

**БАНКОВСКО – ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

На правах рукописи
УДК: 332.(142.6)

ЮЛДАШЕВА САОДАТ ХАЛМУРЗАЕВНА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЁТА И АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ
ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

08.00.08 - «Бухгалтерский учёт, экономический анализ и аудит»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

ТАШКЕНТ - 2011

Работа выполнена в Ташкентском финансовом институте

Научный руководитель доктор экономических наук
Каримов Акрам Аббасович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук
Дусмуратов Раджапбай Давлатбаевич

кандидат экономических наук
Илхамов Шавкат Исламович

Ведущая организация: **Министерство финансов Республики
Узбекистан**

Защита состоится «__» _____ 2011 года в _____ часов на заседании Объединенного специализированного Совета Д.005.25.01 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора экономических наук при Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан.

Адрес: 100000, г. Ташкент, ул. Х. Арипова, 16.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан.

Автореферат разослан «__» _____ 2011 года.

**Ученый секретарь Объединенного
специализированного совета,
доктор экономических наук**

Ф.И. Мирзаев

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИИ

Актуальность работы. Республика Узбекистан, с момента обретения независимости, в соответствии со структурными преобразованиями осуществляет определенные шаги по совершенствованию и развитию организационной структуры управления качеством окружающей среды и природопользованием. В условиях модернизации экономики решение проблем охраны окружающей среды и связанных с ними вопросов рационального использования и воспроизводства природных ресурсов стало важнейшей государственной задачей.

Современная экологическая политика нашей страны направлена на осуществление перехода от защиты отдельных элементов природы к всеобщей защите экосистемы, обеспечению гарантированных и качественных параметров среды обитания человека.

Важнейшей задачей экологической политики Республики Узбекистан является достижение существенного улучшения качества окружающей среды на территориях с повышенной степенью риска для здоровья человека и стабильности экосистем.

Президент Республики Узбекистан И.А. Каримов отмечает: «... огромное значение для достижения целей, поставленных Декларацией тысячелетия, особенно в условиях современных аномальных природных изменений, приобретает защита экологии и сохранение окружающей среды»¹.

Перспективы экономического развития страны нельзя рассматривать в отрыве от его воздействия на окружающую среду. При этом, результативность природоохранной деятельности не всегда адекватна затрачиваемым усилиям. Структурные изменения, происходящие в экономике Узбекистана, оказывают существенное воздействие на степень использования природных ресурсов и на уровень загрязнения окружающей природной среды. В связи с этим, в настоящее время особое значение приобретают экономические аспекты принятия экологических решений, то есть интеграция экологической и экономической политики. Вопросы окружающей среды сегодня являются очень актуальными, в их круг входит и глобальная проблема, связанная с экологической катастрофой Приаралья. В Узбекистане в целях защиты и сохранения окружающей среды в 2008 году было образовано Экологическое движение и в Законодательной палате для Экологического движения Узбекистана выделена квота. Государственным комитетом Республики Узбекистан по охране природы особое внимание уделяется реализации политики, направленной на внедрение ресурсосберегающих и малоотходных (чистых) технологий, новых видов обслуживания, предпринимательства с широким спектром использования экономических инструментов.

¹ Выступление Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на пленарном заседании саммита ООН Цели развития тысячелетия. - Ташкент. - Народное слово. - 22 сентября 2010 г.

Анализ происходящих в республике социально-экономических процессов подтверждает необходимость следующего: экологический учет и экологический аудит наряду с бухгалтерским учетом и аудитом должны войти в состав инструментов управления хозяйственной деятельностью.

Интеграция Узбекистана в систему международной экологической безопасности, усиление требований законодательства в области охраны окружающей среды и рационального природопользования выдвигают на первый план задачу развития нового направления в аудиторской деятельности – экологического аудита, который становится одним из основных инструментов обеспечения устойчивого экономического развития страны.

Экологический аудит, являясь инструментом повышения инвестиционной привлекательности и эффективности как предприятий, так и всего реального сектора экономики, по мнению специалистов, позволит решать государственные задачи в области экологической безопасности страны. В условиях либерализации экономики все сильнее ощущается необходимость решения экологических проблем на национальном уровне.

Степень изученности темы. Исследованиям по отдельным аспектам экологического обобщения, учёта и аудита информации об экономико-экологических процессах и их влиянию на результативные показатели деятельности организации посвящены работы таких ученых-экономистов как: А.Думнов, С.И. Потравный, С.В. Макаров, К.С. Саенко, Г.П. Серов, Л.В. Сотникова, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц² и др. Недоучёт экологических особенностей промышленного предприятия в скором будущем отрицательным образом скажется на решении задач управления предприятием и сохранения здоровья нации в целом. Это определяет актуальность исследования учета и аудита экологических процессов в промышленных предприятиях.

Особого внимания заслуживают работы наших отечественных экономистов - Т.Ж. Жумаева, К.Н. Абиркулова, А.А. Рафикова, и С.К. Махмудова³. Вместе с тем, существующая система учета информации о природоохранной деятельности резко отстает от потребности в ней, что значительно тормозит дальнейшее совершенствование действующего механизма природопользования. В подавляющем большинстве авторы работ идут по пути разъяснения положений существующего законодательства, касающегося данной проблемы и рекомендаций по их применению. В то же

² Думнов А., Потравный И. Экологические затраты: проблемы сопоставления и анализ // Вопросы экономики. – 1999. - № 6. – с. 125., Макаров С.В., Шагарова Л.Б. Экологическое аудирование промышленных производств. - М: НУМЦ Госкомэкологии России, 1997. – 175 с.; Саенко К. С. Организационно-методические аспекты экологического воспитания и образования экономистов.// Экология и жизнь. Сб. материалов Международной научно-практ. конференции. - Пенза, 2002. – С. 229–233; Серов Г. П. Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы. – М.: Экзамен, 2000. – 768 с.; Сотникова Л. В. Бухгалтерский учет природоохранных мероприятий // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 15. – С. 26 – 27, № 16. – С. 17 – 21; Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Инфра, 2001. – 352 с.

