

**ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ: РОЛЬ, СУЩНОСТЬ И ПРОБЛЕМЫ
ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ**© 2008 г. И. Г. Иутин¹

Экологический аудит, являясь потенциально эффективным инструментом экологического права, пока не получил должного развития в России, в отличие от промышленно развитых стран, где он давно и успешно применяется. Необходимость его применения впервые возникла в США в 70-х годах XX в. в связи с установлением строгих мер ответственности за нарушение экологических норм². Предприятия в США были вынуждены по аналогии с финансовым аудитом, предметом которого являлась проверка соответствия деятельности предприятий налоговому законодательству, прибегнуть к новому инструменту – экологическому аудиту, цель которого заключалась в проведении проверок деятельности предприятий в области охраны окружающей среды и выявлении степени соответствия проверяемой деятельности экологическим нормам. Такие проверки позволяли выявить отклонения от нормативов и своевременно принять меры по их устранению и как следствие избежать штрафных санкций либо продемонстрировать перед государственными органами ответственное поведение и существенно снизить размер штрафа. Экологический аудит получил развитие также в Великобритании, Германии и ряде других стран. На международном уровне в 1989 г. Международная торговая палата издала «Рекомендации по проведению экологического аудита»³, в которых были подробно представлены методические основы экологического аудита и схема его проведения. В настоящее время экологический аудит широко используется интернациональными финансовыми структурами. Например, Международный банк реконструкций и развития и Европейский банк реконструкций и развития применяют экологический аудит для того, чтобы удостовериться в том, что деятельность кредитруемых ими организаций соответствует экологиче-

ским нормам, а продукция не представляет экологической опасности.

В России экологический аудит впервые стал проводиться в начале 90-х годов XX в., что было обусловлено желанием предприятий выйти на международный рынок, где предъявляются повышенные требования не только к качеству продукции, но и к поставщику по соблюдению природоохранных требований, а также с целью получения предприятиями кредитов международных финансовых структур. Экологический аудит осуществляли в основном западные фирмы по методикам международных банков.

В настоящее время в Федеральном законе «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. (далее – Закон)⁴ закреплено понятие экологического аудита. В Законе под экологическим аудитом понимается 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.

Для большего уяснения сущности экологического аудита необходимо определить и раскрыть ключевые элементы экологического аудита, к числу которых относятся принципы, объекты, критерии, цели и задачи.

Как следует из определения экологического аудита, данного в Законе, к основным принципам экологического аудита следует отнести принципы независимости, комплексности, документированности. Кроме этого, важными для экоаудиторской деятельности являются принципы конфиденциальности и ответственности.

К объектам экологического аудита относится конкретная документация в области охраны окружающей среды, природопользования и экологической безопасности, а также фактическая деятельность физических и юридических лиц, оказывающая воздействие на окружающую среду.

Для оценки объектов в процессе экологического аудита используются критерии – конкретные требования, которые могут содержаться в законодательстве по охране окружающей среды, рациональному использованию природных ресурсов, обеспечению экологической безопасности, в стандартах, а также в экологической политике организации и процедурах, установленных в рамках системы управления окружающей средой существующей в организации, в положениях контрактов.

¹ Аспирант Института государства и права РАН.

² Например, нарушение стандартов качества воды, предусмотренных Законом о чистой воде (с поправками 1972, 1977 и 1987 годов), влекло применение мер уголовной, гражданско-правовой и административной ответственности. За особо тяжкие правонарушения в уголовном порядке судом налагается штраф от 2,5 до 25 тыс. долл. за каждый день нарушения и (или) тюремное заключение сроком на один год. За менее тяжкие правонарушения взимается штраф до 10 тыс. долларов за каждый день нарушения. Административная ответственность заключается в праве Агентства по охране окружающей среды издавать уведомление о зарегистрированном нарушении с требованием о его прекращении, а также в праве занесения предприятия-нарушителя в списки лиц, с которыми расторгаются федеральные контракты или прекращается федеральная помощь (См.: Краснова И.О. Экологическое право и управление в США. М., 1992. С. 15).

