

#### 4.4. ПЛАНИРОВАНИЕ ПРОВЕРКИ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ АУДИТЕ

Еремеева О.С., старший преподаватель

ГОУ ВПО «Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова»

Статья посвящена методике планирования аудита экологических аспектов деятельности. Выделены особенности аудита предприятий, которые загрязняют окружающую среду, проведена детализация экологических показателей как объектов планирования аудита финансовой отчетности. Определены специфичные процедуры планирования аудита экологических аспектов. Предложены критерии качества системы внутреннего экологического контроля, представлена система соответствия видов вредного воздействия на природу, вопросов для оценки надежности системы внутреннего контроля и нормативно-правовых актов, используемых аудитором.

Особое внимание правительства, общественности, населения регионов приковано к предприятиям, которые своей производственной деятельностью загрязняют окружающую среду. Практически вопрос повышения безопасности производства решается на уровне отдельного предприятия, а эффект разумной эколого-экономической политики проявляется в интересах общества в целом.

Проблема достоверности публичной отчетности, отражающей экологическую составляющую деятельности предприятия, весьма остро стоит на сегодняшний день. Искажения информации о природоохранных мероприятиях возможны не только вследствие умышленного сокрытия каких-либо фактов, но и вследствие трудности учета хозяйственных операций по охране окружающей среды и их последствий. Тем сильнее необходимость организации аудита экологических аспектов деятельности предприятий. Прозрачность «экологической» информации повышает доверие со стороны пользователей отчетности, государства и населения, способствует выявлению резервов, связанных с общественным мнением.

Аудитор при проведении проверки финансовой отчетности должен выразить мнение о ее достоверности, о соблюдении законодательства. При этом любой аспект хозяйственной деятельности, в том числе и экологический, подлежит анализу аудитора, если он может существенно повлиять на текущую и последующую деятельность фирмы.

Природоохранная составляющая деятельности влияет на обязательные показатели финансовой отчетности. Кроме того, законодательство в области бухгалтерского учета предусматривает добровольное раскрытие экологических аспектов деятельности в отчетности. В соответствии с п. 39 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н организация может представлять в бухгалтерской отчетности дополнительную информацию о природоохранных мероприятиях, если исполнительный орган считает эту информацию полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. При раскрытии дополнительной информации о природоохранных мероприятиях приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды,

влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации. Необходимо отметить, что согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность» в случаях, когда проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта является частью документа, содержащего помимо этой отчетности прочую информацию, аудитор должен рассмотреть такую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности.

В связи с этим становится актуальным вопрос разработки методики аудита, в рамках которой оцениваются критерии воздействия предприятия на окружающую среду.

Важный этап в проведении аудиторской проверки – планирование. При планировании разрабатывается стратегия аудита для того, чтобы обеспечить максимальную уверенность в том, что аудит будет проведен эффективно при минимально возможном аудиторском риске [3]. Особенности деятельности клиента в области природопользования выявляются именно на этом этапе. Предложим практические рекомендации по проведению процедур сбора, систематизации и анализа информации о воздействии фирмы на окружающую среду и его влиянии на финансовую отчетность, применяемые на этапе планирования аудита.

При построении алгоритма проверки используем Положение по международной аудиторской практике 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности» [2] и российские федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ №696 от 23 сентября 2002 г. В соответствии с правилом (стандартом) №3 «Планирование аудита» при разработке общего плана аудита необходимо получить информацию о природоохранной деятельности аудируемого лица, выявить события, операции и другие особенности экологического характера аудируемого лица, которые могут оказывать существенное влияние на финансово-хозяйственную деятельность. Изучение и систематизацию информации о воздействии проверяемого субъекта на окружающую среду предлагается проводить по следующим показателям.

1. Отрасль деятельности. Так, например, отрасли промышленности, оказывающие наибольшее негативное воздействие на природу, следующие:
  - электроэнергетика;
  - цветная и черная металлургия;
  - нефтедобыча и нефтепереработка;
  - угольная;
  - газовая;
  - производство стройматериалов;
  - машиностроение и металлообработка;
  - химия и нефтехимия [4].
2. Виды и объемы вредного воздействия на окружающую среду по разделам:
  - использование занимаемых площадей и наличие негативного воздействия на землю (размер занимаемых

- площадей, функциональное использование площадей, наличие и размеры санитарно-защитной зоны);
  - наличие вредного воздействия на водные ресурсы (объемы забора и использования воды, источники загрязнения сточных вод);
  - наличие негативных выбросов в атмосферный воздух;
  - наличие твердых бытовых отходов (состав, количество, порядок утилизации, места размещения, сроки хранения);
  - использование в деятельности опасных (вредных) веществ для здоровья человека и окружающей природной среды.
3. Наличие нормативно-правовых экологических требований к отрасли проверяемого предприятия.
  4. Наличие и качество работы системы экологического менеджмента (распределение ответственности и полномочий в системе управления окружающей средой, планирование, документирование работы, регламент процедур экологического контроля и управления).
  5. Наличие лицензий и специальных разрешений на природопользование.
  6. Проведение научных исследований и разработок на предприятии по повышению безопасности деятельности для природы.

В качестве источников информации при знакомстве со спецификой деятельности в области природопользования могут использоваться:

- опросы работников;
- наблюдения за деятельностью;
- компьютерные базы данных;
- данные органов статистики, средств массовой информации;
- следующие документы:
  - экологические паспорта предприятий;
  - тома предельно допустимых выбросов и предельно допустимых сбросов;
  - паспорта водного хозяйства;
  - экологическая статистическая отчетность за несколько лет;
  - декларации по ресурсным налогам и платежам за загрязнение окружающей среды и размещение отходов за несколько лет;
  - акты об эколого-правовой и эколого-экономической ответственности за несколько лет (исковые заявления и др.);
  - данные инвентаризации источников воздействия на окружающую среду и отходов;
  - лицензии и договоры на специальное и комплексное природопользование;
  - территориальные экологические программы и планы, в которых проверяемое предприятие принимает непосредственное участие;
  - планы мероприятий по охране окружающей среды за несколько лет и документы об их фактическом выполнении;
  - справки о потреблении сырья, материалов, природных ресурсов, а также об объемах производства готовой продукции за несколько лет;
  - технологические паспорта по эксплуатации природоохранных сооружений и оборудования;
  - проекты строительства (реконструкции, технического перевооружения) основных производств, систем очистки сточных вод, отходящих газов, систем размещения и удаления отходов;
  - существующие экологические ситуационные планы, карты-схемы и другие картографические материалы.

На основе предварительного знакомства с бизнесом клиента, добившись понимания его деятельности, аудитор определяет, могут ли экологические вопросы существенно влиять на финансовую отчетность. Если такая вероятность есть, тогда следующим шагом аудитора будет получение представления о политике и

процедурах контроля по вопросам охраны окружающей среды, существующих на предприятии.

