

4.4. ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ В СИСТЕМЕ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Саенко К.С., к.э.н., доцент

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова

В статье обосновывается, что анализ происходящих социально-экономических процессов подтверждает очевидную необходимость: экологический учет и экологический аудит должны войти в состав инструментов управления хозяйственной деятельностью наряду с бухгалтерским учетом и аудитом. Раскрываются аспекты теоретико-методологических подходов к становлению экологического аудита. При этом отмечается, что в отношении экоаудита надо четко различать экономическую, технико-технологическую и организационную стороны его осуществления. Для иллюстрации методики экологического аудита приводятся практические примеры Программы аудита экологических платежей в части платы за негативное воздействие на окружающую среду, Подробной программы проверки Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и примеры Рабочих документов по проверке наличия, законности и срока действия разрешительной природоохранной документации; проверке наличия, правильности заполнения и своевременности представления Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду; проверке его разделов и учетного отражения платы за негативное воздействие по окружающую среду.

Реализация принципа устойчивого развития социальной жизни государства в качестве приоритетной задачи предполагает обеспечение конституционных прав граждан на здоровую и благоприятную окружающую среду, а также обеспечение населения необходимой экологической информацией.

Анализ происходящих социально-экономических процессов [7] подтверждает очевидную необходимость: экологический учет и экологический аудит должны войти в состав инструментов управления хозяйственной деятельностью наряду с бухгалтерским учетом и аудитом.

Роль и значение процедур экологических оценок, экологического контроля и практики разрешений для тех или иных видов деятельности, способных оказать потенциально негативные воздействия на состояние окружающей среды (ОС) и здоровье населения, постоянно возрастают.

В принятой Стратегии национальной безопасности РФ до 2020 г. [8, с. 16] отмечается, что стратегическими целями обеспечения экологической безопасности и рационального природопользования являются:

- сохранение окружающей природной среды и обеспечение ее защиты;
- ликвидация экологических последствий хозяйственной деятельности в условиях возрастающей экономической активности и глобальных изменений климата.

Поэтому вывод: сложность современных экологических проблем [9; 10; 12; 13; 14; 15] вызывает необходимость применения именно аудиторского подхода к их исследованию.

Задача интеграции Российской Федерации в систему международной экологической безопасности, усиление требований национального законодательства в области охраны окружающей среды и рационального природопользования выдвигают на первый план развитие такого направления в аудиторской деятельности, как экологический аудит.

Роль и место экологического аудита (ЭА) в системе экологического контроля и управления в РФ можно по-

казать на схеме взаимосвязи видов экологической деятельности в процессе анализа, оценки, принятия и реализации плановых и проектных решений, связанных с воздействием на ОС и использованием природных ресурсов (рис. 1).

Считаем, что следует различать необходимость проведения экологического аудита:

- для отдельного предприятия;
- на региональном уровне;
- на федеральном уровне;
- в качестве международного сотрудничества.

Хозяйственная практика отечественных предприятий в последнее время свидетельствует о том, что активизировались действия по оценке соответствия экологических характеристик предприятий нормативным требованиям, прежде всего в отношении соблюдения нормативов прямого и (или) косвенного воздействия на окружающую среду; предельно допустимых концентраций загрязняющих веществ и уровней шума, излучения, вибрации и т.п., а также требований к технологическим процессам и выпускаемой продукции или производимым работам. Но надо подчеркнуть, что не только анализ ответственности деятельности экономического субъекта указанным выше критериям должен являться одним из основных направлений экологической работы аудиторов.

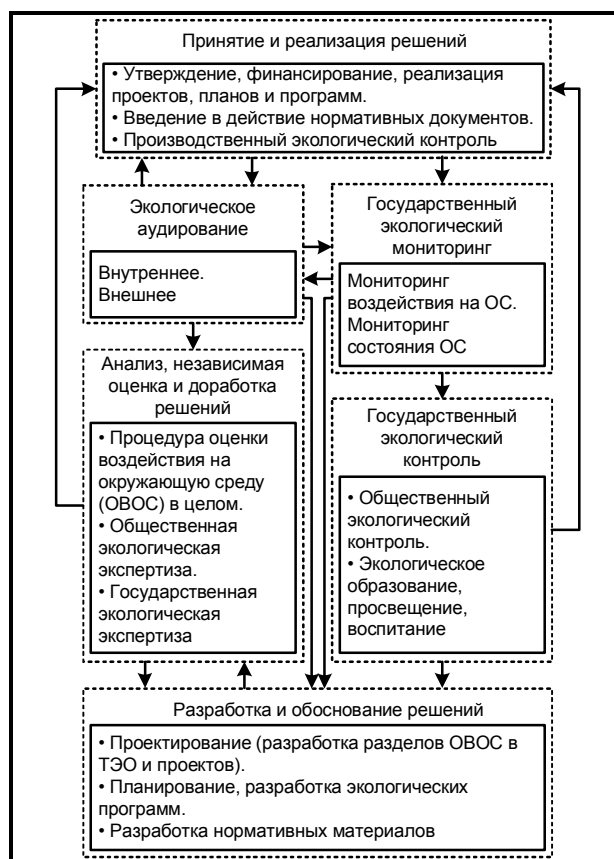


Рис. 1. Место ЭА в системе экологического контроля и управления

Исследования следует проводить не в качестве только «моментального снимка» сегодняшней ситуации, но и с точки зрения прогноза развития бизнеса предприятия и его дальнейшего соответствия нормативно-правовым актам, отражающим государственную политику в сфере экологии. Поэтому правомерно бу-

дет в числе других направлений экологического аудита назвать и такие:

- разработка и (или) корректировка экологической стабильности хозяйствующего объекта;
- обоснование экологической стратегии и политики предприятия;
- содействие анализу фактической освоенности и повседневного выполнения штатных процедур, связанных с обеспечением экологического соответствия деятельности хозяйствующего субъекта;
- определение приоритетов и планирование природоохранной деятельности предприятия, выявление дополнительных возможностей ее осуществления;
- консультирование по вопросам повышения эффективности и рационального использования природных ресурсов, регулирования воздействия на окружающую среду, минимизации этого воздействия;
- выявление резервов для финансовой оптимизации экологических платежей;
- разработка рекомендаций и предложений по экологическому образованию персонала, проведение спецкурсов для работников хозяйствующих субъектов с целью повышения их экологического воспитания и образования;
- консультирование с целью рационализации и совершенствования системы производственного экологического мониторинга и управления в рамках деятельности хозяйствующего субъекта; выявление сильных и слабых сторон, а также неиспользованных возможностей в отношении контроля за экологически небезразличными аспектами функционирования хозяйствующего субъекта;
- разработка рекомендаций по снижению риска возникновения чрезвычайных экологических ситуаций и остроты существующих чрезвычайных ситуаций;
- анализ степени экологической безопасности технологических процессов (в том числе и для персонала клиента); выдача рекомендаций по минимизации вредных факторов воздействия;
- выявление причин возникновения нештатных ситуаций, связанных с экологическими проблемами;
- разработка рекомендаций по развитию отношений предприятия с органами государственного экологического контроля;
- консультирование в вопросах природоохранного законодательства, информационного обслуживания и других услуг.

Для достижения результативности научных исследований, практической реализации выработанных нормативно-правовых и методических положений в области учета и аудита вообще и, в том числе экологического учета и экологического аудита, требуется обеспечить единство трактовки используемых понятий и категорий.

Можно с некоторой долей определенности утверждать, что устоявшегося определения экоаудита пока еще не выработано, несмотря на то, что уже в законодательном акте (Федеральный закон от 10 января 2002 г. №7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (1, ст. 1) регламентировано: «Экологический аудит – это независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовка рекомендаций по улучшению такой деятельности». Регулирование деятельности в области ЭА в РФ относится к компетенции природоохранных органов с учетом того, что действуют изданные общие законодательные акты [2; 3] и нормативные документы, устранившие отраслевую принадлежность нормативно-правовой базы аудиторских процедур хозяйственной деятельности. Вместе с тем считаем, что регламенти-

рованные общие правила можно применять и к отраслевым областям аудита, учитывая и вырабатывая самостоятельно правила учета специфики аудируемого объекта.

В отношении ЭА, на наш взгляд, надо четко различать экономическую, технико-технологическую и организационную стороны его осуществления.

В связи с этим можно указать на необходимость выделять виды экологического аудита:

- экологический организационно-управленческий аудит;
- экологический технический аудит;
- экологический технологический аудит;
- экологический учетно-экономический аудит.

Основные отличия содержания этих видов аудита должны быть отражены в плане и программе аудиторской проверки. Например, в программе экологического учетно-экономического аудита должны быть выделены такие направления проверки:

- проверка соответствия экологической деятельности нормативно-правовой базе (законодательным актам и нормативным документам) осуществления природопользования по трем его направлениям, с одной стороны, и нормативно-правовой базе организации учета и отчетности, с другой стороны;
- проверка состояния и достоверности организации первичного учета природопользования по трем его направлениям;
- проверка состояния и достоверности организации экологического оперативно-технического (параметрического) учета по направлениям природопользования (особенно по второму – негативное воздействие на окружающую среду);
- проверка состояния и достоверности организации синтетического и аналитического учета расчетов по платному природопользованию (природоресурсным, природоохранным и другим платежам), природоохранных затрат (капитальных затрат на природоохранную деятельность, текущих затрат на природоохранные мероприятия);
- проверка состояния и достоверности экологической отчетности.

На нынешнем этапе национальной практики остается серьезной проблемой мотивация разработки и проведения программ добровольного (инициативного) ЭА в системе экологического менеджмента (ЭМ) с перспективой развития интегрированной системы экологического менеджмента и экологического аудита. В качестве основных побудительных причин необходимости проведения ЭА можно рассматривать:

- инвестиционный процесс;
- экологическую экспертизу;
- приватизацию;
- отношения с территориальными и государственными органами экологического контроля и управления;
- отношения с общественностью и населением;
- предотвращение возникновения острых экологических проблем;
- урегулирование сложных существующих конфликтных ситуаций;
- экологическое образование.

Кроме недостатка мотиваций, в нашей стране существует еще целый ряд проблем, препятствующих проведению ЭА. Среди них следует назвать:

- неразвитость нормативной базы;
- нехватку профессиональных кадров;
- проблему аудиторской этики и др.

Рассматривая наше утверждение о том, что предпосылкой становления и развития экологического учета является сертификация экологической деятельности российских предприятий, следует делать и такие выводы. Становление экологического учета надо рас-

Таблица 1

ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПЛАТЕЖЕЙ

смаивать как предпосылку его дальнейшего развития, а также распространения ЭА, как внутреннего, так и внешнего. Внутриэкологический аудит является необходимым условием перехода предприятий на экологическую сертификацию.

При переходе к экологической сертификации производства необходимо провести:

- паспортизацию и аттестацию рабочих мест, ранжирование их по степени экологической безопасности;
- организацию первичного, оперативно-технического и бухгалтерского экологического учета, внутрифирменного ЭА.

Только после этого можно приступить к разработке и формированию системы экологического менеджмента, учета и аудита, согласованной с общей системой управления качеством окружающей среды предприятия [11].

Характеризуя ЭА на примере аудита экологических платежей, можно утверждать следующее:

- аудит экологических платежей является разновидностью ЭА, в каждой стране и в каждой отрасли в экономике существует своя специфика проведения аудита;
- универсальных методов и процедур проведения ЭА не существует. Имеются лишь общие рекомендации, вырабатываемые национальными союзами предпринимателей и международными организациями.

На основе материалов зарубежных авторов и разработанных ими рекомендаций по организации и осуществлению аудиторской проверки схема проведения ЭА может быть следующей.