³ Жумаев Т.Ж. Экологик экспертиза. – Ташкент.: Ўқув қўлланма, 2004. – Б.51-128.; Абиркулов Қ.Н., Хожиматов А.Н., Рафиқов А.А. Атроф мухитни муҳофаза қилиш. –Т.: Ўқув қўлланма. 2003. – Б.111-128. Рафиқов А.А., Абиркулов Қ.Н., Хожиматов А.Н. Экология. – Ташкент.: Ўқув қўлланма, 2004. - 45 б.; Махмудов С.К. Табиатни муҳофаза қилиш харажатлари ҳисоби ва экологик аудитни такомиллаштириш йўллари. И.ф.н. илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. - Тошкент, 2007. - 27 б.

время работ, посвященных экологическому учету как одному из видов управленческого учета в системе бухгалтерского учета и всей системы экологического менеджмента, пока еще недостаточно. Надлежащее управление деятельностью предприятий во многом зависит от научной разработки методологических аспектов, организационно-методических подходов к формированию модели учета и аудита экологических затрат хозяйствующего субъекта, что обусловило необходимость выбора данной темы исследования.

Связь диссертационной работы с тематическими планами НИР.

Диссертационное исследование выполнено в рамках плана научно-исследовательских работ Ташкентского финансового института.

Цель исследования. Разработка научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию организации бухгалтерского учета и аудита экологических затрат на промышленных предприятиях.

Задачи исследования:

- обоснование основных направлений развития информационной базы бухгалтерского экологического учета в системе управления экономическими субъектами отраслей промышленности;
- формирование системы оценки аналитического и синтетического учета экологических затрат на промышленных предприятиях;
- разработка предложений по составлению детализированного перечня процедур по изучению системы внутреннего контроля при предварительном этапе экологического аудита;
- разработка рекомендаций по составлению общего плана и программы аудита с учетом экологических аспектов деятельности хозяйствующих субъектов.

Объектом исследования выступает финансовая деятельность филиала унитарного предприятия «Мубарекнефтегаз».

Предметом исследования является учет и аудит экологических затрат промышленных предприятий, их экономическая природа, сущность и содержание, отличия от других затрат предприятия и операции, проводимые на основе национальных стандартов бухгалтерского учета и аудита.

Методы исследования. В процессе исследований использованы методы: наблюдение, сопоставление, группировка, сравнительный и статистический анализ.

Гипотеза исследования заключается в том, что разработанные научные предложения и практические рекомендации диссертационной работы позволяют сформировать эффективную систему учета и аудита экологических затрат на промышленных предприятиях.

Основные положения, выносимые на защиту:

- конкретизированы теоретические положения бухгалтерского экологического учета, аргументированы методические принципы, показатели и структура информационной базы данного вида учета в условиях рыночной экономики;

- выявлены особенности формирования учетно-информационной базы экологического учета в организациях и рекомендованы направления ее совершенствования;
- сформирована система аналитического и синтетического учета экологических затрат в организациях;
- обоснованы научные предложения по составлению экологической политики организации и положения о внутреннем контроле за управлением качеством окружающей среды;
- разработаны практические рекомендации по составлению общего плана и программы аудита с учетом экологических аспектов деятельности хозяйствующих субъектов.

Научная новизна заключается в следующих конкретных результатах исследования:

- раскрыты сущность, причины возникновения экологических затрат и эффективность природоохранных мероприятий в условиях рыночных отношений, (на примере экологической политики филиала унитарного предприятия «Мубарекнефтегаз»);
- сформулированы научные выводы о возможностях практического использования, обособленного ведения учета расходов на природоохранную деятельность предприятия;
- разработаны научные предложения по составлению детализированного перечня процедур по изучению системы внутреннего контроля при предварительном этапе экологического аудита;
- разработаны научные предложения и практические рекомендации по совершенствованию плана и программы экологического аудита.

Научная и практическая значимость результатов исследования.

Научная значимость результатов исследования состоит в том, что полученные результаты работы могут быть использованы в дальнейших углубленных специальных научных исследованиях посвященных фундаментальным и прикладным аспектам совершенствования учета и аудита экологических затрат на промышленных предприятиях.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, материалы диссертационной работы используются в совершенствовании учебных программ курсов «Финансовый учет», «Аудит», «Практический аудит» в процессе преподавания в Ташкентском финансовом институте.

Реализация результатов. Практические результаты и предложения автора по учету экологических процессов приняты для внедрения в практику на предприятиях и организациях, в систему внутреннего контроля филиала унитарного предприятия «Мубарекнефтегаз» (акт внедрения № 3 от 16 сентября 2009г.) и в учебный процесс Ташкентского финансового института для специальностей 53440901 - «Бухгалтерский учет», 5А340902 «Аудит» (акт внедрения №2 от 25сентября 2010г.).

Апробация работы. Основные положения диссертационного исследования были доложены в виде научного доклада и получили одобрения

на следующих международных и республиканских научно-практических конференциях «Молия, банк, солиқ, суғурта, қимматли қоғозлар бозори, инвестиция, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини такомиллаштириш» (Тошкент, 2008й.); «Жаҳон молиявий – иқтисодий инқирози шароитида молия, банк, солиқ, суғурта, қимматли қоғозлар бозори, инвестиция, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини такомиллаштириш» (Тошкент, 2009й.); «Проблемы использования новых инновационных технологий в учебном процессе» (Чимкент, 2009г.).

Диссертационная работа обсуждалась и рекомендована к защите на заседании научного семинара учетно-экономического факультета Ташкентского финансового института и на научном семинаре Объединённого специализированного совета при Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан.

Опубликованность результатов. Основные положения и идеи научной работы опубликованы в виде научных статей и тезисов.