В правиле (стандарте) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» определено, что при разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Оценка системы внутреннего контроля (СВК) клиента проводится с целью уточнения видов, объема и времени проведения аудиторских процедур, поскольку структура и функционирование определенных элементов СВК могут увеличивать или уменьшать вероятность наличия существенных ошибок и искажений в проверяемой отчетности.

Система внутреннего контроля охватывает широкий круг вопросов. В соответствии со сложившейся международной практикой СВК включает в себя:

- контрольную среду;
- процедуры контроля (отдельные средства контроля);
- систему бухгалтерского учета (СБУ).

Экологические вопросы могут иметь воздействие на все перечисленные составляющие СВК.

Наша задача – исследовать особенности СВК, подлежащие оценке аудитора при проверке экологических аспектов деятельности предприятия. При планировании аудита необходимо проанализировать, как СВК клиента обеспечивает упорядоченное и эффективное ведение природоохранной деятельности. Такую часть общей СВК, которая призвана обеспечить качество охраны окружающей среды на предприятии, будем называть системой внутреннего экологического контроля (СВЭК).

Изучение СВЭК целесообразно строить по составляющим СВК:

- контрольная среда и процедуры контроля в целом по природоохранной деятельности предприятия;
- СБУ природоохранных мероприятий.

Для изучения и оценки первой составляющей СВЭК выделяем следующие факторы, характеризующие эффективность природоохранной контрольной деятельности:

- стиль управления;
- система управления окружающей средой;
- организационная структура и ответственность;
- кадровая политика, компетентность;
- документирование и внутренняя отчетность.

Охарактеризуем каждый из этих факторов и приведем тесты СВЭК. Тесты объединены в анкеты, которые представляются компетентным работникам аудируемого лица. Вопросы, тестирующие составляющие СВЭК, приведены в табл. 1-6. Респондент отмечает выбранный ответ «да» или «нет» в соответствующей графе анкеты либо дает развернутый ответ, пояснения в графе «Примечания». В анкетах показано, за какой ответ клиенту присваиваются баллы в пользу надежности СВЭК, а также какие вопросы задаются с целью получения дополнительной информации.

Стиль управления. Стиль управления – это управленческие принципы, существующие на предприятии, отношение к внутреннему и внешнему экологическому контролю, экологическая политика, система управления окружающей средой. Аудитором анализируется наличие стратегии, политики, планов деятельности компании в области охраны окружающей среды.

Таблица 1

АНКЕТА «СТИЛЬ УПРАВЛЕНИЯ»

Балл

Вопрос	Да	Нет	Примечания
1. Утверждены ли в документальном виде стратегические цели предприятия в области природопользования и охраны окружающей среды?	1	-	-
2. Какой отдел занимается разработкой этой стратегии?	-	-	Информ. вопрос
3. Доводятся ли стратегические цели до персонала организации?	1	-	-
4. Ознакомлены ли работники с внутренними инструкциями?	1	-	-
5. Ознакомлены ли работники с инструкциями по технике безопасности при обращении с вредными и опасными веществами?	1	-	-
6. Влияет ли временное отсутствие руководителя на эффективность работы подразделений, ответственных за экологичность производства?	-	-	-
7. Разработан ли план проведения проверок соблюдения экологического законодательства?	1	-	-
8. Выполняется ли этот план?	1	-	-
9. Кто контролирует его выполнение?	-	-	Информ. вопрос
10. Утверждена ли экологическая политика компании?	1	-	-
11. Существует ли план мероприятий по охране окружающей среды?	1	-	-
12. Регулярно ли осуществляется внутренний контроль выполнения экологической политики?	1	-	-
13. Регулярно ли осуществляется внутренний контроль выполнения плана мероприятий по охране окружающей среды?	1	-	-
14. Публикуются ли в средствах массовой информации отчеты предприятия по воздействию на окружающую среду? В каких именно? Как часто?	1	-	-
16. Проводился ли экологический аудит?	1	-	-
17. Какие проекты компании проходили экологическую экспертизу?	-	-	Информ. вопрос

Таблица 2

АНКЕТА «СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДОЙ»

Балл

Вопрос	Да	Нет
1. Разработаны ли целевые экологические показатели?	1	-
2. Достигает ли предприятие целевых экологических показателей?	1	-
3. Учтены ли требования законодательных актов при разработке целевых экологических показателей?	1	-
4. Разработаны ли плановые экологические показатели?	1	-
5. Проводится ли анализ экологической эффективности деятельности организацией?	1	-
6. Разработана ли и утверждена экологическая политика предприятия?	1	-
7. Установлены ли процедуры идентификации экологических аспектов?	1	-
8. Все ли аспекты приняты во внимание при определении целевых экологических показателей?	1	-
9. Существует ли распределение ответственности за достижение целевых экологических показателей?	1	-
10. Оформлены ли документально должностные инструкции лиц, ответственных за экологические аспекты?	1	-
11. Есть ли в системе высшего руководства представители, ответственные за функционирование системы управления окружающей средой?	1	-
12. Организовано ли межфункциональное взаимодействие, внутренние связи между различными уровнями и подразделениями организации относительно экологических аспектов?	1	-
13. Существует ли график документооборота в части системы управления окружающей средой?	1	-
14. Своевременно ли изымаются устаревшие инструктивные документы?	1	-
15. Разработаны ли процедуры контроля соблюдения экологической политики?	1	-
16. Разработаны ли процедуры реагирования на аварийные ситуации?	1	-
17. Регулярно ли проводится мониторинг основных характеристик, показателей видов деятельности, воздействующих на окружающую среду?	1	-
18. Регулярно ли высшее руководство проводит анализ системы управления окружающей средой?	1	-

Организационная структура и ответственность. Организационная структура должна соответствовать размеру и степени сложности бизнеса фирмы-клиента. Аудитору следует установить:

- распределение функций отделов по планированию, осуществлению, контролю, оценке деятельности в области охраны окружающей среды;
- уровень, на котором разрабатывается стратегия природоохранной деятельности;
- подконтрольность подразделений, оказывающие негативное воздействие на окружающую среду;
- взаимодействие экологических, производственных подразделений фирмы с финансовыми, бухгалтерией.