³ <http://www.iccwbo.org>.

⁴ См.: Собрание законодательства РФ. 2002. № 2. Ст. 133.

Основной целью экологического аудита является оценка соответствия заранее установленным критериям (требованиям) проверяемой хозяйственной и иной деятельности (в том числе системы управления окружающей средой) в части воздействия на окружающую среду и ее компоненты. В качестве дополнительной цели экологического аудита можно назвать вынесение рекомендаций по улучшению деятельности, оказывающей воздействие на окружающую среду. Указанная цель названа дополнительной, так как не всегда является необходимой, тем более рекомендации экологического аудита зачастую носят общий характер, для реализации которых необходим целый комплекс дополнительных исследований, не входящих в рамки договора о проведении экологического аудита.

Для достижения целей экологического аудита можно предложить решение следующих задач:

анализ данных для выявления прошлых и существующих экологически значимых проблем;

анализ данных для определения участков загрязненной окружающей среды, видов и масштабов загрязнения;

выявление и оценка оборудования и технологий, связанных с охраной окружающей среды на объекте;

анализ данных о влиянии окружающей среды на состояние здоровья населения;

анализ ситуации в области промышленно-хозяйственной деятельности, оказывающей воздействие на окружающую среду, в том числе общественного мнения;

анализ обеспеченности организации нормативно-правовой базой в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и экологической безопасности;

анализ разрешительной документации в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и экологической безопасности;

проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отражения информации о природоохранной деятельности и экологической отчетности организации, а также о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и деятельности в экологической сфере действующему законодательству Российской Федерации;

выявление потребностей в дополнительной экологически значимой информации об объекте экологического аудита и др.

В последнее время экологический аудит получил довольно широкое практическое применение. В проведении экологического аудита бывают заинтересованы банки, предприятия-природопользователи, новые собственники, государственные органы и общественные организации. Банки используют экологический аудит с тем, чтобы снизить риск невозврата кредитов, так как произведенная оценка состояния природных ресурсов, природоохранного и технологического оборудования, выявление задолженности по экологическим платежам, произведенные с помощью экологического аудита позволяют дать более достоверную картину о финансовом состоянии заемщика. Кроме того, западные банки в 2003 г. приняли «Принципы устойчивости»⁵ – добровольные принципы, согласно

которым одним из условий финансирования проектов, способных оказать воздействие на окружающую среду, является проведение экологического аудита для определения экологических рисков намечаемой деятельности.

Для предприятий-природопользователей экологический аудит также приобретает все большее значение. В некоторых случаях без него просто невозможно обойтись. Например, в случае необходимости получения кредитов международных банков, размещения ценных бумаг на международных валютных биржах либо осуществления поставок продукции на зарубежные и международные рынки. Особую актуальность в последнее время приобретает экологический аудит, проводимый в связи с внедрением в организациях на основании стандарта ISO 14001⁶ систем управления окружающей средой (систем экологического менеджмента).

На первоначальной стадии внедрения стандарта ISO 14001 в рамках экологического аудита осуществляется диагностическая оценка, которая позволяет определить степень соответствия существующей системы управления окружающей средой в организации требованиям международного стандарта ISO 14001. Такая диагностика необходима для успешного внедрения стандарта ISO 14001 в организации. На этом роль экологического аудита не исчерпывается. В успешно функционирующей системе управления окружающей средой согласно стандарту ISO 14001 одной из обязательных процедур является процедура проведения внутренних аудитов системы. К экологическому аудиту прибегают также организации, сертифицирующие системы управления окружающей средой на соответствие стандарту ISO 14001, проводя сертификационный и инспекционные аудиты.