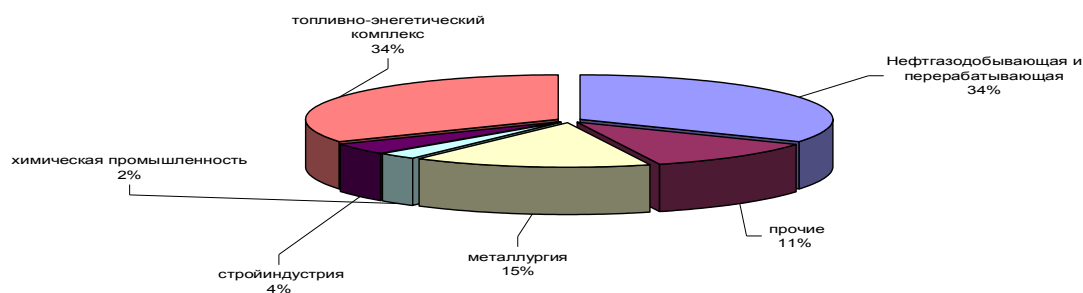
Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Диссертационная работа состоит из 132 страниц текста, в ней имеются 12 таблиц, 10 рисунков и приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В современных условиях хозяйствования рациональное природопользование – это гарант обеспечения будущих потребностей общества за счет комплексного экономически эффективного использования природных ресурсов с обязательным соблюдением требований по охране окружающей среды. Среди многочисленных проблем социально-экономического развития государства особую актуальность приобрела проблема сохранения благоприятной окружающей среды природно-ресурсного потенциала в целях удовлетворения потребностей ныне живущего и будущих поколений людей. Чрезвычайно вредным для экологической и экономической безопасности Узбекистана является сохранение тенденций техногенного и природоемкого развития, перспектива которого видится в удорожании валового национального продукта из-за дополнительных экологических затрат.

Из общего объема выбросов в атмосферу от стационарных источников на топливно-энергетический комплекс приходится -34%, нефтегазодобывающую и перерабатывающую промышленности – 34%, цветную металлургию – 15%, строительную индустрию – 4%, химическую промышленность - 2% и на прочие сферы - 11%. Динамика выбросов

загрязняющих веществ в атмосферный воздух от стационарных и передвижных источников загрязнения отражена на диаграмме:



Доля отраслей промышленности в загрязнении атмосферного воздуха Республики Узбекистан⁴

За годы независимости в республике наметилась тенденция к сокращению объемов выбросов загрязняющих веществ, как от стационарных источников, так и от всех видов транспорта. Это обусловлено снижением доли экологоемких производств, в структуре промышленности и принятием ряда природоохранных мер. Динамику выбросов загрязняющих веществ в атмосферу можно отразить в следующей таблице:

Таблица 1

Динамика выбросов загрязняющих веществ в атмосферу (тыс. т.)⁵

Выбросы	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Всего	2173,7	2344,1	2120,5	2220,9	2267,5
От передвижных источников	1316,2	1507,2	1345,0	1444,0	1512,0
От стационарных источников	857,5	836,9	775,5	776,9	775,5

Ощутимое влияние на загрязнение атмосферы оказывают передвижные источники и, что отражено в таблице 2.

Как видно из приведенных данных, уровень выбросов загрязняющих веществ в атмосферу имеет тенденцию роста, в г.Ташкенте, Ташкентской, Андижанской и Самаркандской областях. Это приводит к накоплению

⁴ Составлено автором по материалам Доклада о состоянии и об охране окружающей среды Республики Узбекистан за 2010 год. Ташкент - 2010.

⁵ Составлено автором по материалам Доклада о состоянии и об охране окружающей среды Республики Узбекистан за 2010 год. Ташкент - 2010.

соединений свинца и других токсичных и канцерогенных веществ в организме людей и окружающей природной среде и ухудшению состояния здоровья населения.

Таблица 2

Выбросы загрязняющих веществ в атмосферу от передвижных источников⁶, (тыс. т.)

Регионы	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Республика Узбекистан	1316,2	1507,2	1345,0	1444,0	1512,0
Республика Каракалпакстан	84,6	85,1	76,1	73,0	61
области:					
Андижанская	83,7	87,1	83,2	95,4	121,6
Бухарская	71,2	78,7	66,1	69,0	63,5
Джизакская	54,3	62,4	53,3	57,0	59,9
Кашкадарьинская	101,1	108,6	97,4	98,0	95,0
Навоийская	75,1	74,7	68,3	66,1	69,9
Наманганская	86,8	82,7	75,4	93,2	101,9
Самаркандская	110,5	115,5	101,2	112,0	116,5
Сурхандарьинская	73,9	83,1	79,9	71,4	77,6
Сырдарьинская	51,5	61,9	50,6	57,5	65,8
Ташкентская	158,2	220,8	226,4	244,2	253,5
Ферганская	205,4	211,5	121,2	142,0	156,9
Хорезмская	56,2	61,3	54,7	52,0	42,9
г. Ташкент	103,7	173,8	191,2	213,2	226,0

Изучая информационную направленность экологических процессов, необходимо отметить, что в отечественной научной литературе эти процессы недостаточно исследуются, и до сих пор превалирует тенденция макро-уровневой оценки экологического ущерба.

В условиях либерализации экономики состав отчетности организаций по экологическим показателям ограничивается, в основном, статистическими формами и зависит от отраслевой принадлежности и специфики деятельности субъектов хозяйствования. Как показало исследование, общей особенностью статистических отчетных форм является чрезвычайная перегруженность отдельных таблиц информацией в натуральных измерителях и крайне ограниченная область применения стоимостных. В результате анализа таких данных, возможность их использования для оптимизации управления финансовыми, материальными и инвестиционными потоками на предприятии крайне низка. На наш взгляд, недостаточно четко прослеживается информационно-логическая связь приводимых показателей с данными финансовой отчетности.

Признавая объективную необходимость ускорения и оптимизации организационно-правового и методического регулирования информационных

⁶Составлено автором на основе материалов Доклада о состоянии и об охране окружающей среды Республики Узбекистан в 2010 год. - Ташкент. – 2010.