При анализе распределения ответственности и полномочий следует принимать во внимание:

- необходимость подконтрольности каждого субъекта внутреннего контроля (качество выполнения контрольных функций каждого субъекта должно быть проверено другим субъектом внутреннего контроля, но без дублирования);
- недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица;
- единичность ответственности, то есть каждая конкретная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Во избежание безответственности нельзя закреплять отдельную функцию за двумя или более центрами ответственности, но в то же время закреп-

ление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо;

- потенциальное функциональное замещение, которое предполагает, что временное выбытие отдельных сотрудников не должно прерывать осуществление контроля, то есть каждый работник должен уметь выполнять контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и работника своего уровня;
- взаимодействие и координация подразделений организации, своевременное информирование контрольных служб, руководства;
- разделение несовместимых функций, таких как непосредственный доступ к активам, разрешение на осуществление операций с активами, непосредственное осуществление операций, отражение операций в учете (функции являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять обнаружение таких ошибок и нарушений);
- наличие должностных инструкций и кодекса поведения, ознакомление всех сотрудников с этой информацией [1].

Таблица 3

### АНКЕТА «ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРА И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»

Вопрос	Балл		Примечания
	Да	Нет	
1. Имеется ли отдел контроля за воздействием предприятия на окружающую среду?	1	-	-
2. Имеется ли четкая организационная структура этого отдела и его места в общей организационной структуре предприятия?	1	-	-
3. Закреплена ли она документально?	1	-	-
4. Имеются ли списки должностей указанного отдела?	1	-	-
5. Если нет такого специального отдела, закреплены ли отдельные функции контроля за состоянием окружающей среды за отдельными подразделениями (сотрудниками)?	1	-	-
6. Назначены ли ответственные лица в области охраны окружающей среды по отдельным видам деятельности?	1	-	-
7. Имеются ли должностные инструкции для лиц, ответственных за охрану окружающей среды?	1	-	-
8. В каких документах предприятия описаны функции, процедуры, ответственность по охране окружающей среды?	-	-	Информ. вопрос
9. На каких участках, по вашему мнению, существует необходимость организации деятельности по охране окружающей среды?	-	-	Информ. вопрос
10. Была ли реорганизация отдела контроля за воздействием на окружающую среду в проверяемом периоде? Если да, то в чем она заключалась?	1	-	-
11. Какие документы определяют процедуры контроля за воздействием на окружающую среду на предприятии?	-	-	Информ. вопрос
12. Разработаны ли должностные инструкции для лиц, занятых на опасных производствах?	1	-	-
13. Ознакомлены ли сотрудники с соответствующими инструкциями?	1	-	-
14. Определены ли функции внутреннего контроля за воздействием предприятия на окружающую среду в должностных инструкциях:	1	-	-
• руководителя			
• начальников подразделений, которые имеют результатом своей деятельности негативное воздействие на окружающую среду	1	-	-
• руководителей отдела по охране окружающей среды?	1	-	-

Вопрос	Да	Нет	Примечания
15. Существует ли разрешительный порядок осуществления операций с опасными вещами?	1	-	-
16. Разработаны ли меры ответственности за ненадлежащее выполнение работы?	1	-	-
17. Кто контролирует выполняемую вами работу?	-	-	Информ. вопрос
18. Работу каких сотрудников вы контролируете?	-	-	Информ. вопрос
19. Кто замещает ваши функции во время вашего отсутствия?	-	-	Информ. вопрос
<b>Для сотрудников, проводящих контроль</b>			
20. Достаточно ли у вас возможностей и полномочий для выполнения контрольных функций?	1	-	-
21. Осуществляется ли документальное оформление выполнения контрольных процедур?	1	-	-
22. Регулярно ли составляются отчеты по результатам контрольных процедур?	1	-	-
23. Проводится ли контроль за исправлением выявленных вами нарушений?	1	-	-
24. Перед кем вы отчитываетесь за проведенные контрольные процедуры?	-	-	Информ. вопрос

Кадровая политика, компетентность. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров должна обеспечивать высокую квалификацию, компетентность и честность персонала. Отбор кадров должен проводиться в соответствии с профессиональными знаниями и навыками, а также с учетом личностных этических качеств: добросовестности, объективности, честности, ответственности. Аудитор оценивает документирование должностных инструкций сотрудников, проведение аттестации работников, организации обучения и повышения квалификации.

Таблица 4

### АНКЕТА «КАДРОВАЯ ПОЛИТИКА, КОМПЕТЕНТНОСТЬ»

Вопрос	Балл		Примечания
	Да	Нет	
1. Часто ли меняется персонал отдела охраны окружающей среды?	-	1	
2. Проводится ли повышение квалификации, обучение работников:	-	-	
• занятых в производствах, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду			
• занятых в системе управления окружающей средой?	1	-	
3. Существует ли практика доведения до всех работников подразделения информации, полученной на семинарах, обучении другими работниками?	1	-	
4. Как вы оцениваете заурядность работников своего подразделения?			
• чрезмерная			
• средняя	1	-	
• разумная	1	-	
5. Оформлены ли документально должностные инструкции лиц, ответственных за экологические аспекты?	1	-	
6. Есть ли в системе высшего руководства представители, ответственные за функционирование системы управления окружающей средой?	1	-	

Документирование и внутренняя отчетность. Детализация документации должна быть достаточной для описания деятельности и процессов. Эффективно, когда документация отдела охраны окружающей среды объединена с документацией других отделов, служб организации. Документация должна быть полной,

своевременной, достоверной. Аудитор изучает осуществление на предприятии текущего учета характеристики влияния на природу, наличие и соблюдение графика составления внутренней отчетности, своевременное предоставление информации руководству, соответствие порядка подготовки внутренней отчетности размерам и структуре предприятия, соответствие внешней отчетности внутренним отчетам [5].

Таблица 5

**АНКЕТА «ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ И ВНУТРЕННЯЯ ОТЧЕТНОСТЬ»**

Вопрос	Балл		
	Да	Нет	Примечания
1. Имеется ли практика составления отчетности по выполнению экологической политики, плана природоохранных мероприятий для внутренних управленческих целей?	1	-	-
2. Существует ли график подготовки такой отчетности?	1	-	-
3. Регулярно ли проводится сравнение плановых показателей воздействия на окружающую среду с фактическими?	1	-	-
4. Проводится ли анализ отклонений от плановых значений?	1	-	-
5. Принимаются ли своевременно меры по результатам такого анализа?	1	-	-
6. Проводится ли анализ экологических рисков?	1	-	-
7. Как часто проводится анализ экологических рисков?	-	-	Информ. вопрос
8. Каким подразделением проводится анализ экологических рисков?	-	-	Информ. вопрос
9. Документируется ли процесс анализа экологических рисков?	1	-	-
10. Какими документами оформляется процесс анализа экологических рисков?	-	-	Информ. вопрос
11. Ведется ли экологический паспорт предприятия?	1	-	-
12. Имеются ли внутренние инструкции предприятия, содержащие правила и процедуры по охране окружающей среды?	1	-	-
13. Документируются ли проведение и результаты работ по охране окружающей среды?	1	-	-

Изучая другую составляющую СВЭК, организацию системы бухгалтерского учета, аудитор ставит перед собой задачу добиться понимания функционирования СБУ экологических аспектов деятельности, определить наличие связи системы управления окружающей средой с финансовыми службами, влияние экологических рисков на финансовые показатели, полноту отражения природоохранных аспектов в учете. При изучении СБУ требуется установить: как распределены обязанности внутри бухгалтерии по учету отдельных экологических аспектов; как организован документооборот и обмен информацией производственных, юридических отделов, отделов по охране окружающей среды с бухгалтерией.