Новые собственники заинтересованы в проведении экологического аудита при приобретении прав на природные объекты; при переходе прав собственности на предприятие; при завершении объекта строительства, на который не было получено заключение государственной экологической экспертизы; при признании права на самовольно возведенный объект недвижимости. Имеется также практика, когда заказчиком проведения экологического аудита выступали государственные органы и общественные организации. Например, по инициативе Министерства природных ресурсов РФ был проведен экологический аудит Байкальского целлюлозно-бумажного комбината, а по инициативе общественной организации «Дзержинский правозащитный центр Нижегородской области» – экологический аудит муниципального образования – г. Дзержинска.

На этом роль экологического аудита в основном исчерпывается и это во многом объясняется тем, что государство на федеральном уровне практически не

⁶ Аутентичный перевод версии международного стандарта ISO 14001:1996 был утвержден постановлением Государственного комитета РФ по стандартизации и метрологии «Системы управления окружающей средой. Требования и руководство по применению. ГОСТ Р ИСО 14001-98» от 21 октября 1998 г. (М., 1998). В 2004 г. вышла вторая версия международного стандарта ISO 14001:2004, которая в настоящий момент не имеет официально утвержденного перевода.

⁵ <http://www.equator-principles.com>

участвует в регулировании отношений в области экологического аудита.

К одной из первых попыток государственного регулирования экоаудиторской деятельности можно отнести принятие Правительством РФ двух постановлений: “О лицензировании отдельных видов деятельности” от 24 декабря 1994 г.⁷ и “Об утверждении Положения о лицензировании отдельных видов деятельности в области охраны окружающей среды” от 26 февраля 1996 г.⁸ Согласно постановлениям экологический аудит был отнесен к лицензируемым видам деятельности. Функции по ведению лицензирования первоначально были возложены на Министерство охраны окружающей среды и природных ресурсов РФ, а затем после упразднения Министерства в 1996 г. на Государственный комитет РФ по охране окружающей среды⁹ (далее – Госкомэкология России).

Госкомэкология России в 1998 г. приняла два приказа¹⁰, в которых экологический аудит рассматривался как предпринимательская деятельность, были сформулированы задачи, принципы, виды, порядок аттестации экоаудиторов, требования к экоаудиторским организациям. Несмотря на то что приказы Госкомэкологии России не отменены, фактически они не действуют в связи с тем, что в 2000 г. Госкомэкология России была упразднена¹¹, а постановления Правительства РФ, на основании которых экологический аудит подлежал лицензированию, были отменены¹².

На сегодня практически всеми учеными и практиками, занимающимися проблемами экологического аудита, выделяется проблема отсутствия правовой базы экологического аудита. На федеральном уровне вопросы экологического аудита почти не урегулированы. Так, в ст. 1 Федерального закона “Об охране окружающей среды” дается только понятие экологического аудита. Федеральный закон “Об охране атмосферного воздуха”¹³ к числу прав государственного инспектора по охране природы относит право в установленном порядке вносить предложения о проведении экологического аудита объектов хозяйственной и

иной деятельности (ст. 27). Однако ни законы, ни подзаконные акты “установленного порядка” не определяют.

На этом фоне одним из актуальных вопросов является вопрос сферы действия Федерального закона “Об аудиторской деятельности” от 7 августа 2001 г.¹⁴ Неоднозначна позиция специалистов в области экологического аудита по отношению к этому Федеральному закону. При проведении процедур экологического аудита на практике используются общие принципы аудита, закрепленные в этом Законе. Остается открытым вопрос, должны ли распространяться нормы указанного Закона на экологический аудит. Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” ограничивает сферу аудита выражением мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. О специальных видах аудита (экологическом, банковском, страховых организаций и пр.) не упоминается. Поэтому многие специалисты не рассматривают данный Закон в качестве правовой базы для экологического аудита. Ю.В. Бабина указывает на то, что на экологический аудит могут быть распространены в качестве некой методологической основы нормы Федерального закона “Об аудиторской деятельности”, но этот Закон направлен на правовую регламентацию общего аудита. Поэтому основной нормативной базой для установления процедур планирования, организации проведения и завершения экологического аудита является только ГОСТ Р ИСО 19011–2003, введенный в действие постановлением Госстандарта России от 29 декабря 2003 г. и представляющий собой идентичный (за некоторыми исключениями) текст международного стандарта ISO 19011:2002 на русском языке¹⁵. Однако имеется и противоположная точка зрения, согласно которой Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” распространяет свое действие и на экологический аудит, так как без анализа хозяйственных операций (деятельности) аудируемых лиц невозможно выразить объективное мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации¹⁶.