аспектов экологического учета в диссертационном исследовании, приведено обоснование и предложено выделить основные стратегические направления совершенствования информационной базы данного вида учета (рис. 1).



Рисунок 1. Основные стратегические направления совершенствования информационной базы экологического учета⁷

В ходе исследования и анализа существующих взглядов на экологический учет, рассмотрение его развития в Республике Узбекистан и за рубежом, отмечается отсутствие единой концепции бухгалтерского экологического учета. В диссертационной работе установлено и обосновано место бухгалтерского, экологического учета и его взаимосвязь с другими видами учета.

С нашей точки зрения, экологический учет – это процесс сбора, регистрации, обобщения и отражения информации о природоохранных затратах и результатах деятельности хозяйствующих субъектов с целью управления и определения их совокупного потенциала. Усовершенствование данного понятия мы предлагаем в части установления экологических составляющих аналитических счетов, субсчетов, характеризующих природоохранные мероприятия, технологии, применяемые в деятельности организаций. В диссертационной работе аргументированы и предложены методические принципы построения бухгалтерского экологического учета:

⁷ Составлено автором.

системность, комплексность, объективность, сопоставимость, действенность, регулярность, экономичность.

Исследование экологических затрат должно производиться в рамках процесса планирования деятельности хозяйствующего субъекта, касающейся охраны окружающей среды и базироваться на следующих этапах:

- постановка экологических и экономических целей (с указанием во внутренних рабочих нормативных документах, например в экологической политике, к чему стремится предприятие в своей деятельности);

- определение исходных (базовых) параметров производственного цикла (на каком уровне развития находится предприятие);

- определение роли (места) капитальных вложений (или реальных инвестиций) экологической направленности в долгосрочной программе технического и технологического перевооружения, их соответствие предназначенности предприятия и концепции его стратегического развития;

- адаптация технико-экономического обоснования природоохранных мероприятий к структуре и особенностям производственного цикла предприятия (проверка их на непротиворечивость общей политике предприятия);

- выбор оптимального варианта реализации экологической политики предприятия.

Организация экологического учета и экологического аудита хозяйствующего субъекта должна базироваться, с одной стороны, на нормативно-правовой базе природопользования по его направлениям, а с другой стороны, на нормативно-правовой базе функционирования системы бухгалтерского учета и аудита. Эти две стороны нормативно-правового обеспечения природопользования учета и аудита взаимосвязаны и взаимообусловлены.

Несмотря на трудности выделения природоохранных расходов из общего объема затрат предприятий обособленный их учет необходим. Для его организации и ведения необходимы достаточно полное и подробное определение и классификация природоохранных расходов. Один из возможных подходов заключается в том, чтобы расходы, связанные с ограничением в ходе обычных производственных процессов всех видов неблагоприятного воздействия на окружающую среду до приемлемых уровней, рассматривать как расходы на природоохранную деятельность.

Для успешного решения проблем охраны окружающей среды рационального использования природных ресурсов и предотвращения негативного воздействия на окружающую среду Государственный комитет по охране природы Республики Узбекистан осуществляет разработку, совершенствование и внедрение экономических методов управления природоохранной деятельностью на основе принципов платного природопользования.

Учет расчетов по платному природопользованию в значительной мере зависит от надлежащей организации первичного и оперативно-технического экологического учета, которые по нашему убеждению должны стать основой

становления и развития экологического учета на предприятии с его финансовыми и управленческими аспектами в системе бухгалтерского учета.

Исследование современного учетно-аналитического обеспечения предприятий позволило установить, что в настоящее время экологические платежи учитываются обобщенно на счетах бухгалтерского учета. Это не позволяет получать полного представления об экологических затратах ни внутренним, ни внешним потребителям информации. Следовательно, для учета экологических платежей необходимо расширить структуру информационной базы экологического учета: к синтетическим счетам открыть субсчета, характеризующие экологические затраты.

В бухгалтерском учете экологических платежей и расчетов по платному природопользованию предлагаем следующие аналитические счета.

Учет по счету 2510 «Общепроизводственные расходы» строится по следующей схеме:

Таблица 3⁸

Общепроизводственные расходы

Счет 2510	Аналитический счет	Место возникновения затрат	Статья	Наименование
-----------	--------------------	----------------------------	--------	--------------

Таким образом, с одной стороны, учет источников возмещения возникших обязательств, по платному природопользованию в части экологических платежей, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), осуществляется на счете 2510- «Общепроизводственные расходы», а платежи за пользование природными ресурсами, платежи за загрязнение окружающей природной среды учитываются на счетах мест возникновения затрат (в данном случае экологических затрат) т.е. на счете 2512 «Общепроизводственные расходы», где 12 - аналитический счет и место возникновения затрат.

В частности, для учета экологических платежей как вида экологических затрат на предприятии используются следующие счета 2510- «Общепроизводственные расходы»: 2511 - «Плата за воду», 2513 - «Плата за недра».

С другой стороны, для учета расчетов по платному природопользованию в части расчетов по платежам за пользование природными ресурсами и платежам за загрязнение окружающей природной среды используется счет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет», аналитические счета к которому открыты по видам экологических платежей. Счета третьего порядка детализируются по видам расчетов: 6411 - «Плата за воду – основной», 6412- «Плата за воду – пени», 6413 - «Плата за воду – штрафы», 6414 - «Плата за загрязнение окружающей среды основной», 6415 - «Плата за загрязнение

⁸ Составлено автором.

окружающей среды пени», 6416 - «Плата за загрязнение окружающей среды штрафы», 6417- «Плата за недра – основной», 6418 - «Плата за недра – пени», 6419 - «Плата за недра - штрафы», 6420 - «Земельный налог – основной», 6421 - «Земельный налог - пени», 6422 - «Земельный налог – штрафы».