Предлагаем протестировать СБУ по следующим разделам учета природоохранных аспектов. Именно эти разделы учета природоохранных мероприятий находят отражение в показателях бухгалтерской отчетности:

- общая организация СБУ;
- учет природоохранных основных средств;
- учет природоохранных затрат;
- учет экологических налогов и платежей;
- учет условных факторов хозяйственной деятельности.

Анкета тестирования СБУ приведена в табл. 6.

Таблица 6

**АНКЕТА «ТЕСТИРОВАНИЕ НАДЕЖНОСТИ СБУ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ»**

Вопрос	Балл		
	Да	Нет	Примечания
<b>Общая организация СБУ экологических аспектов</b>			
1. Имеет ли бухгалтерская служба представление о проводимых и планируемых природоохранных мероприятиях?	1	-	-
2. Ознакомлены ли работники бухгалтерии с отчетами об осуществлении природоохранных мероприятий?	1	-	-
3. Автоматизированы ли системы учета природоохранных расходов?	1	-	-
4. Ведется ли аналитический учет по каждому виду загрязняющего вещества или каждому классу опасных отходов?	1	-	-
5. Проводятся ли собрания коллектива, где озвучиваются экологические процедуры и результаты деятельности предприятия?	1	-	-
6. Участвует ли главный бухгалтер в таких собраниях?	1	-	-
<b>Учет затрат на природоохранные мероприятия</b>			
1. Имеется ли утвержденный перечень расходов, относимых к расходам на охрану окружающей среды?	1	-	-
2. Выделены ли в системе бухгалтерского учета специальные счета для учета расходов на природоохранные мероприятия?	1	-	-
3. Ведется ли обособленный учет расходов на природоохранные мероприятия?	1	-	-
4. Имеют ли технический опыт сотрудники, которые выделяют затраты на охрану окружающей среды из общих расходов?	1	-	-
5. Проводится ли последующий контроль за эффективностью произведенных затрат на охрану окружающей среды?	1	-	-
6. Установлены ли нормативы затрат на охрану окружающей среды?	1	-	-
7. Как часто пересматриваются такие нормативы?	-	-	Информ. вопрос
8. Были ли случаи расходов на устранение последствий аварий?	-	-	Информ. вопрос
<b>Учет природоохранных основных средств</b>			
1. Создана ли на предприятии комиссия по приемке природоохранных основных средств?	1	-	-
2. Какие специалисты входят в эту комиссию?	-	-	Информ. вопрос
3. Проводится ли контроль исправности основных средств природоохранного назначения?	1	-	-
4. Кто проводит контроль исправности объектов основных средств природоохранного назначения?	-	-	Информ. вопрос
5. С какой периодичностью проводится такой контроль?	-	-	Информ. вопрос
6. Документируются ли результаты контроля исправности основных средств?	1	-	-
7. Проводилась ли инвентаризация основных средств природоохранного назначения в проверяемом периоде?	1	-	-
8. Закреплен ли график проведения инвентаризаций в учетной политике?	1	-	-
9. Проводятся ли инвентаризации при смене материально-ответственных лиц?	1	-	-
10. Закреплена ли материальная ответственность конкретных лиц за сохранность объектов основных средств природоохранного назначения приказом руководителя?	1	-	-

Вопрос	Да	Нет	Примечания
11. Ведется ли аналитический учет объектов основных средств природоохранного назначения?	1	-	-
12. Отражаются ли в учетной информации данные о местах размещения, эксплуатации природоохранных основных средств?	1	-	-
13. Выделен ли отдельный субсчет для учета природоохранных основных средств?	1	-	-
14. Отражаются ли в учетной информации данные о местах размещения, эксплуатации природоохранных основных средств?	1	-	-
15. Выделен ли отдельный субсчет для учета природоохранных основных средств?	1	-	-
16. Поступали ли в проверяемом периоде основные средства, предназначенные для осуществления природоохранных мероприятий?	-	-	Информ. вопрос
17. Имело ли место выбытие основных средств природоохранного назначения в проверяемом периоде? Вследствие чего произошло такое выбытие?	-	-	Информ. вопрос
18. Есть ли на предприятии природоохранные основные средства, находящиеся на консервации, в ремонте?	-	-	Информ. вопрос
19. Предусмотрена ли замена таких основных средств на аналогичные на время консервации, ремонта?	1	-	-
<b>Учет экологических налогов и платежей</b>			
1. Имеет ли предприятие разрешение на выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов?	1	-	-
2. Определяет ли предприятие самостоятельно точный объем выбросов, сбросов, размещения отходов?	1	-	-
3. Имеет ли предприятие выбросы сверх допустимых нормативов?	-	-	-
4. Имеет ли предприятие план снижения уровня загрязнения, согласованный с уполномоченным государственным органом?	1	-	-
5. Проводит ли предприятие мероприятия по охране окружающей среды?	1	-	-
6. Ведется ли аналитический учет по каждому виду загрязняющего вещества или каждому классу опасных отходов?	1	-	-
7. На каком счете бухгалтерского учета ведется учет расчетов по платежам за негативное воздействие на окружающую среду?	-	-	Информ. вопрос
8. Регулярно ли предприятие перечисляет плату за загрязнение окружающей среды в бюджет?	1	-	-
9. Проводит ли предприятие сверку по платежам с бюджетом?	1	-	-
<b>Учет условных фактов хозяйственной деятельности</b>			
1. Были ли предъявлены предприятию иски на возмещение вреда, причиненного окружающей среде?	-	1	-
2. Регистрируются ли в учете результаты всех производственных аварий?	1	-	-
3. Все ли обязательства регистрируются в учёте?	1	-	-
4. Были ли случаи остановки или сокращения деятельности предприятия из-за аварий, нарушений, связанных с экологическими показателями деятельности?	-	1	-
5. Имеете ли вы информацию о возможных остановках производства или его сокращении из-за нарушения экологических норм?	-	1	-
6. Имеет ли компания достаточное количество финансовых средств для обновления устаревших основных средств?	1	-	-

Вопрос	Да	Нет	Примечания
7. Были ли случаи отзыва лицензий, разрешений в сфере природопользования?	-	1	-
8. Имеете ли вы информацию о возможном отзыве лицензий, разрешений в сфере природопользования?	-	1	-
9. Известны ли вам случаи нарушения законодательства в области охраны окружающей среды на вашем предприятии?	-	1	-
10. Существуют ли неразрешенные судебные разбирательства из-за экологических вопросов?	-	1	-
11. Существуют ли неразрешенные разногласия с государственными органами по вопросам природопользования?	-	1	-
12. Бывали случаи жалоб сотрудников на состояние здоровья в связи с плохой экологической обстановкой в зоне работы предприятия?	-	1	-
13. Бывали случаи жалоб жителей региона на состояние здоровья в связи с плохой экологической обстановкой в зоне работы предприятия?	-	1	-

Подведение итогов по результатам изучения составляющих СВЭК выражается в оценке степени надежности этой системы. Надежность может быть оценена как высокая, средняя или низкая по нижеследующей методике.