Такая спорная ситуация, по нашему мнению, возникла из-за неудачной преамбулы Федерального закона “Об аудиторской деятельности” – “настоящий федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации”, и формулировки “аудиторской деятельности”, под которой в Законе понимается предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Таким образом, эти положения свели весь аудит только к финансовому аудиту, поставив нелеги-

⁷ См.: Собрание законодательства РФ. 1995. № 1. Ст. 69.

⁸ См.: Собрание законодательства РФ. 1996. № 10. Ст. 937.

⁹ См.: Указ Президента РФ “О структуре федеральных органов исполнительной власти” от 14 августа 1996 г. // Собрание законодательства РФ. 1996. № 34. Ст. 4082.

¹⁰ См.: Приказ Государственного комитета РФ по охране окружающей среды “Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России” от 30 марта 1998 г. // СПС Гарант; Приказ Государственного комитета РФ по охране окружающей среды “О проведении практических работ по введению экологического аудирования в Российской Федерации” от 16 июля 1998 г. // СПС КонсультантПлюс.

¹¹ См.: Указ Президента РФ “О структуре федеральных органов исполнительной власти” от 17 мая 2000 г. // Собрание законодательства РФ. 2000. № 21. Ст. 2168.

¹² См.: Постановление Правительства РФ “О лицензировании отдельных видов деятельности” от 11 февраля 2002 г. // Собрание законодательства РФ. 2002. № 9. Ст. 928; постановление Правительства РФ “Об изменении и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Российской Федерации по вопросам лицензирования отдельных видов деятельности” от 8 мая 2002 г. // Собрание законодательства РФ. 2002. № 20. Ст. 1859.

¹³ См.: Собрание законодательства РФ. 1999. № 18. Ст. 2222.

¹⁴ См.: Собрание законодательства РФ. 2001. № 33. Ст. 3422.

¹⁵ См.: Бабина Ю.В. Нормативные основы экологического аудита: ГОСТ Р ИСО 19011-2003 // Экология производства. 2005. № 4. С. 18.

¹⁶ См.: Байдаков С.Л., Серов Г.П. Экологический аудит. Постатейный комментарий к Федеральному закону “Об аудиторской деятельности”. М., 2002. С. 15.

тимными все остальные виды аудита, в том числе и экологический.

Что касается позиции официальных органов, то Министерство финансов РФ не включает экологический аудит в понятие “аудиторская деятельность” в соответствии с Федеральным законом “Об аудиторской деятельности”. Данная точка зрения изложена в письме Минфина России № 04–02–06/2/65 от 20 августа 2002 г.¹⁷

Толкуя волю законодателя в Федеральном законе “Об аудиторской деятельности”, по-нашему мнению, напрашивается вывод о том, что его сфера действия охватывает только финансовый аудит и на иные виды аудита не распространяется. Подтверждением этому, например, является ст. 7, определяющая понятие обязательного аудита и устанавливающая случаи его проведения. В соответствии с п. 1 ст. 7 обязательный аудит – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя. Таким образом, обязательные случаи проведения устанавливаются только для финансового аудита. Другим примером распространения Федерального закона “Об аудиторской деятельности” только на финансовый аудит являются требования ст. 17, закрепляющей обязательность лицензирования аудиторской деятельности. Лицензирование деятельности по проведению экологического аудита в настоящее время не требуется.