Задача интеграции Узбекистана в систему международной экологической безопасности, усиление требований законодательства в области охраны окружающей среды и рационального природопользования выдвигают на первый план развитие нового направления в аудиторской деятельности – экологического аудита, который становится одним из основных инструментов обеспечения устойчивого развития экономики. Экологический аудит, являясь инструментом повышения инвестиционной привлекательности и эффективности предприятий, прежде всего реального сектора экономики, позволит решать государственные задачи в области экологической безопасности как составляющей национальной безопасности Узбекистана.

Таким образом, экологическое аудирование, понимаемое как квалифицированный независимый анализ, оценка, разработка соответствующих рекомендаций и предложений третьей стороной по фактическим результатам любой экологически значимой деятельности и приведение последней в соответствие с действующим природоохранным законодательством, может существенным образом повлиять на изменение экологической ситуации в Узбекистане, в первую очередь на уровне отдельных промышленных предприятий, производственных комплексов и территорий.

Анализ литературных источников и обобщение информации об экологическом аудите позволили автору дать собственное определение экологическому аудиту: экологический аудит – это способ оценки отклонений реального состояния окружающей среды от изначально заданных внутренних и внешних экологических стандартов, проводимый для выявления существующих и потенциальных экологических рисков грозящих хозяйствующему субъекту.

Экологические вопросы становятся чрезвычайно важными для большого количества субъектов и при определенных обстоятельствах, могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность. Для дополнительного рассмотрения экологических вопросов, изучения состояния внутреннего контроля предприятия анализа, контроля и обобщения экологических данных на предприятии необходимо провести соответствующие контрольные процедуры. В диссертационной работе для этих целей составлен тест-вопросник «Оценка системы внутреннего экологического контроля» предприятия.

Экологические объекты аудита являются составляющими более крупных объектов аудита: природоохранные основные средства – часть всех основных средств, природоохранные затраты – часть всех расходов, экологические платежи – часть всех расчетов с бюджетом. К экологическим объектам аудита применяются все стандартные, хорошо разработанные процедуры проверки в общем порядке. Нами определены особенности процедуры проверки, которые

проводятся в дополнение к общим процедурам аудита, проводимого на предприятии, загрязняющем окружающую среду.

Экологический аудит и подходы к его определению рассмотрим в таблице 4.

Таблица 4.

Экологический аудит и подходы к его определению

№ п/п	Понятие	Определение	Источник
1.	Аудит системы управления окружающей средой	Систематический и документально подтверждающий процесс, основывающийся на объективно полученном и оцененном аудиторском свидетельствовании и проводящийся с целью определения соответствия системы управления окружающей средой критериям аудита системы управления окружающей средой и передача результатов этого процесса клиенту	Международный стандарт. Справочный номер ISO 14011 : 1996 (Е) ИСО 14011 Первое издание «Руководство по аудированию в области окружающей среды. Процедура аудита - 1996. - С.123.
2.	Экологический аудит	Квалифицированный независимый анализ, оценка, разработка соответствующих рекомендаций и предложений по результатам любой экологически значимой деятельности, проводимые небольшими группами специалистов в сжатые сроки	Макаров СВ., Шагарова Л.Б. Экологическое аудирование производственных производств / Под общ. ред. А.Ф. Порядина. - М.: НУМЦ Госкомэкологии России, 1997. - С. 144.
3.	Экологический аудит	Инструмент управления, обеспечивающий систематическую документированную периодическую и объективную оценку соответствия организационной системы управления охраной окружающей природной среды и функционирования оборудования экологическим целям, а также оценку соответствия деятельности производства экологической политике компании, включая соответствие нормативным требованиям	Международная торговая палата. - Англия 1998. – С. 13.
4.	Экологическое аудирование	Предпринимательская деятельность по осуществлению независимых вневедомственных мероприятий (обязательных и инициативных), проводимых на основе договора и заключающихся в сборе и оценке информации о финансовом положении аудируемого предприятия, выполнении им требований экологического законодательства, реализации им планов природоохранной деятельности и обеспечения экобезопасности, и имеющая своим результатом мнение аудитора о правильности ведения учета и достоверности бухгалтерской отчетности по платежам за природопользование и загрязнение окружающей природной среды.	Серов Г. П. Экологический аудит // Финансовые и бухгалтерские консультации. - М.: ФБК-Пресс, 1997. - № 5. - С. 52-59.
5.	Экологический аудит	экологический аудит - экологическая ревизия (проверка) проектов или компаний; оценка воздействия на окружающую среду действующих объектов, независимая оценка текущего состояния выполнения (соблюдения) компанией природоохранных законодательных и нормативных требований	Трофимова В. И. Природопользование. Толковый словарь, 2002. - С. 143.

Для достижения цели этапа предварительного планирования аудита в исследовании разработаны:

- перечень нормативных правовых актов, используемых при аудите организаций, загрязняющих окружающую среду;

- анкета предварительного изучения экологических аспектов деятельности, удобство практического применения которой заключается в содержании в одном документе вопросов для изучения особенностей деятельности и основных нормативных документов, регулирующих каждый из видов загрязнения.

Цели этапа проверки по существу достигаются с помощью предложенной нами классификации источников информации, методов получения аудиторских доказательств, применяемых по каждой из процедур проверки по существу.

Для проверки по существу и выявления существенных искажений связанных с экологическими вопросами разработаны процедуры проверки позволяющие выявлять существенные искажения, связанные с экологическими вопросами.

Перед началом аудиторской проверки руководителем составляется и утверждается план и программа экологического аудита. Программа экологического аудита независимо от ее конкретных объектов, целей и задач включает ряд обязательных, логически и организационно взаимосвязанных этапов и видов работ.

Следовательно, этап подготовительных работ экологического аудита включает в себя:

- переговоры с клиентом, определение основных целей, задач и объектов программ экологического аудита;
- формирование группы экологического аудита;
- определение бюджета и сроков проведения программы;
- заключение финансового договора с заказчиком и авансирование программы экологического аудита.

Планирование и разработку программы (плана) экологического аудита можно представить в виде следующих стадий: предварительный сбор, обобщение и организация исходных данных по основной экологической документации предприятия; анализ исходных данных, определение основных объектов аудита, методик программы и критериев оценок экологического аудита.