На основе анализа ответов работников на вопросы анкет делается вывод о надежности контрольной среды и отдельных средств контроля, СБУ. Оценка надежности СВЭК проводится следующим образом. За каждый ответ, который положительно характеризует СВЭК клиента, дается 1 балл. В бланке анкеты отмечено, за какие ответы дается 1 балл. Таким количественным образом характеризуются только закрытые вопросы, на которые даётся ответ «да» или «нет». Открытые же вопросы служат для подтверждения ответов на закрытый вопрос или являются источником получения конкретной информации. Например, вопрос: «Утверждены ли в документальном виде стратегические цели предприятия в области природопользования и охраны окружающей среды?» – и следующий вопрос: «Какой отдел занимается разработкой этой стратегии?» – дополняют друг друга. Если на первый вопрос работник ответил «да», то подтверждением его реальности будет указание отдела или должностного лица, ответственного за этот процесс.

Проводя анализ ответов на вопросы анкеты, аудитор оценивает, соответствуют ли ответы реальному положению дел на предприятии. Такие подтверждения можно получить прослеживанием контрольных процедур, наблюдением, проверкой соответствующих документов, устными опросами других работников, не отвечавших на вопросы анкеты. Некоторые баллы могут быть не засчитаны, если аудитор не находит им реального подтверждения.

Анализируя анкеты изучения контрольной среды и процедур контроля, аудитор суммирует количество набранных баллов отдельно по каждому фактору оценки.

В табл. 7 приведено распределение баллов по степени надежности контрольной среды и процедур контроля. Данная градация закрепляется внутрифирменным стандартом и применяется для всех проверяемых предприятий.

Таблица 7

**ГРАДАЦИЯ СТЕПЕНЕЙ НАДЕЖНОСТИ  
КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ И ПРОЦЕДУР КОНТРОЛЯ**

Фактор	Надежность контрольной среды и процедур контроля		
	Низкая	Средняя	Высокая
Стиль управления	0-7	8-10	11-13
Система управления окружающей средой	0-9	10-14	15-18
Организационная структура и ответственность	0-10	11-15	16-19
Кадровая политика, компетентность	0-3	4-5	6-7
Документирование, внутренняя отчетность	0-5	6-7	8-10

Для окончательной оценки надежности всей контрольной среды и процедур контроля необходимо ранжировать факторы по их значимости, влиянию на эффективность контроля. Ранжирование факторов следует строить, принимая во внимание структуру, характер деятельности экономического субъекта, его особенности. Например, фактор организационная структура важен на больших предприятиях, где четкость взаимодействий между подразделениями определяет эффективность работы, и менее важен на малых предприятиях, где структура не является разветвленной и сложной. Фактор системы управления окружающей среды наиболее важен при наличии видов деятельности, существенно влияющих на природу. Градация факторов проводится в процентах. Сумма процентов по всем пяти факторам должна равняться 100. В большинстве случаев факторам предлагается присваивать следующие доли значимости:

- стиль управления – 20%;
- система управления окружающей средой – 25%;
- организационная структура и ответственность – 20%;
- кадровая политика, компетентность – 15%;
- документирование и внутренняя отчетность – 20%.

Чтобы выразить качественную оценку СВК – высокую, среднюю, низкую в баллах, определяется, что высокой оценке соответствует три балла, средней – два балла, низкой – один балл. Необходимо определить общую степень надежности первой составляющей СВЭК с учетом суммы баллов по каждому фактору и значимости каждого фактора. Покажем расчет на примере.

**Пример**

Допустим, при оценке СВЭК факторы, составляющие контрольную среду и процедуры контроля, набрали следующее количество баллов:

- стиль управления – 9;
- система управления окружающей средой – 4;
- организационная структура и ответственность – 8;
- кадровая политика, компетентность – 6;
- документирование и внутренняя отчетность – 8.

Следовательно, используя шкалу, приведенную в табл. 7, факторы обладают следующей степенью надежности:

- стиль управления – средняя;
- система управления окружающей средой – низкая;
- организационная структура и ответственность – низкая;
- кадровая политика, компетентность – высокая;
- документирование и внутренняя отчетность – высокая.

Учитывая, что высокая надежность – это три балла, средняя – два, а низкая – один, заполняем табл. 8.

Таблица 8

**ОБЩАЯ ОЦЕНКА НАДЕЖНОСТИ КОНТРОЛЬНОЙ  
СРЕДЫ И ПРОЦЕДУР КОНТРОЛЯ<sup>1</sup>**

Фактор	Степень надежности фактора	Оценка надежности фактора в баллах	Значимость фактора, %	Степень надежности контрольной среды и процедур контроля в баллах
1	2	3	4	5
Стиль управления	Средняя	2	20	0,4
Система управления окружающей средой	Низкая	1	25	0,25
Организационная структура и ответственность	Низкая	1	20	0,2
Кадровая политика, компетентность	Высокая	3	15	0,45
Документирование и внутренняя отчетность	Высокая	3	20	0,6
ИТОГО				1,9

Таким образом, степень надежности контрольной среды и процедур контроля СВЭК принимает значение 1,9 балла, т.е. надежность – ниже средней.

Аналогично на основе изучения СБУ природоохранных мероприятий и анализа ответов на вопросы анкеты оцениваем эффективность и надежность СБУ. Чтобы оценить эффективность и надежность СБУ как высокую, среднюю или низкую предлагается градация баллов, представленная в табл. 9.

Таблица 9

**ГРАДАЦИЯ СТЕПЕНЕЙ НАДЕЖНОСТИ СБУ**

Количество баллов	Степень надежности СБУ
0-27	Низкая
28-38	Средняя
39-46	Высокая

Возможны случаи, когда оценки составляющих СВЭК будут различны. Тогда общую оценку СВЭК разумнее не давать, а принимать во внимание при планировании аудиторской проверки по существу надежность каждой составляющей, их положительные и отрицательные стороны.