- На первом этапе должны быть выявлены, оценены и документированы все воздействия на ОПС данного предприятия. Здесь же дается объективная оценка охране ОС.
- Вторым этапом является стандартизация сбора данных и документации.
- Третий этап предполагает выработку программы по охране ОС, формирование конкретных целей в этой области, определение путей и реальные сроки достижения.
- Четвертый этап характеризуется наличием объективно составленной документации, которая должна обеспечить эффективное проведение проверки состояния дел (собственно ЭА). Подобная проверка является экспертизой соответствия:

- истинного положения на предприятии требованиям действующего законодательства и общественности;
- динамики процесса улучшения поставленным целям.

- Пятый этап – результаты проверки (содержание экологической программы предприятия, данные о выбросах вредных веществ, расходе сырья, энергии, воды, наличие (или отсутствие) функционирующей системы экологического менеджмента (СЭМ)) публикуются в предназначенной для общественности экологической декларации.

Опыт проведения ЭА в зарубежных странах может использоваться и в РФ.

Поскольку методология организации и методика проведения экологического аудирования нормативными документами не регламентирована, она может быть заимствована у аудита хозяйственной деятельности. Процесс ЭА, независимо от его конкретных объектов, целей и задач, включает ряд обязательных, логически и организационно взаимосвязанных этапов и видов работ.

Обобщенную процедуру проведения ЭА, состоящую из ряда основных этапов, можно представить следующим образом (табл. 1).

Возможен и пятый этап «Использование материалов программы аудита экологических платежей», который подразумевает доведение результатов аудита до руководства, сотрудников фирмы, консультирование по использованию материалов программы.

№	Этап	Содержание этапа
1	Этап подготовительных работ	Определение основных целей и задач аудита экологических платежей. Определение бюджета и сроков проведения программ. Заключение финансового договора с заказчиком и авансирование программ аудита экологических платежей
2	Планирование аудита экологических платежей	Предварительный сбор информации. Обобщение и организация исходных данных по основной экологической документации предприятия. Анализ исходных данных. Определение основных объектов, методик программы аудита экологических платежей и критериев оценок. Формирование программы аудита экологических платежей
3	Основной этап (собственно аудит экологических платежей)	Ознакомление с рабочей документацией и интервьюирование персонала
4	Заключительный этап	Анализ и оценка полученных данных. Разработка конкретных рекомендаций и предложений по исправлению нарушений. Подготовка, распространение и представление заключения по аудиту экологических платежей

Таблица 2

ОБЪЕКТЫ АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПЛАТЕЖЕЙ И ИХ РЕЗУЛЬТАТЫ

№	Объекты	Должно быть установлено
1	Водный налог	Правильность исчисления налогооблагаемой базы, применяемых ставок, коэффициентов. Правильность организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)
2	Земельный налог	Правильность исчисления налогооблагаемой базы, применяемых ставок, коэффициентов. Правильность организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)
3	Плата за негативное воздействие на ОС	Правильность расчета платежей за выбросы, сбросы загрязняющих веществ и за размещение отходов. Правильность организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)
4	Штрафы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ и за размещение отходов	Правильность организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)

При планировании аудита экологических платежей необходимо определить основные объекты. Для предприятий можно выделить следующие объекты (табл. 2).

Для обоснованного выражения своего мнения о правильности организации и ведения учета и составления отчетности по экологическим платежам аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства. Собирая их, аудитор может применить несколько аудиторских процедур в соответствии с федеральным стандартом (стандартом) аудиторской деятельности №5 «Аудиторские доказательства» [5]. При проверке учета и отчетности по экологическим платежам аудитор может применять такие основные способы получения доказательств, как наблюдение, инспектирование, пересчет, аналитические процедуры.

Важным при планировании аудита, в частности аудита экологических платежей, являются составление общего плана и формирование программы аудита.

Общий план аудита экологических платежей можно схематично представить следующим образом (табл. 3).

Программу аудита экологических платежей можно схематично представить следующим образом (табл. 4).

Следует отметить, что в соответствии с правилом (стандартом) №3 «Планирование аудита» общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения ауди-

торских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

Таблица 3

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПЛАТЕЖЕЙ

№	Планируемые виды работ	Период проведения аудита	Исполнитель	Примечания
1	Аудит водного налога	-	-	-
2	Аудит земельного налога	-	-	-
3	Аудит платы за негативное воздействие на ОС	-	-	-
4	Аудит штрафов за выбросы, сбросы загрязняющих веществ и за размещение отходов	-	-	-

Для иллюстрации методики ЭА приведем практические примеры Программы аудита экологических платежей (табл. 5, 8) и примеры рабочих документов аудитора (табл. 6; 7; 9; 10).

В результате проведения данной проверки (см. рабочий документ №1) был выявлен ряд нарушений в части отсутствия у аудируемого лица разрешений на сброс (выброс) загрязняющих веществ в водные объекты (атмосферный воздух). Указанный недостаток должен быть сообщен руководству предприятия в письменном виде с указанием нарушенных нормативных документов и возможных штрафных санкций со стороны контролирующих органов.