Данные процедуры, на наш взгляд, являются основой для реализации на практике составления плана и программы экологического аудита, а также эффективности проведения экологического аудита (табл.5).

В существующей практике проведения аудиторской проверки финансовой отчетности не выделяются экологические аспекты проверки, так как они тесно связаны с технологическим процессом предприятия. Данные о соответствии экологических показателей, бухгалтерского учета и отчетности, экологической составляющей должны отражаться в общем плане экологического аудита.

Таблица 5

Процедуры проверки по существу для выявления существенных искажений связанных с экологическими вопросами⁹

№ п/п	Процедуры проверки по существу	Ответы			
		Нет ответа	Да	Нет	Примечание
1.	Рассмотреть протоколы заседаний совета директоров, отвечающих непосредственно за экологические вопросы		X		
2.	Проанализировать опубликованную информацию об отрасли, а также комментарии СМИ		X		
3.	Отчеты о субъекте, подготовленные экспертами экологии, отчеты внутреннего аудита, отчет «экологического аудита»		X		
4.	Отчеты о мероприятиях, направленных на сохранение окружающей среды		X		
5.	Рассмотреть влияния работы эксперта на финансовую отчетность		X		
6.	Оценить профессиональную компетентность и объективность эксперта по экологии		X		
7.	Оценить надлежащий характер использования результатов работы эксперта в качестве аудиторского доказательства		X		
8.	Использование результатов работы «экологического аудитора» в качестве аудиторского доказательства		X		
9.	Выяснить существующее (и ранее действовавшее страхование экологического риска		X		
10.	Получить письменное заявления от руководства субъекта о том, что оно рассмотрело влияние экологических вопросов на финансовую отчетность		X		
11.	Проводить опрос аудиторов дочерних компаний по поводу соблюдения такими компаниями соответствующих местных законов и нормативных актов об охране окружающей среды и их возможного влияния на финансовую отчетность дочерних компаний		X		
12.	Ознакомится и обсудить с ответственными лицами финансовую отчетность в отношении долгосрочных инвестиций, и проанализировать влияние каких-либо экологических вопросов описанных в этой отчетности, на оценку инвестиций		X		
13.	Проверить документацию, подтверждающую сумму возможного обесценения активов и обсудить такие документы с руководством субъекта		X		
14.	Рассмотреть возможность возмещения убытков по искам в связи с экологическими вопросами отраженным в финансовой отчетности		X		
15.	Узнать о политике и процедурах, применяемых для определения обязательств, условий и непредвиденных расходов, вытекающих из экологических вопросов		X		

Данные по общему плану экологического аудита должны отражать планируемые виды работ по трем направлениям: оценка существующей системы внутреннего контроля за управлением качеством окружающей среды системы внутреннего экологического контроля; оценка соответствия

⁹ Составлено автором на основе критериев Международного стандарта аудита № 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита».

экологических показателей деятельности предприятия нормативным требованиям и проверка правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с экологическими затратами. Данная модель, является основой для реализации на практике обеспечивающей формирование стратегии экологического аудита

Таким образом, общие методические рекомендации по анализу оценки данных программы экологического аудита промышленного производства включают:

- составление и анализ обобщенных и детализированных материальных балансов приоритетных загрязняющих веществ, компонентов исходного сырья, реагентов и материалов в том числе, например, составление и анализ обобщенного водного баланса предприятия, включая атмосферные осадки, неорганизованный поверхностный и подземный сток с территории промышленной площадки;

- описание и оценку фактических характеристик приоритетных источников воздействия на окружающую среду и соответствие их установленным лимитам на сброс, выброс, размещение отходов;

- анализ и оценку фактической эффективности работы существующих систем регулирования сбросов и выбросов загрязняющих веществ, систем размещения и удаления отходов в сравнении с их декларируемой эффективностью;

- описание, анализ и оценку эффективности существующей системы производственного экологического контроля, включая локальную систему мониторинга источников воздействия на окружающую среду и отходов;

- формирование и обоснование производственной системы приоритетов в области изменения воздействия на окружающую среду, использования ресурсов, состояния окружающей среды;

Это способствует совершенствованию плана и программы проведения экологического аудита, сокращению времени подготовки информации, обеспечивает должную прозрачность и снижает риск принятия неверных решений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенные нами исследования позволили получить ряд научных выводов по совершенствованию учета и аудита экологических затрат на промышленных предприятиях:

1. В процессе экономического развития во многих странах возникла значительная потребность в изменении организационных и управленческих подходов к сохранению окружающей среды. Поэтому достижение экологической безопасности требует на всех уровнях решения двух взаимосвязанных задач: поддержание минимального уровня жизни в условиях модернизации экономики и создание условий для устойчивого социально-экономического развития.

2. Экологическая опасность становится препятствием социально-экономическому развитию самих организаций и общества. В этих условиях развитие экологического бухгалтерского учета и аудита приобретает основополагающее значение для управления экологическими процессами хозяйствующих субъектов. Анализ состояния учета, отчетности и аудита природоохранной деятельности предприятий выявил недостаточный уровень их организации. Экологический бухгалтерский учет ведется не системно, зачастую при помощи выборок, статистических расчетов и экспертных оценок. Основная часть текущих природоохранных затрат не выделяется в обособленные статьи бухгалтерского учета. Все это затрудняет определение реальной обстановки по природоохранной деятельности предприятия, не способствует организации, контролю за эффективностью экологических платежей, не позволяет принимать оптимальные управленческие решения, что влияет на конечные финансово-хозяйственные результаты. В целях совершенствования учета природоохранной деятельности в диссертации предложена детализация экологических платежей, рекомендуется в системе бухгалтерского учета выделить экологические платежи и предусмотреть их в учетной политике предприятия.