На фоне явных правовых пробелов возникает вопрос о необходимости правового регулирования отношений в области экологического аудита?

Сфера действия экологического аудита затрагивает отношения в области охраны окружающей среды и использования природных ресурсов. Данные отношения имеют общественное значение, что обуславливает необходимость государственного участия в регулировании отношений в области экологического аудита. Необходимо обратить внимание на то, что государство защищает имущественные интересы, регулируя деятельность по проведению финансового (общего) аудита, но при этом не регулирует деятельность по проведению экологического аудита в ущерб экологическим интересам общества.

Как представляется, потенциал экологического аудита может быть реализован более полно, если принять федеральный закон об экологическом аудите, в котором установить случаи его обязательного проведения, статус экоаудиторского заключения, процедуру, а также реальные гарантии качества оказания экоаудиторских услуг.

Обязательное проведение экологического аудита закреплено в законах некоторых субъектов Российской Федерации. Например, в соответствии со ст. 12 Закона Амурской области “Об охране окружающей среды” от 10 ноября 2005 г.¹⁸ обязательному экологическому аудиту подлежат объекты хозяйственной и иной деятельности, введенные в эксплуатацию до вступления в силу Федерального закона “Об экологической экспертизе”, по которым проектная документация не прошла экологическую экспертизу, независи-

мо от форм собственности и ведомственной принадлежности, а также объекты хозяйственной и иной деятельности, эксплуатирующиеся, но не прошедшие экологическую экспертизу, независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности.

Закон Томской области “Об экологическом аудите” от 9 октября 1997 г.¹⁹ установил следующие случаи проведения обязательного экологического аудита:

при обосновании инвестиционных проектов и программ в случае, если это предусмотрено условиями инвестирования;

при обосновании и реализации экологических программ (федеральных, региональных, местных, отдельных природопользователей), финансируемых за счет бюджетных и внебюджетных источников;

при лицензировании отдельных видов деятельности в случаях, предусмотренных нормативными правовыми актами Российской Федерации.

С учетом степени экологической значимости представляется возможным установить в федеральном законе об экологическом аудите проведение обязательного экологического аудита в следующих случаях:

при приватизации организаций, деятельность которых оказывает существенное воздействие на окружающую среду;

при реорганизации в форме слияния, разделения и выделения организаций, осуществляющих деятельность, оказывающую существенное воздействие на окружающую среду;

при осуществлении обязательного экологического страхования;

при составлении экологической отчетности и представлении государственным органам и общественности организациями деятельность, которых оказывает существенное воздействие на окружающую среду;

при подтверждении достоверности данных, предоставляемых для получения льгот по экологическим платежам, предоставлении государственных ссуд на природоохранные мероприятия и т.п.

При этом заключению, вынесенному по результатам обязательного экологического аудита, необходимо придать юридическую силу.

Законодательное закрепление процедуры проведения экологического аудита с выделением основных этапов, может способствовать выработке единых методик по осуществлению экологического аудита, служить гарантией качественного его проведения.

Гарантиями качества оказания экоаудиторских услуг могут служить такие институты, как лицензирование экоаудиторской деятельности, аттестация и аккредитация, осуществление контроля за экоаудиторской деятельностью.

Применительно к общему (финансовому) аудиту одним из механизмов обеспечения достаточно высокого уровня оказания услуг является наделение за уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности – Министерством финансов РФ ряда функций, таких, например, как лицензирование аудиторских организаций, аттестация физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, аккредитация профессиональных аудитор-

¹⁷ См.: Справочно-поисковая система КонсультантПлюс.

¹⁸ См.: там же.

¹⁹ См.: там же.

ских объединений, контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и др. (ст. 18 Федерального закона “Об аудиторской деятельности”).