Таблица 4

ПРОГРАММА АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПЛАТЕЖЕЙ

№	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Аудит расчетов по водному налогу: • проверка формирования налогооблагаемой базы; • проверка правильности составления и своевременности сдачи деклараций; • проверка правильности и своевременности уплаты налога; • проверка правильности организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)	-	-	Регистры бухгалтерского учета. Платежные поручения. Выписки банка. Декларации по водному налогу. Прочие документы
2	Аудит расчетов по земельному налогу: • проверка формирования налогооблагаемой базы; • проверка правильности составления и своевременности сдачи деклараций; • проверка правильности и своевременности уплаты налога; • проверка правильности организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)	-	-	Регистры бухгалтерского учета. Платежные поручения. Выписки банка. Декларации по земельному налогу. Прочие документы
3	Аудит платы за негативное воздействие на ОС • проверка правильности исчисления суммы платежей; • проверка правильности составления и своевременности сдачи отчетных форм; • проверка правильности и своевременности уплаты платы; • проверка правильности организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)	-	-	Регистры бухгалтерского учета. Платежные поручения. Выписки банка. Расчеты платы за негативное воздействие на ОС. Формы статистической экологической отчетности. Разрешения и Лимиты. Прочие документы
4	Аудит штрафов за сбросы загрязняющих веществ: • проверка правильности и своевременности уплаты штрафов; • проверка правильности организации и ведения бухгалтерского учета (экологического учета)	-	-	Регистры бухгалтерского учета. Платежные поручения. Выписки банка. Постановление о назначении административного наказания. Расчет ущерба. Прочие документы

Таблица 5

ПРОГРАММА АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПЛАТЕЖЕЙ В ЧАСТИ ПЛАТЫ ЗА НЕГАТИВНОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ НА ОКРУЖАЮЩУЮ СРЕДУ ОАО «ПАЛЫВО»

Проверяемая организация ОАО «Палыво»
 Период проведения аудита С 06.04.2009 г. по 10.04.2009 г.
 Количество человеко-часов 40
 Руководитель аудиторской группы Иваненко А.В.
 Состав аудиторской группы Иваненко А.В.

Направление проверки	Аудиторская процедура	Проверяемые документы	Приемы получения аудиторских доказательств
1. Проверка наличия, законности и срока действия разрешительной природоохранной документации предприятия	1.1. Формальная проверка наличия природоохранной документации. 1.2. Проверка присутствия на документации печати и подписи руководителя организации. 1.3. Установление срока действия документации	ПНООЛР ¹ ; инвентаризация выбросов загрязняющих веществ в атмосферу; инвентаризация источников сброса загрязняющих веществ со сточными водами; лимит на размещение отходов производства и потребления №0052/01 от 29 мая 2007 г.; разрешение на сброс загрязняющих веществ в водные объекты №326/1 от 29 декабря 2000 г.; разрешение на выброс загрязняющих веществ в атмосферу стационарными источниками загрязнения №334/1 от 7 мая 2003 г.	Нормативная и законодательная проверка; инспектирование; сравнение
2. Проверка наличия, правильности и своевременности заполнения журналов, результатов протоколов анализов по определению фактической величины загрязняющих веществ	2.1. Формальная проверка наличия и правильности ведения Журнала учета образования и движения отходов предприятия. 2.2. Проверка наличия результатов Протоколов анализов выбросов в атмосферу, сбросов в водные объекты. 2.3. Выборочный арифметический пересчет данных Протоколов анализов и сравнение полученных итогов с показателями расчета платы. 2.4. Сравнение данных Журнала учета образования и движения отходов с данными Справки №00967 от ОАО «Мусор» и Расчет фактического количества отходов с площадок за 1-й квартал 2008 г.	Журнал учета образования и движения отходов ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Протоколы результатов контроля выбросов в атмосферу ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Данные по количественному и качественному составу ливневых сточных вод за 1-й квартал 2008 г. по ОАО «Палыво» Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Справка №00967 от ОАО «Мусор»; Расчет фактического количества отходов, вывезенных в ОАО «Мусор» с площадок ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г.	Инспектирование; пересчет; прослеживание; сравнение
3. Проверка наличия и законности Договоров на утилизацию и захоронение отходов производства и потребления организации	3.1. Формальная проверка наличия договоров, а также полноты представленных в них реквизитов. 3.2. Проверка сроков действия договоров, согласно их содержанию	Договор с ОАО «Мусор» №25 от 27 декабря 2007 г. Договор с ООО «ЭКСПРО» №76-111/08 от 6 декабря 2007 г. Договор с ООО «Энергоресурсы» №01/08 от 24 декабря 2007 г. Договор с ООО «Ферос» №19/05/2002/4сн-84 от 21 февраля 2002 г.	Нормативная и законодательная проверка; инспектирование; сравнение
4. Проверка наличия, правильности заполнения и своевременности представления экологической отчетности предприятия	4.1. Проверка наличия и полноты реквизитов расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду. 4.2. Выборочная проверка правильности формирования суммы платы по выбросам загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными объектами. 4.3. Сплошная проверка формирования суммы платы за выбросы загрязняющих веществ передвижными объектами. 4.4. Выборочная проверка правильности формирования суммы платы по сбросам загрязняющих веществ в водные объекты. 4.5. Сплошная проверка формирования сумм платы по отходам, подлежащим лимитированию. 4.6. Выборочная проверка объема переданных отходов обслуживающим организациям. 4.7. Арифметическая проверка итоговой суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Лимит на размещение отходов производства и потребления №0052/01 от 29 мая 2007 г. Служебное письмо №52 от 02 апреля 2008 г. «О количестве израсходованного топлива за 1-й квартал 2008 г.». Справка №00967 от ОАО «Мусор». Расчет фактического количества отходов, вывезенных в ОАО «Мусор» с площадок ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008г. Товарно-транспортная накладная №3 от 7 февраля 2008 г. Товарно-транспортная накладная №1 от 28 января 2008 г. Товарно-транспортная накладная №6 от 15 февраля 2008 г. Товарно-транспортная накладная №10 от 25 марта 2008 г.	Инспектирование; пересчет; нормативная проверка; сравнение; логическая проверка

¹ ПНООЛР – Проект нормативов образования отходов и лимитов на их размещение.