3. Экологический аудит как неотъемлемая составная часть механизма управления охраной окружающей среды и природопользования, чрезвычайно важен для экономики, так как позволяет уменьшить экологический и информационный риск, связанные с принятием хозяйственных и финансовых решений. Экологический аудит реализует цель выработки рекомендаций по эффективному использованию ресурсов и обеспечению качества окружающей среды. Выявлена тенденция, в результате которой финансовый аудит может стать существенной движущей силой для практического развития экологического и финансово-экологического аудита, что даст возможность совершенствованию экологического бухгалтерского аудита. В условиях недостаточной разработки регулирующих экологический аудит законодательных актов и стандартов, при проведении экологического аудита можно использовать международные стандарты по экологическому аудированию и национальные стандарты аудиторской деятельности.

В процессе диссертационного исследования нам разработаны следующие научные предложения и практические рекомендации по совершенствованию учета и аудита экологических затрат на промышленных предприятиях:

1. Экологический учет практически во всем мире находится в стадии развития. Процесс становления системы экологического учета происходит в разных странах различными темпами, что объясняется наличием определенных экономических, социально-правовых, экологических факторов в каждой стране. В связи с этим в данной работе основное внимание уделяется формулированию предпосылок экологического учета. Анализ отечественной и зарубежной литературы по данному вопросу позволил установить этапы развития экологического учета, выявить проблемы и этапы его становления, проанализировать состояние этого вида учета на данный момент.

В качестве основных составляющих экологического учета предлагаются:

- экологическая политика, экологический учет, отчетность (внешняя) и экологический аудит(внешний).
- экологическая отчетность (внутренняя), экологический аудит (внутренний) и экологический контроль.

2. Результаты исследования позволили представить обобщенную модель экологического аудита, которая раскрывает его структуру и основные характеристики: предмет, функции, стадии, приемы, виды, нормативы, элементы. Ее применение позволит объективно выявить функции и роль экологической, информационной, организационной и других систем хозяйствующих субъектов для принятия управленческих решений по предотвращению экологических рисков.

3. Экологическое аудирование способно сыграть исключительную роль в разрешении экологических проблем, особенно в условиях модернизации экономики. Проводя аудит на промышленных предприятиях в относительно короткие сроки можно добиться следующих результатов:

- повысить эффективность использования сырьевых и энергетических ресурсов, уменьшая тем самым отрицательное воздействие действующего производства на окружающую среду, за счёт методов и средств, не требующих значительных дополнительных затрат;
- обосновать необходимость и возможность концентрации усилий и средств на наиболее приоритетных и результативных в настоящее время направлениях экологической деятельности, в том числе связанных с инвестициями в экономику страны;
- уменьшить экономические риски и предотвратить развитие чрезвычайных ситуаций.

4. Конкретные процедуры при проведении экологического аудита такие, как оценка системы внутреннего контроля предприятия на этапе предварительного планирования, дополнительные процедуры проверок по существу являются очень важными при определении стратегии проверок. Для этой цели составлен тест-вопросник по оценке системы внутреннего контроля предприятия, процедуры проверок по существу за управлением качеством окружающей среды.

5. Разработано и рекомендуется примерное положение о внутреннем контроле за управлением качеством окружающей среды предприятия, которое включает цель и принципы выполнения экологического контроля, способ выполнения его процедур, общие требования к этапам проведения, обязанности и ответственность участников внутреннего контроля.

6. Разработанные дополнительные процедуры проведения экологического аудита повысят эффективность аудиторских проверок. Информация, сформированная по рекомендуемым процедурам относительно охраны окружающей среды, позволит совершенствовать план и программу проведения экологического аудита, сократить время подготовки информации, обеспечит должную прозрачность, снизит риск принятия неверных решений. Это создаст необходимую основу для дальнейшего развития экологического учета и аудита. Проведенное исследование и разработанные предложения по

совершенствованию экологического учета и аудита на промышленных предприятиях позволят обеспечить всех заинтересованных пользователей необходимой и достаточной информацией.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Юлдашева С.Х. Экологический аудит // Экономический вестник Узбекистана. – Ташкент, 2003. - № 4.- С. 51.
2. Юлдашева С.Х. Учет экологических обязательств и резервов // Журнал Налогоплательщика. - Ташкент, 2004. - №4 (45).- С.46-48.
3. Юлдашева С.Х. Аудит платежей за загрязнение окружающей среды на предприятии // Журнал налогоплательщика. - Ташкент, 2004. -№ (46). - С. 23-24.
4. Юлдашева С. Х. Организация экологического аудита. // Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш истикболлари: муаммо ва ечимлар мавзусидаги республика анъанавий илмий-амалий конференцияси материаллари. – Тошкент, 2006.- Б. 14-17.
5. Юлдашева С.Х. Затраты на природоохранные мероприятия в системе финансового учёта. // Молия, банк, солиқ, сугурта, қимматли қўғозлар бозори, инвестиция, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини такомиллаштириш мавзусидаги YIII республика анъанавий илмий-амалий конференцияси.– Тошкент, 2008. – Б. 92-96.
6. Юлдашева С.Х. Затраты на природоохранные мероприятия в системе финансового учёта.// Мамлакат солиқ сиёсатини янада эркинлаштириш – иқтисодий ривожлантиришнинг муҳим омили сифатида мавзусидаги республика илмий-амалий конференцияси материаллари. – Тошкент, 2008. –Б. 103-107.
7. Юлдашева С.Х. Оценка эффективности понесенных экологических затрат // Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида молия, банк, солиқ, сугурта, қимматли қўғозлар бозори, инвестиция, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини такомиллаштириш» мавзусидаги IX республика анъанавий илмий-амалий конференцияси материаллари. – Тошкент, 2009. – Б. 78-81.
8. Юлдашева С.Х. Система комплексного мониторинга // Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида молия, банк, солиқ, сугурта, қимматли қўғозлар бозори, инвестиция, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини такомиллаштириш мавзусидаги IX республика анъанавий илмий-амалий конференцияси материаллари. – Тошкент, 2009. - Б. 94-96.
9. Юлдашева С.Х. Оценка эффективности понесенных экологических затрат // Проблемы использования новых инновационных технологий в учебном процессе. Труды международной научно-практической конференции. – Чимкент, 2009. – С. 3-6.