Необходимо интегрировать оценку надежности СВЭК в общую оценку СВК. Для этого можно воспользоваться таким же предложенным ранее приемом ранжирования и определить значимость СВЭК в процентах от общей надежности СВК. Либо провести упрощенную процедуру оценки влияния, установив, что высокая оценка надежности СВЭК действует в сторону повышения надежности СВК в целом, а низкая в сторону понижения надежности СВК в целом.

При определении конкретных видов воздействия на окружающую среду целесообразно провести изучение и оценку СВЭК по загрязнениям, характерным для деятельности клиента. Такой анализ позволит определиться с перечнем нормативных документов, соблюдение которых необходимо проверить. Также эта процедура направлена на получение дополнительных сведений об экологических аспектах деятельности экономического субъекта. На наш взгляд, в целях эф-

<sup>1</sup>Примечание к табл. 8: графа 5 табл. 8 = графа 3 \* графа 4.

фективного планирования аудита следует выделить следующие виды загрязнения:

- выбросы в атмосферу;
- загрязнение воды;
- наличие отходов.

Выделяем именно такие виды загрязнения, так как негативное воздействие предприятия на другие компоненты окружающей среды (почву, животных, растения, здо-

ровые людей и прочие) происходит из-за причинения вреда воздуху, воде и наличию отходов. Далее такое вредное воздействие распространяется и на природу в целом. Кроме того, нормированию и контролю со стороны государства подлежат именно эти виды негативного воздействия на окружающую природную среду (табл. 10).

Таблица 10

## АНКЕТА «ТЕСТИРОВАНИЕ НАДЕЖНОСТИ СВЭК ПО ВИДАМ ЗАГРЯЗНЕНИЯ»

Балл

Вопрос	Да	Нет	Примечания	Нормативные документы, регулирующие данный вид загрязнения
<b>Выбросы в атмосферу</b>				
1. Имеется ли на предприятии реестр выбросов, где регистрируются их источники?	1	-	-	
2. Какие выбросы регулярно измеряются и анализируются?	-	-	Информ. вопрос	Закон «Об охране атмосферного воздуха» №96-ФЗ от 4 мая 1999 г.; постановление Правительства РФ №344 от 12 июня 2003 г. «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления»; приказ Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору (Ростехнадзор) №626 от 12 сентября 2007 г. «Об утверждении методических рекомендаций по администрированию платы за негативное воздействие на окружающую среду в части выбросов в атмосферный воздух»; Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утвержденный постановлением Правительства РФ №632 от 28 августа 1992 г.
3. Для каких веществ, распад которых приводит к выбросам, устанавливаются показатели их воздействия на окружающую среду?	-	-	Информ. вопрос	
4. Имеются ли жалобы сотрудников на рабочих местах на наличие и воздействие вредных выбросов?	-	1	-	
5. Имеются ли жалобы жителей района работы предприятия, общественности на наличие и воздействие вредных выбросов?	-	1	-	
6. Проводятся ли мероприятия по снижению, устранению или во избежание выбросов? Какие именно?	1	-	-	
7. Проводится ли оценка результативности таких мероприятий?	1	-	-	
8. Имеются ли какие-либо данные, свидетельствующие о снижении выбросов в результате проведения соответствующих мероприятий?	1	-	-	
9. Разработаны ли аварийные планы относительно выбросов в части обеспечения безопасности от утечки, а также на случай пожара, взрыва, наводнения?	1	-	-	
10. Стимулируется ли деятельность сотрудников, направленная на сокращение и избежание выбросов?	1	-	-	
<b>Загрязнение воды</b>				
1. Существует ли внутренний перечень сточных вод, содержащий регистрацию всех потоков сточных вод?	1	-	-	Постановление Правительства РФ №344 от 12 июня 2003 г. «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления»; Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утвержденный постановлением Правительства РФ №632 от 28 августа 1992 г.; Водный кодекс РФ №74-ФЗ от 3 июня 2006 г.; постановление Правительства РФ №844 от 30 декабря 2006 г. «О порядке подготовки и принятия решения о предоставлении водного объекта в пользование»
2. Проводится ли измерение и анализ всех потоков сточных вод?	1	-	-	
3. Анализируется ли химический состав сточных вод?	1	-	-	
4. Анализируется ли объемы по видам (потокам) сточных вод?	1	-	-	
5. Какие вещества, имеющие вредное воздействие на воду, используются в производстве?	-	-	Информ. вопрос	
6. Какие установки, оборудование имеются в компании для хранения веществ, вредно влияющих на воду?	-	-	Информ. вопрос	
7. Имеются ли установки для очистки сточных вод?	1	-	-	
8. Имеются ли установки для утилизации веществ, вредно влияющих на воду?	1	-	-	
9. Планируются ли мероприятия для предотвращения отрицательного воздействия предприятия на воду?	1	-	-	
10. Проводятся ли мероприятия для предотвращения отрицательного воздействия предприятия на воду?	1	-	-	
11. Назначено ли в компании ответственное лицо за охрану водных ресурсов?	1	-	-	
12. Разработаны ли аварийные планы относительно сточных вод (обеспечение безопасности от утечки)?	1	-	-	
13. Разработаны ли срочные меры защиты от загрязнения воды?	1	-	-	
14. Имеются ли улавливающие устройства для веществ, вредно воздействующих на воду?	1	-	-	
15. Проверялось ли состояние канализации в проверяемом периоде?	1	-	-	



Вопрос	Да	Нет	Примечания	Нормативные документы, регулирующие данный вид загрязнения
<b>Обращение с отходами</b>				
1. Имеются ли в компании нормативы образования отходов?	1	-	-	Федеральный закон №89-ФЗ от 24 июня 1998 г. «Об отходах производства и потребления»; приказ Министерства природных ресурсов РФ (МПР РФ) №786 от 2 декабря 2002 г. «Об утверждении федерального классификатора каталогов отходов»; приказ МПР РФ №511 от 15 июня 2001 г. «Об утверждении критериев отнесения опасных отходов к классу опасности для окружающей природной среды»; постановление Правительства РФ №524 от 27 августа 2006 «Об утверждении положения о лицензировании деятельности по сбору, использованию, обезвреживанию, транспортировке, размещению опасных отходов»; приказ Ростехнадзора №940 от 25 октября 2006 г. «О лицензировании деятельности по сбору, использованию, обезвреживанию, транспортировке, размещению опасных отходов»; приказ Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору №570 от 15 августа 2007 г. «Об организации работы по паспортизации опасных отходов»; Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утвержденный постановлением Правительства РФ №632 от 28 августа 1992 г.; постановление Правительства РФ №344 от 12 июня 2003 г. «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления»
2. Заключены ли договоры на вывоз отходов? С кем заключены такие договоры, на какой срок?	1	-	-	
3. Образуются ли на предприятии отходы 4-го, 3-го, 2-го класса?	-	1	-	
4. Образуются ли на предприятии отходы 1-го класса опасности?	-	1	-	
5. Какое подразделение, какие работники ответственны за обращение с отходами?	-	-	Информ. вопрос	
6. Имеются ли в компании утвержденные лимиты образования отходов?	1	-	-	
7. Используются ли отходы вторично? Какая часть отходов используется вторично?	1	-	-	
8. Сортируются ли отходы по видам?	1	-	-	
9. Имеются ли в компании установки, оборудование для переработки отходов, места для временного размещения и складирования отходов?	1	-	-	
10. На каких установках, оборудовании, процессах производства возникают отходы?	-	-	Информ. вопрос	
11. Планируются ли мероприятия по сокращению отходов?	1	-	-	
12. Проводятся ли мероприятия по сокращению отходов?	1	-	-	
13. Имеется ли на предприятии план мероприятий по обеспечению размещения всех отходов?	1	-	-	
14. Документируется ли его выполнение? Выполняется ли этот план? По каким причинам работы отклоняются от плана?	1	-	-	
15. Имеется ли тенденция сокращения количества образующихся отходов?	1	-	-	
16. Измеряются ли затраты, связанные с размещением отходов? Какова их динамика за последние три года?	1	-	-	
17. Как стимулируется деятельность сотрудников, направленная на сокращение отходов?	-	-	Информ. вопрос	