Направление проверки	Аудиторская процедура	Проверяемые документы	Приемы получения аудиторских доказательств
5. Проверка наличия и периодичности перечислений платы за негативное воздействие на окружающую среду	5.1. Проверка наличия платежных поручений с отметками банка о перечислении платы. 5.2. Проверка тождественности суммы и даты платежей в бюджет платы за негативное воздействие с суммой расчета платы	Службное письмо №42/ОООС ² от 14 апреля 2008 г. Платежное поручение №325 от 15 апреля 2008 г. Выписка с Лицевого счета с 15 апреля 2008 г. на 16 апреля 2008 г.	Инспектирование; пересчет; прослеживание; сравнение
6. Проверка отражения в Учетной политике организации положений; определяющих расчеты с бюджетом по плате за негативное воздействие на окружающую среду	6.1. Проверка наличия закрепления платы за негативное воздействие на счете бухгалтерского учета. 6.2. Проверка наличия закрепления расчетов с Федеральной службой по экологическому, технологическому и атомному надзору на счете бухгалтерского учета (Ростехнадзор)	Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета на 2008 г.	Инспектирование; нормативная проверка; логическая проверка
7. Проверка отражения на счетах бухгалтерского учета платы за негативное воздействие на окружающую среду	7.1. Составление журнала регистрации хозяйственных операций по учету платы за негативное воздействие на окружающую среду. 7.2. Проверка суммы и даты начисления платы на счете бухгалтерского учета. 7.3. Проверка тождественности данных в регистрах аналитического и синтетического учета по отражению платы	Карточка счета 26.20. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26.20. Карточка счета 68.06 контрагент «Платежи за загрязнение окружающей среды». Журнал-ордер по счету 68 по субконто «Платежи за загрязнение окружающей среды». Оборотно-сальдовая ведомость по счету 68.06 контрагент «Платежи за загрязнение окружающей среды». Карточка счета 91.2. Оборотно-сальдовая ведомость 91.2. Журнал-ордер по счету 51.50 по субконто Расчетный счет в ОАО «Соцбанк». Оборотно-сальдовая ведомость по счету 51.50. Службное письмо №42/ОООС от 14 апреля 2008 г. Платежное поручение №325 от 15 апреля 2008 г. Выписка с Лицевого счета с 15 апреля 2008 г. на 16 апреля 2008 г. из ОАО «Соцбанк»	Инспектирование; пересчет нормативная проверка; логическая проверка; сканирование; сравнение

Таблица 6

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА №1 «ПРОВЕРКА НАЛИЧИЯ, ЗАКОННОСТИ И СРОКА ДЕЙСТВИЯ РАЗРЕШИТЕЛЬНОЙ ПРИРОДООХРАННОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ ОАО «ПАЛЫВО»

№	Наименование документа	Дата принятия	Срок действия	Наличие печати организации	Наличие подписи исполнительного директора	Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений
1	Проект нормативов образования отходов и лимитов на их размещение	2007 г.	Пять лет	+	+	Данный проект был получен в ОООС предприятия. При изучении приведенного документа не было выявлено неточностей и видимых исправлений. При осмотре документов присутствовал и консультировал работник ОООС организации
2	Лимит на размещение отходов №0052/01	29 мая 2007 г.	С 3 апреля 2007 г. до 1 января 2008 г. Продлен до 1 января 2009 г.	+	+	Нарушений не выявлено
3	Инвентаризация источников сброса загрязняющих веществ со сточными водами	2006 г.	Три года	+	+	Нарушений не выявлено
4	Разрешение на сброс загрязняющих веществ в водные объекты №326/1	29 декабря 2000 г.	Продлевается ежегодно. Не продлено			В результате невыполнения мероприятий по снижению негативного воздействия на атмосферный воздух, определенных Инвентаризацией, предприятию не было продлено названное Разрешение, поэтому организация должна применять пятикратный (штрафной) коэффициент при исчислении платы за негативное воздействие от выбросов в атмосферный воздух
5	Инвентаризация выбросов загрязняющих веществ в атмосферу	2007 г.	Пять лет	+	+	Нарушений не выявлено
6	Разрешение на выброс загрязняющих веществ в атмосферу стационарными источниками загрязнения №334/1	07 мая 2003 г.	Продлевается ежегодно. Не продлено			Данное Разрешение не было продлено предприятию в результате невыполнения мероприятий по снижению негативного воздействия на водные объекты, что в свою очередь, предполагает применение уже указанного ранее пятикратного коэффициента

² ОООС – Отдел охраны окружающей среды.

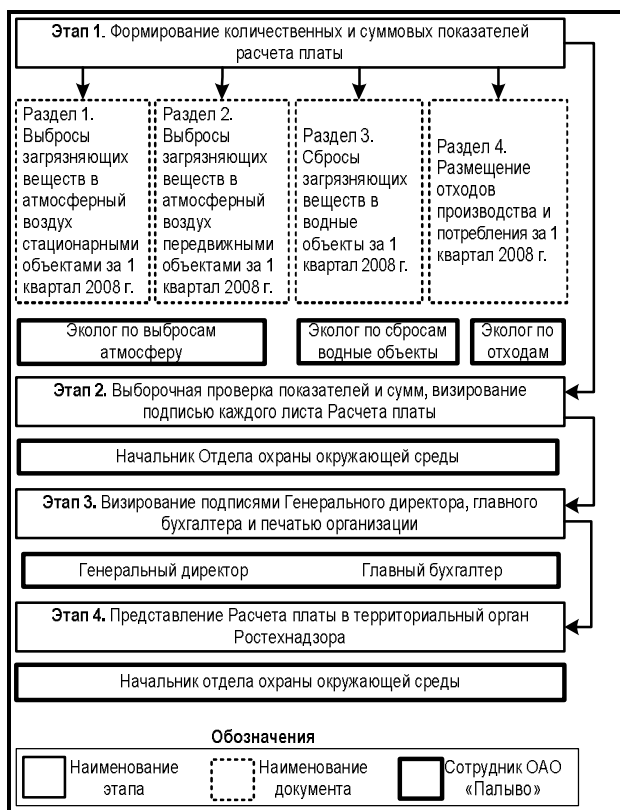


Рис. 2. Этапы формирования и представления расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Пальво»

Проверка наличия, правильности заполнения и своевременности представления экологической отчетности предприятия предполагает выделить этапы по формированию и представлению расчета платы, которые нашли отражение в виде схемы (рис. 2).