Р Е З Ю М Е

**диссертации Юлдашевой Саодат Халмрузаевны на тему:
«Совершенствование учёта и аудита экологических затрат на
промышленных предприятиях» представленной на соискание ученой
степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.08 –
«Бухгалтерский учёт, экономический анализ и аудит»**

Ключевые слова: охрана природы, экологическая стратегия, экологическая сертификация, экологическая политика, экологические затраты, аудиторские доказательства, экологический аудит, объекты аудита, экологическая документация, экологическая эффективность.

Объекты исследования: финансовая деятельность филиала унитарного предприятия «Мубарекнефтваз».

Цель работы: разработка научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита экологических затрат на промышленных предприятиях.

Методы исследования: наблюдение, сопоставление, группировка, сравнительный и статистический анализ.

Полученные результаты и их новизна: раскрыта сущность причины возникновения экологических затрат и эффективность природоохранных мероприятий; сформулированы научные предложения о возможностях практического использования обособленного ведения учета расходов на природоохранную деятельность предприятия; предложены дополнительные процедуры проведения экологического аудита; разработанные научные предложения и практические рекомендации по совершенствованию составления плана и программы проведения экологического аудита позволят сократить время подготовки информации.

Практическая значимость: разработанные научные предложения и практические рекомендации могут быть использованы при совершенствовании бухгалтерского учета и аудита экологических затрат на промышленных предприятиях.

Степень внедрения и экономическая эффективность: научные предложения и практические рекомендации диссертации приняты к внедрению в филиале унитарного предприятия «Мубарекнефтваз» и применяется в совершенствовании учебных программ, и в процессе преподавания курсов «Финансовый учет», «Аудит», «Практический аудит» в Ташкентском финансовом институте.

Область применения: Государственный комитет по охране природы, промышленные предприятия, высшие учебные заведения.

Иқтисод фанлари номзоди илмий даражасига талабгор Юлдашева Саодат Холмурзаевнанинг 08.00.08 - «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит» ихтисослиги бўйича « Саноат корхоналарида экологик харажатлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш» мавзусидаги диссертациясининг

Р Е З Ю М Е С И

Таянч сўзлар: табиат муҳофазаси, экологик стратегия, экологик сертификациялаш, экологик сиёсат, экологик харажатлар, аудиторлик исботлаш, экологик аудит, аудит объекти, экологик ҳужжатлар, экологик самарадорлик.

Тадқиқот объекти: «Муборакнефтвергаз» унитар шўъба корхонасининг молиявий фаолияти.

Ишнинг мақсади: саноат корхоналарида экологик харажатлар бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришга қаратилган илмий таклиф ва амалий тавсиялар ишлаб чиқиш.

Тадқиқот методлари: кузатиш, умумлаштириш, гуруҳлаш, қиёсий таҳлил ва статистик таҳлил.

Олинган натижалар ва уларнинг янгилиги: экологик харажатларнинг моҳияти, шаклланиши ва табиатни муҳофаза қилиш тадбирларини ўтказишнинг самарадорлиги очиб берилган; саноат корхоналарида табиатни муҳофаза қилиш харажатларининг гуруҳланиши ва ҳисобининг амалий аҳамияти асосланган, экологик аудит ўтказишда қўлланиладиган экологик амалларни такомиллаштиришга қаратилган илмий-амалий таклифлар берилган; экологик аудит ўтказишнинг режа ва дастурини такомиллаштириш бўйича амалий тавсиялар аудиторлик маълумотлари тайёрлаш вақтини қискартиради.

Амалий аҳамияти: тадқиқот натижалари саноат корхоналарида экологик харажатларни бухгалтерия ҳисобини юритишда ва ички назорат тизимини ташкил этишда қўлланилиши мумкин.

Татбиқ этиш даражаси ва иқтисодий самарадорлиги: диссертация ишининг илмий таклиф ва амалий тавсиялари «Муборакнефтвергаз» унитар шўъба корхонаси амалиётида фойдаланиш учун қабул қилинган. Тадқиқот материалларидан Тошкент молия институтида «Молиявий ҳисоб», «Аудит», «Амалий аудит» фанларининг ўқув дастурларини такомиллаштириш ва ўқитишда қўлланилиши мумкин.

Қўллаш соҳаси: Табиатни муҳофаза қилиш Давлат қўмитаси, саноат корхоналари ва олий ўқув юртлари.

RESUME

Thesis of Saodat Xolmurzaevna Yuldasheva on the scientific degree competition of the doctor of sciences(philosophy) in Economics on specialty of 08.00.08 –«Accounting, economic analysis and audit», subject: «Improvement of the account and audit ecological cost in industrial enterprise ».

Key words: Guard of the nature ,ecology's strategy ,using nature for pay, forward questions economics' certification ecology's politics, economics' expenditure auditor's proof, economics' audit , subjects audit , ecology's documentation , economic efficacy.

Subjects of research: «Mubarekoilgas»

Purpose of work: consists in study theoretical main to economic essence of the ecological cost on industrial enterprise, mechanism of its realization improvement to accounting reporting and audit.

Method of research: in process of the studies are used methods observation, collation, group, comparative and statistical analysis.

The results obtained and their novelty: in dissertation The conceptual model of pay efficacy realization ecology's politics undertaking, Accounting to begin nature keeping activity on undertaking organization inside Audit undertaking, analyze stage ecology's security technology process ,passing ecology's Audit expenditure

Practical value: designed scientific offers and practical recommendations can be used at improvement of the accounting and audit ecological expenseses on industrial enterprise.

Degree of embed and economic effectivity: scientific offers and practical recommendations to thesis's are accepted «Mubarekneftgaz» for practical application. The results of the study can be used in improvement of the scholastic programs and in process of the teaching course, «Financial account», «Audit», «Practical audit» in higher educational institutions.

Field of application: State committee on guard of the nature, industrial enterprises, higher education institutions.