Большое значение имеет качественный анализ ответов респондентов на вопросы анкет. При этом применимы следующие аналитические процедуры:

- сравнение ответов на взаимосвязанные вопросы,
- сравнение ответов разных лиц на одни и те же вопросы,
- выявление необычных ответов.

В процессе ознакомления с ответами выявляем недостатки СВЭК, экологические проблемы, существующие на предприятии. Информация, полученная из ответов на вопросы анкеты, позволяет:

- выявить недостатки СВЭК и спланировать аудиторские процедуры, учитывая эти недостатки;
- выделить критические области учета экологических аспектов, подлежащие обязательной сплошной проверке, слабые стороны финансово-хозяйственной деятельности, связанные с природопользованием;
- оценить соответствующие компоненты аудиторского риска.

Существует взаимосвязь между экологическими вопросами и моделью аудиторского риска. Экологические аспекты деятельности обосновывают возможность существования и величину экологического риска. В соответствии с Законом «Об охране окружающей среды» №7-ФЗ от 10 января 2002 г., экологический риск – это вероятность наступления события, имеющего неблагоприятные последствия для природной среды и вызванного негативным воздействием хозяйственной и иной деятельности, чрезвычайными ситуациями природного и техногенного характера. Экологический риск, в свою очередь, в зависимости от факторов, какими он вызван, влияет на надежность контрольной среды, процедур контроля либо системы бухгалтерского учета. Таким образом, видим зависимость между экологическим риском

и составляющими аудиторского риска: неотъемлемым риском и риском средств контроля. Модель взаимосвязи экологического риска и аудиторского риска представлена на рис. 1.

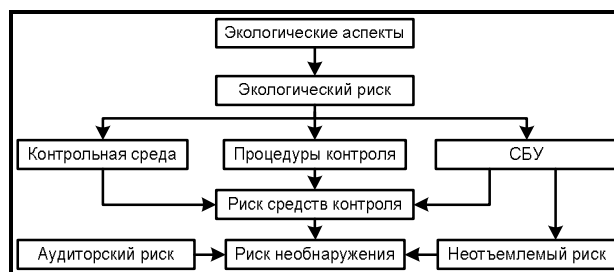


Рис. 1. Взаимосвязь экологического риска и аудиторского риска

Надежность СБУ экологических аспектов влияет на неотъемлемый экологический риск, а он в свою очередь на неотъемлемый риск клиента в целом по всей деятельности (рис. 2).

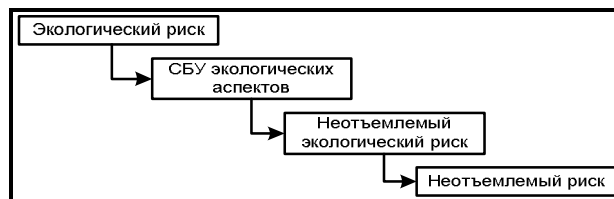


Рис. 2. Взаимосвязь экологического риска и неотъемлемого риска

Надежность экологической контрольной среды, системы управления окружающей средой, процедур экологического контроля влияет на риск средств экологического контроля, а он, в свою очередь, – на риск средств контроля по деятельности предприятия в целом (рис. 3).

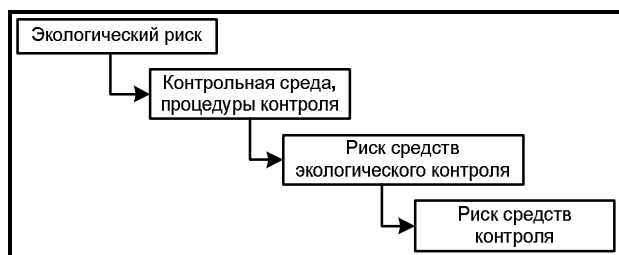


Рис. 3. Взаимосвязь экологического риска и риска средств контроля

Согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», чтобы избежать ситуаций, связанных с неотъемлемым риском, руководство аудируемого лица, как правило, разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. Поэтому, если аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. В данной ситуации аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки.

Существует обратная зависимость между надежностью СВК и компонентами аудиторского риска. Аудитор учитывает уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Исходя из этого, планируется риск необнаружения. Риск необнаружения означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций. Существует обратная зависимость между величинами комбинации двух рисков (неотъемлемого риска, риска средств контроля) и риском необнаружения.

Определить риски в конкретной числовой оценке сложно и не представляется необходимым. Поэтому, оценку аудиторским рискам предлагается давать в градации «высокий», «средний», «низкий». Покажем взаимосвязь СВЭК и рисков в табл. 11.

Следующий шаг в планировании аудита – определение критериев существенности. Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. При разработке плана аудита устанавливается приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Но и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Процедура оценки уровня существенности отдельно в настоящей статье не выделяется. Применимы любые методики расчета уровня существенности по всей

финансовой отчетности или в разрезе ее статей, не противоречащие правилу (стандарту) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите».

Таблица 11

### СООТНОШЕНИЕ НАДЕЖНОСТИ СВЭК И КОМПОНЕНТОВ АУДИТОРСКОГО РИСКА

Надежность СВЭК	Риск средств экологического контроля и неотъемлемый экологический риск	Риск необнаружения искажений из-за экологических аспектов
Высокая	Низкий	Высокий
Средняя	Средний	Средний
Низкая	Высокий	Низкий

Большее внимание необходимо обратить на качественную сторону существенности. Выделим экологические факты, отсутствие раскрытия информации о которых может ввести пользователей отчетности в заблуждение. Это факты, которые могут иметь негативные последствия для финансовой устойчивости фирмы, ее деловой репутации:

- нарушения законодательства в области охраны окружающей среды и природопользования;
- лишения, приостановления действия лицензий, разрешений;
- приостановление, сокращение деятельности из-за увеличения ее негативного воздействия на природу;
- увольнения работников из-за опасных для здоровья условий труда;
- разногласия среди собственников, управленцев, коллектива относительно экологической политики компании.