Представляемый в территориальный орган Ростехнадзора расчет платы должен отвечать требованиям законодательства по его оформлению, поэтому следует проводить его соответствующую оценку и отражать в рабочем документе аудитора (см. рабочий документ №2).

По итогам проверки анализируемой формы отчетности было установлено, что расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Пальво» за 1-й квартал 2008 г. заполнен с применением всех обязательных реквизитов и подан в срок, установленный законодательством, о чем свидетельствует штамп территориального органа Ростехнадзора и подпись работника указанного органа в получении Расчета платы.

Проверка правильности формирования аудируемого Расчета платы предполагает комплексную проверку каждого раздела данного документа. В связи с этим, для простоты формирования результатов исследования была разработана таблица (см. табл. 8), отражающая взаимосвязь этапов проверки и рабочих документов аудитора.

Иллюстрацией проверки порядка учетного отражения расчетов по плате за негативное воздействие может служить рабочий документ аудитора №4.

Таблица 7

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА №2 «ПРОВЕРКА НАЛИЧИЯ, ПРАВИЛЬНОСТИ ЗАПОЛНЕНИЯ И СВОЕВРЕМЕННОСТИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ РАСЧЕТА ПЛАТЫ ЗА НЕГАТИВНОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ НА ОКРУЖАЮЩУЮ СРЕДУ ОАО «ПАЛЫВО»

№	Наименование раздела расчета	Наименование проверяемого реквизита									Заключение аудитора
		Наличие подписи сотрудника, ответственного за составление Расчета платы	Наименование аудируемого предприятия (полное или краткое)	Наличие подписи генерального директора	Наличие подписи главного бухгалтера	Проставленная дата подачи документа в проверяющий орган	Наличие печати организации	Наличие даты принятия документа сотрудником проверяющего органа	Наличие подписи и расшифровки подписи сотрудника проверяющего органа	Наличие штампа (или) печати проверяющего органа	
1	Титульный лист	Не требуется	+	+	+	+	+	+	+	+	Отмечено, что датой подачи Расчета платы является 15 апреля 2008 г., что не противоречит законодательству
2	Расчет суммы платежа, подлежащей уплате в бюджет	Не требуется	Не требуется	+	Не требуется	+	Не требуется	Не требуется	Не требуется	Не требуется	Нарушений не выявлено
3	Раздел 1. Выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными объектами за 1 квартал 2008 г.	Не требуется	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Нарушений не выявлено

№	Наименование раздела расчета	Наименование проверяемого реквизита									Заключение аудитора
		Наличие подписи сотрудника, ответственного за составление Расчета платы	Наименование аудируемого предприятия (полное или краткое)	Наличие подписи генерального директора	Наличие подписи главного бухгалтера	Проставленная дата подачи документа в проверяющий орган	Наличие печати организации	Наличие даты принятия документа сотрудником проверяющего органа	Наличие подписи и расшифровки подписи сотрудника проверяющего органа	Наличие штампа (или) печати проверяющего органа	
4	Раздел 2. Выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух передвижными объектами за 1 квартал 2008 г.	Не требуется	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Нарушений не выявлено
5	Раздел 3. Сбросы загрязняющих веществ в водные объекты за 1 квартал 2008 г.	Не требуется	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Нарушений не выявлено
6	Раздел 4. Размещение отходов производства и потребления за 1 квартал 2008 г.	Не требуется	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Не требуется	Не требуется	Не требуется	+	Нарушений не выявлено

Таблица 8

ПОДРОБНАЯ ПРОГРАММА ПРОВЕРКИ РАСЧЕТА ПЛАТЫ ЗА НЕГАТИВНОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ НА ОКРУЖАЮЩУЮ СРЕДУ ОАО «ПАЛЫВО» за 1-й КВАРТАЛ 2008 Г.

№	Аудиторская процедура	Аудиторские доказательства	Рабочий документ аудитора
1	Выборочная проверка правильности формирования суммы платы по выбросам загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными объектами	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Законодательные акты, нормативные документы	Рабочий документ аудитора №3 «Проверка первого раздела Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г.» (см. табл. 9)
2	Сплошная проверка формирования суммы платы за выбросы загрязняющих веществ передвижными объектами	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Служебное письмо №52 от 2 апреля 2008 г. «О расходе топлива за 1-й квартал 2008 г.»; Законодательные акты, нормативные документы	Рабочий документ аудитора «Проверка второго раздела Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г.»
3	Выборочная проверка правильности формирования суммы платы по сбросам загрязняющих веществ в водные объекты	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Законодательные акты, нормативные документы	Рабочий документ аудитора «Проверка третьего раздела Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г.»
4	Сплошная проверка формирования сумм платы по отходам, подлежащих лимитированию	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Расчет фактического количества отходов, вывезенных в МУП «Мусор» с площадок ОАО «Палыво» за 1 квартал 2008 г. Лимит на размещение отходов производства и потребления №0052/01 от 29 мая 2007 г. Законодательные акты, нормативные документы	Рабочий документ аудитора «Проверка четвертого раздела Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1 квартал 2008 г.»
5	Выборочная проверка объема переданных отходов обслуживающим организациям	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. Товарно-транспортная накладная №3 от 7 февраля 2008 г. Товарно-транспортная накладная №1 от 28 января 2008 г. Товарно-транспортная накладная №6 от 15 февраля 2008 г. Товарно-транспортная накладная №10 от 25 марта 2008 г.	Рабочий документ аудитора «Проверка четвертого раздела Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г. в части отходов, не подлежащих захоронению»
6	Арифметическая проверка итоговой суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду ОАО «Палыво» за 1-й квартал 2008 г.	Рабочий документ аудитора «Арифметическая проверка итоговой суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду»

Таблица 9

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА №3 «ПРОВЕРКА ПЕРВОГО РАЗДЕЛА РАСЧЕТА ПЛАТЫ ЗА НЕГАТИВНОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ НА ОКРУЖАЮЩУЮ СРЕДУ ОАО «ПАЛЫВО» за 1 КВАРТАЛ 2008 г.»