Ситуация с экологическим аудитом иная. В этой сфере преобладают рыночные механизмы регулирования, государство, никак не урегулировав отношения, тем самым позволило участникам рынка самостоятельно устанавливать правила. Так, с 2002 г. существует некоммерческое партнерство “Экологическая аудиторская палата”²⁰. Палата на добровольных началах объединяет экологических аудиторов, экологические аудиторские организации и общественные экологические аудиторские объединения. Палата осуществляет аккредитацию эоаудиторских организаций и центров подготовки экологов-аудиторов, аттестует физических лиц на право осуществления эоаудиторской деятельности.

Еще раз, подчеркивая значимость экологического аудита, отметим необходимость участия государства в установлении гарантий надлежащего качества эоаудиторских услуг. Прежде всего, такое участие может выражаться в лицензировании эоаудиторской деятельности. Согласно Федеральному закону “О лицензировании отдельных видов деятельности” от 8 августа 2001 г.²¹ лицензированию подлежат виды деятельности, осуществление которых может повлечь за собой нанесение ущерба правам, законным интересам, здоровью граждан, обороне и безопасности государства и др. В настоящее время лицензирование экологического аудита не проводится. Возникает вопрос – может ли эоаудиторская деятельность повлечь за собой нанесение ущерба правам, законным интересам, здоровью граждан и т.д.? Представляется, что эоаудиторская деятельность может явиться предпосылкой возникновения ущерба окружающей среде, а также законным интересам и здоровью граждан. От результатов экологического аудита зависит принятие экологически значимых решений – покупка земельного участка, строительство, признание права собственности, приватизация, внедрение технологий и пр., которые, безусловно, могут нанести ущерб окружающей среде, законным интересам и здоровью граждан.

В связи с проводимой политикой в рамках административной реформы²² многие государственные функции, в том числе лицензирование отдельных видов де-

ятельности упраздняются, а поддержание качества оказываемых услуг отдается участникам рынка – саморегулируемым организациям. В этой связи возможно установить в федеральном законодательстве требование об обязательном наличии лицензии только у эоаудиторских организаций, осуществляющих обязательные виды экологического аудита, так как в этом случае риск причинения вреда из-за некачественного проведения экологического аудита максимален.

За профессиональными эоаудиторскими объединениями – саморегулируемыми организациями необходимо закрепить право самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы эоаудиторских организаций или индивидуальных эоаудиторов. Закрепляя за саморегулируемыми организациями подобные функции, государство должно убедиться в их компетентности, т.е. провести официальное признание – аккредитацию.

Еще одним инструментом, призванным обеспечить качество эоаудиторских услуг, является аттестация. Аттестация на право осуществления эоаудита – проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься эоаудиторской деятельностью. На сегодня физические лица, желающие проводить общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, аудит страховщиков, а также банковский аудит, должны проходить аттестацию. Только при условии сдачи квалификационного экзамена, по итогам которого Министерство финансов Российской Федерации выдает квалификационные аттестаты аудитора²³.

Представляется необходимым аттестацию аудиторов-экологов возложить также на государственные органы. В силу специфики экологического аудита функции по аттестации возможно передать специально уполномоченному органу в сфере охраны окружающей среды, например, Федеральной службе по экологическому, технологическому и атомному надзору.

Таким образом, можно констатировать, что экологический аудит приобретает все большее значение на практике, но он не реализуется в полной мере в силу отсутствия надлежащего правового регулирования. Потенциал экологического аудита может быть вполне реализован посредством принятия специального федерального закона – “Об экологическом аудите”, комплексно регулирующего все отношения в данной сфере.

²⁰ См.: <http://www.ecoauditpalata.ru>.

²¹ См.: Собрание законодательства РФ. 2001. № 33. Ст. 3430.

²² См.: Указ Президента РФ “О мерах по проведению административной реформы в 2003–2004 годах” от 23 июля 2003 г. // Собрание законодательства РФ. 2003. № 30. Ст. 3046.

²³ Приказ Министерства финансов Российской Федерации “Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации” от 12 сентября 2002 г. // Росс. газ. 2002. № 230.