Необходимо учесть, что к проблемам охраны природы, вредного воздействия на окружающую среду приковано внимание общественности, средств массовой информации, поэтому даже незначительное отклонение от экологических норм хозяйствования может вызвать широкий общественный резонанс, отрицательно сказаться на имидже компании.

Таким образом, проведение предложенных процедур планирования проверки экологических аспектов позволяет аудитору делать выводы:

- о важности различных разделов учета экологических аспектов для проведения аудита;
- о влиянии на аудит наличия факторов вредного воздействия на окружающую среду
- о разделах работы, требующих привлечения экспертов;
- о количестве и квалификации специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;
- о возможности того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
- об обстоятельствах, требующих особого внимания при проверке по существу.

### Литература

1. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методические и практические аспекты [Электронный ресурс] / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2002. – №8. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
2. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита [Текст]: учеб. пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – М.: КНОРУС, 2006. – 400 с.
3. Зубарева Е.П. Планирование аудита финансовой отчетности [Электронный ресурс] / Е.П. Зубарева // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2008. – №2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
4. Коробкин В.И., Передельский Л.В. Экология [Текст] / В.И. Коробкин, Л.В. Передельский. – Ростов н/Д: Феникс, 2004. – 576 с.
5. Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит [Текст]: учеб. / А.Д. Шермет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 448 с.

**Ключевые слова**

Аудит финансовой отчетности; аудиторский риск; планирование в аудите; система бухгалтерского учета; система внутреннего экологического контроля; система управления окружающей средой; существенность в аудите; тесты надежности системы внутреннего контроля; экологические аспекты; экологический риск.

*Еремеева Ольга Сергеевна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Подтверждение достоверности показателей отчетности путем проведения аудита выражает мнение профессионалов о раскрытии в данной отчетности всех существенных обстоятельств деятельности. Известно, что деятельность предприятий неблагоприятно сказывается на окружающей его среде. Проблемы охраны природы, сокращения вредных выбросов, размещения отходов постоянно напоминают о вредном воздействии. Внимание общественности акцентировано на вопросах экологии. Институт аудиторов также может быть использован в данном направлении. Поэтому при проведении проверки достоверности отчетности финансово-хозяйственной деятельности аудитор не может не учитывать экологических вопросов. В настоящее время в литературе слабо представлены экологические аспекты при аудите. Вопросы методики применения требуют исследований. Выбранная автором тема представляет интерес для пользователей отчетности, для аудиторов, осуществляющих аудит и для персонала предприятия, ответственного за экологические показатели.

Интересен предмет исследования – методика аудита экологических вопросов. Детализация экологических показателей как объектов планирования аудита является элементом научной новизны, предлагаемой автором. Рассмотрено влияние экологических аспектов хозяйственной деятельности и их текущее раскрытие в финансовой отчетности. Автором определены и систематизированы параметры для оценки системы внутреннего контроля и величины компонентов аудиторского риска при оценке учета экологических показателей. Дано понятие системы внутреннего экологического контроля. Определен подход к оценке существенности на этапе планирования.

Основываясь на положениях Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, автор предлагает рабочие документы аудитора формируемые на этапе планирования и позволяющие обеспечить единые требования при аудите предприятий различных отраслей вне зависимости от масштабов воздействия на окружающую среду.

Предлагаемые автором процедуры оценки, система критериев имеет реальную практическую значимость, применимы при проведении аудита предприятий, загрязняющих окружающую среду. Представленная система соответствия видов вредного воздействия, вопросов оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на основе использования нормативно-правовых актов, подлежащих проверке при каждом виде вредного воздействия может использоваться при планировании аудита, будет способствовать качественной оценке понимания деятельности проверяемого экономического субъекта в ходе проверки.

Надежность системы планирования позволяет эффективно распределить бюджет рабочего времени аудитора, обеспечить перераспределение задач выполняемых аудиторами и их ассистентами, что способствует повышению качества аудита в целом.

Методика планирования основана на действующем законодательстве в области аудита в Российской Федерации, делается акцент на необходимость учета требований международных стандартов аудита и может быть применима при формировании отчетности по МСФО. Материал выстроен в логической последовательности, использовался научный стиль изложения, в материалах статьи представлены результаты обобщений российских экономистов, занимающихся вопросами экологического аудита.

Статья Еремеевой О.С. «Планирование проверки экологических аспектов деятельности предприятия при аудите» рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Дарбека Е.М. к.э.н., доцент, директор ООО «Аудиторская фирма «Сибирский аудит»*

## 4.4. PLANNING OF CHECK OF ECOLOGICAL ASPECTS OF ACTIVITY OF THE ENTERPRISE AT AUDIT

O.S. Yermeeva, the Senior Teacher

*Katanov State university of Khakassia*

Article is devoted to a technique of planning of audit of ecological aspects. Features of audit of the enterprise which pollutes an environment are allocated. Detailed elaboration of ecological parameters as objects of planning of audit of the financial reporting is lead. Specific procedures of planning of audit of ecological aspects at following stages are certain: acquaintance to business of the client, an estimation of system of the internal ecological control, an estimation of components of auditor risk, definition of importance. Criteria of quality of system of the internal ecological control are offered. The system of conformity of kinds of harmful influence on the nature, questions for an estimation of reliability of system of the internal control and the legal certificates, a subject checks by the auditor is presented.

**Literature**

1. V.V. Burtsev. Internal the control over the organization: methodological and practical aspects / V.V.Burtsev // Auditor sheets. 2002. №8 // Konsultan+
2. B.T. Zharylgasova. International standards of audit / B.T. Zharylgasova, A.E. Suglovov. – M.: KNORUS, 2006. – 400 p.
3. Zubarev E.P. Planning of audit of the financial reporting / E.P. Zubarev // ISFR and ISA in the credit organization. 2008. №2 // Konsultan+
4. V.I. Korobkin, L.V. Peredelsky. Ecology / V.I. Korobkin, L.V. Peredelsky – Rostov o/D: the Phoenix, 2004. – 576 p.
5. A.D. Sheremet, V.P. Sujts. Audit / A.D.Sheremet, V.P. Sujts – M.: INFRA-M, 2001. – 448 p.

**Keywords**

Audit financial statements; Auditor risk; Planning in audit; System of accounting; System of the internal ecological control; Environmental management system; Audit materiality; Tests of reliability of system of the internal control; Environmental aspects; Ecological risk.