№	Наименование вещества	Наименование пром. площадки, номер строк и в Расчете платы	Фактический выброс, тонн в квартал	Норматив платы, руб. за тонну		Применение пятикратного коэффициента ³	Коэффициент экологической значимости		Доп. коэф. 1,2 [6]	Коэф., учитывающий инфляцию		Сумма платы, руб.		Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений
				По законодательству [6]	Фактически		По законодательству [6]	Фактически		По законодательству [4]	Фактически	По законодательству	Фактически	
1	Алкилсульфат натрия	Б, Е, Д; 1	0,0144	68,5	68,5	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	16,64	16,64	Отклонений не выявлено
2	Бария хлорид	Б, Е, Д; 2	0,0156	2565	2565	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	675,12	675,12	Отклонений не выявлено
3	Железа оксид	Б, Е, Д; 3	0,7049	260	260	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	3092,20	3092,20	Отклонений не выявлено
4	Натрия хлорид	Б, Е, Д; 7	0,0831	260	260	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	364,54	364,54	Отклонений не выявлено
5	Марганца оксид	Б, Е	0,000172	10250	10250	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	29,75	29,75	Отклонений не выявлено
6	Никель, растворенный в соли	Б, Е, Д; 10	0,00033	51245	51245	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	285,32	285,32	Отклонений не выявлено
7	Азота диоксид	Б, Е, Д; 16	10,28	260	260	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	45095,48	45095,48	Отклонений не выявлено
8	Азота оксид	Б, Е, Д; 18	1,66	175	175	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	4901,32	4901,32	Отклонений не выявлено
9	Сажа	Б, Е, Д; 21	0,037	400	400	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	204,15	204,15	Отклонений не выявлено
10	Углерода оксид	Б, Е, Д; 24	15,141	3	3	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	766,38	766,38	Отклонений не выявлено
11	Бензопирен	Б, Е, Д; 35	0,00000186	10249005	10249005	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	321,63	321,63	Отклонений не выявлено
12	Азота диоксид	А; 2	0,000051	260	260	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	0,22	0,22	Отклонений не выявлено
13	Кислота серная	А; 4	0,0000763	105	105	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	0,14	0,14	Отклонений не выявлено
14	Углерода оксид	А; 7	0,00607	3	3	5	1,9	1,9	1,2	1,48	1,48	0,31	0,31	Отклонений не выявлено
15	Углерода С1-С5	А; 26	0,1199	25	25	5	1,9	1,9	1,2	1,21	1,21	41,35	41,35	Отклонений не выявлено
16	Углерода С6-С10	А; 27	0,0859	25	25	5	1,9	1,9	1,2	1,21	1,21	29,62	29,62	Отклонений не выявлено

Таблица 10

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА №4 «ПРОВЕРКА ТОЖДЕСТВЕННОСТИ ОСТАТКОВ И ОБОРОТОВ РЕГИСТРОВ СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ОТРАЖЕНИЮ ПЛАТЫ ЗА НЕГАТИВНОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ ОАО «ПАЛЫВО»⁴

Наименование учетного регистра	Показатели	Сумма, руб.	
		По дебету	По кредиту
Синтетический учет			
Журнал-ордер по счету 68 по субконто. Платежи за загрязнение окружающей среды	Остаток на начало периода	0,00	0,00
	Обороты за период	118 554,0	118 554,00
Оборотно-сальдовая ведомость по счету 68.06 «Платежи за загрязнение окружающей среды»	Остаток на конец периода	0,00	0,00
	Остаток на начало периода	0,00	0,00
	Обороты за период	118 554,0	118 554,00
Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26.20	Остаток на конец периода	0,00	0,00
	Остаток на начало периода	0,00	0,00
	Обороты за период	105 488,36	0,00
	Остаток на конец периода	105 488,36	0,00

³ Указанный коэффициент применяется организацией в связи с отсутствием у нее разрешений на выбросы загрязняющих веществ в атмосферу.

⁴ Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений: отклонений не выявлено.

Наименование учетного регистра	Показатели	Сумма, руб.	
		По дебету	По кредиту
Оборотно-сальдовая ведомость по счету 91.2	Остаток на начало периода	0,00	0,00
	Обороты за период	81 385,00	81 385,00
	Остаток на конец периода	0,00	0,00
Журнал-ордер по счету 51.50 по субконто Расчетный счет ОАО «Соцбанк»	Остаток на начало периода	253 468,75	0,00
	Обороты за период	0,00	118 554,00
	Остаток на конец периода	134 914,75	0,00
Оборотно-сальдовая ведомость по счету 51.50	Остаток на начало периода	253 468,75	0,00
	Обороты за период	0,00	118 554,00
	Остаток на конец периода	134914,75	0,00
Аналитический учет			
Карточка счета 68.06 Платежи за загрязнение окружающей среды	Остаток на начало периода	0,00	0,00
	Обороты за период	118554,0	118554,00
	Остаток на конец периода	0,00	0,00
Карточка счета 26.20	Остаток на начало периода	0,00	0,00
	Обороты за период	105 488,36	0,00
	Остаток на конец периода	105 488,36	0,00
Карточка счета 91.2	Остаток на начало периода	0,00	0,00
	Обороты за период	81 385,00	81 385,00
	Остаток на конец периода	0,00	0,00
Выписка с Лицевого счета с 15 апреля 2008 г. на 16 апреля 2008 г. из ОАО «Соцбанк»	Остаток на начало периода	25 3468,75	0,00
	Обороты за период	0,00	118 554,00
	Остаток на конец периода	134 914,75	0,00

