astrakhan Bulletin of Ecological Education*. 2011;(1):1–25. (In Russ.).

9. Il'icheva E. V. Environmental accounting in the context of the implementation of the policy of environmental balance. Moscow: Orel; 2010. 291 p. (In Russ.).
10. Ereemeeva O. S. Environmental objects of auditing as part of financial statements. *Auditor*. 2011;196(6):47–51. (In Russ.).
11. Birimkulova A. D. Accounting and auditing of environmental issues in financial statements. *Reforma = Reform*. 2012;(1):81–85. (In Russ.).
12. Chkhutiashvili L. V. Ecological sustainability of economic entities: Essence and factors. *Rossiiskii ekonomicheskii internet-zhurnal = Russian Economic Internet Journal*. 2017;(4). URL: http://www.e-rej.ru/Articles/2017/Chkhutiashvili_L.pdf (accessed on 15.07.2020). (In Russ.).
13. Baidakov S. L. Environmental auditing: An article-by-article commentary on the Federal law on auditing. Moscow: Os'-89; 2005. 224 p. (In Russ.).
14. Barinova E. E. Innovative development of environmental and economic auditing based on an interdisciplinary approach. *Sovremennye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyi vzglyad = Modern Trends in Economics and Management: A New Look*. 2014;(24):166–170. (In Russ.).
15. Korchiganova A. O., Merkulova I. F. Environmental reporting as a component of reporting in the field of sustainable development. *Sistemnoe upravlenie = System Management*. 2014;23(2):1–6. (In Russ.).
16. Gubaidullina I. N., Gubaidullin N. M. Economic and legal basis for the formation of an environmental auditing of enterprises. *Vestnik Bashkirskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of the Bashkir State Agrarian University*. 2014;32(4):119–123. (In Russ.).
17. Blasco J. L., King A. The road ahead. The KPMG Survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf> (accessed on 30.07.2020).
18. Maj J. Environmental reporting in Polish organisations. In: Proc. 18th International Multidisciplinary Scientific Geoconferences SGEM 2018. 2018:351–358. DOI: 10.5593/sgem2018/5.3/S 28.044

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Татьяна Андреевна Дудко — магистрант 1-го курса кафедры аудита, учета и финансов, Новосибирский государственный технический университет, Новосибирск, Россия
lolayot@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Tat'yana A. Dudko — first year master's student, Department Auditing, Accounting and Finance, Novosibirsk State Technical University, Novosibirsk, Russia
lolayot@mail.ru

Статья поступила в редакцию 08.07.2020; после рецензирования 11.08.2020; принята к публикации 21.08.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 08.07.2020; revised on 11.08.2020 and accepted for publication on 21.08.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.