Литература

1. Федеральный закон Российской Федерации «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 года № 7-ФЗ.
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов [Электронный ресурс] : федер. закон от 24 июля 2007 г №198-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (с доп. и изм.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. 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 [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 12 июня 2003 г. №344 (с доп. и изм.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Программа антикризисных мер Правительства РФ на 2009 г. [Электронный ресурс] // Правительство РФ [сайт]. – Режим доступа: <http://premier.gov.ru/anticrisis/>
8. Стратегия национальной безопасности РФ до 2020 г. [Текст] : утв. Указом Президента РФ от 12 мая 2009 г. №537 // Российская газета. Документы. – 2009. – 19 мая. – С. 15-16.
9. Байдаков С.Л. Экологический аудит [Текст] : постатейный комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» / С.Л. Байдаков, Г.П. Серов. – М. : Ось-89, 2002. – 224 с.
10. Марьин Е.В. Правовые проблемы экологического аудита в России [Текст] / Е.В. Марьин // Экологическое право. – 2008. – №1. – С. 10-13.
11. Саенко К.С. Учет экологических затрат [Текст] / К.С. Саенко. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
12. Серов Г.П. Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы [Текст] / Г.П. Серов. – М. : Экзамен, 2000. – 768 с.

13. Сергеева Т.В. Экологический аудит [Текст] : учеб. пособие для студентов вузов / Т.В. Сергеева. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 256 с.
14. Сидорчук В.Л. Экологический аудит в системе управления природопользованием: муниципальный уровень [Текст] / В.Л. Сидорчук, Р.Т. Давыдова. – М. : РЭФИА, 2001. – 256 с.
15. Степашин С. От «ауди» к аудиту. Независимый финконтроль как гарант сильной России [Текст] / С. Степашин // Российская газета. – 2009. – 24 июня.

Ключевые слова

Аудит; экологический аудит; план аудиторской проверки; программа экологического учетно-экономического аудита; аудит экологических платежей; этапы проведения аудита экологических платежей; объекты аудита экологических платежей; рабочий документ.

Саенко Клавдия Степановна

РЕЦЕНЗИЯ

Автор убедительно обосновала необходимость выделения экологического аудита в качестве составляющей системы управления хозяйственной деятельностью экономических субъектов с целью предотвращения негативного воздействия на окружающую среду и обеспечение рационального использования природных ресурсов. Аргументировано характеризует теоретико-методологические основы экологического аудита и на их основе логично раскрывает практику использования методических приемов экологического аудита.

Статья рекомендуется к публикации.
Хорин А.Н., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

4.4. ENVIRONMENTAL AUDIT IN THE AUDITING PROCEDURES OF ECONOMICAL ACTIVITY

K.S. Sayenko, Associate Professor

P.G. Demidov Yaroslavl State University

The article substantiates the fact that the analysis of the current socio-economic processes corroborates obvious necessity: environmental accounting and environmental audit must become the instruments of economical activity management along with business accounting and audit.

The author discloses the aspects of theoretical and methodological approaches to the environmental audit establishment. Meanwhile, it is noted that in the case of environmental audit it is necessary to distinguish clearly among the economic, technical-technological and organisational sides of its realisation. To illustrate the methods of environmental audit the author gives practical examples of the Programme of Environmental Payments Audit in relation to the payments for the negative environmental impact, the Detailed Programme of Audit of the Calculation of Payments for the Negative Environmental Impact and the examples of Working Documents to check the availability, legality and expiration date of the environmental permitting documents; to check the availability, correctness of filling in and timeliness of submission of the Calculation of Payments for the Negative Environmental Impact; to check its sections and accounting of the payments for the negative environmental impact.

Litrature

1. Federal Law of the Russian Federation «On the Environmental Protection» of January 10, 2002 № 7-FS.
2. Federal Law of the Russian Federation «About Auditing Practices» of August 7, 2001 №119-FS.
3. Federal Law of the Russian Federation «About Auditing Practices» of December 30, 2008 №307 - FS.
4. Federal Law of the Russian Federation «On the Federal Budget for 2008 and for the Planning Period of 2009 and 2010» of July 24, 2007 №198 – FS.
5. Decree of the Government of the Russian Federation «Federal Rules (Standards) of Auditing Practices» of September 23, 2002 №696 (with additions and changes).
6. Decree of the Government of the Russian Federation «About the Standards of Payments for Air-Polluting Substances Emission by Fixed and Mobile Sources, Surface and Ground Water Dumping, Placement of Wastes of Production and Consumption» №344 of June 12, 2003 (with additions and changes).
7. Anti-Crisis Programme of the Government of the Russian Federation for 2009 – See: <http://premier.gov.ru/eng/anticrisis/>
8. Strategy of National Safety of the Russian Federation till 2020. Confirmed by the Decree of the President of the Russian Federation of May 12, 2009 №537 // Rossiyskaya Gazeta. Documents. 2009. №88. May 19. Tuesday. P. 15-16.
9. S.L. Baidakov, G.P. Serov. Environmental Audit. Paragraph-by-Paragraph Commentary on the Federal Law «About Auditing Practices». M.: Os-89, 2002. P. 224.
10. E.V. Maryin. Legal Problems of Environmental Audit in Russia // Environmental Law. 2008. №1. P. 10-13.
11. K.S. Sayenko. Environmental Costs Accounting. M.: Finansi i Statistika, 2005. P. 376.
12. G.P. Serov. Environmental Audit. Conceptual and Organisational-Legal Fundamentals. M.: «Examen», 2000. P. 768.
13. T.V. Sergeeva. Environmental Audit: textbook for HEIs students. M.: Unity-Dan, 2005. P. 256.
14. V.L..Sidorchuk, R.T. Davidova. Environmental Audit in Nature Management: Municipal Level. M.: REFIA, 2001. P. 256.
15. S. Stepashin. From «Audi» to Audit. Independent Financial Control as the Guarantor of Strong Russia // Rossiyskaya Gazeta. 2009. №113. June 24. P. 1-6.

Keywords

Audit; environmental audit; Audit Plan; Programme of Environmental Accounting-Economical Audit; environmental payments audit; stages of environmental payments audit; objects of environmental payments audit; Working Document.