

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика

Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит

Допустить к защите:

Врио Заведующий кафедрой

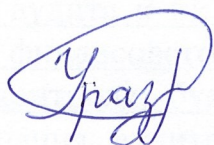
 Закирова А.Р.

«19» мая 2020

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет и аудит затрат на природоохранные
мероприятия на примере общества с ограниченной
ответственностью «Авангард» Буинского района
Республики Татарстан**

Обучающийся:



Уразбахтина Рината Рафинатовна

Руководитель:
к.э.н., доцент



Ключова Айгуль Сейитмухамедовна

Рецензент
к.т.н., доцент



Асадуллин Наиль Марсирович

Казань 2020

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

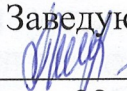
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика

Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

 Клычова Г.С.

«23» октября 2018г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Уразбахтиной Ринаты Рафинатовны

1. Тема работы: Бухгалтерский учет и аудит затрат на природоохранные мероприятия на примере общества с ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района

Республики Татарстан

2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы 19.05.2020 г.

3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок

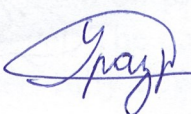
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: понятие, значение и классификация природоохранных мероприятий; методика определения экономической эффективности затрат на природоохранные мероприятия; виды экологического аудита и их назначение; экономическая характеристика предприятия; анализ финансового состояния; оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; бухгалтерский учет затрат на природоохранные мероприятия; организация аудиторской проверки учета затрат; разработка предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита затрат.

5. Перечень графических материалов:

6. Дата выдачи задания «23» декабря 2018г.

Руководитель

Задание принял к исполнению




А.С. Клычова

Р.Р. Уразбахтина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечания
ВВЕДЕНИЕ	16.04.19	выполнен
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРИРОДООХРАННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ	16.04.19	выполнен
1.1. Понятие, значение и классификация природоохранных мероприятий		
1.2. Методика расчета экономической эффективности затрат на природоохранные мероприятия		
1.3 Этапы и основные направления экологического аудита		
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	17.09.19	выполнен
2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия		
2.2. Оценка финансового состояния хозяйства		
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРИРОДООХРАННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ В ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	25.02.20	выполнен
3.1. Бухгалтерский учет затрат на природоохранные мероприятия		
3.2. Организация аудиторской проверки учета затрат на природоохранные мероприятия		
3.3. Совершенствование учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	14.04.20	выполнен
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	14.04.20	выполнен
ПРИЛОЖЕНИЯ	14.04.20	выполнен

Обучающийся

Руководитель



Р.Р. Уразбахтина

А.С. Клычова

Аннотация

к выпускной квалификационной работе бакалавра

Уразбахтиной Ринаты Рафинатовны на тему: Бухгалтерский учет и аудит затрат на природоохранные мероприятия на примере общества с ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района Республики Татарстан

Отрицательное влияние на окружающую среду крупных организаций сохраняется в сложившихся многопрофильных сельскохозяйственных центрах. Сильное загрязнение атмосферы и воды в сельскохозяйственных регионах России может привести к весьма тревожным экологическим ситуациям. Улучшение экономической ситуации в России находится в тесной связи с экологией. Целью выпускной квалификационной работы является изучение современного состояния учета затрат на охрану окружающей среды и разработка рекомендаций по совершенствованию учета затрат на природоохранные мероприятия в ООО «Авангард» Буинского района РТ. В практической части дана оценка ООО «Авангард». Разработаны предложения и рекомендации по совершенствованию учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия в ООО «Авангард». Работа основана на практических материалах исследуемого объекта и выполнена на достаточно высоком уровне. Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, освоены в полном объеме. Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Abstract to the final qualifying work of Urazbakhtina Rinata Rafinатовna

On the topic: Accounting and audit of costs for environmental protection measures on the example of the limited liability company "Vanguard" of the Buinsky district of the Republic of Tatarstan. The negative impact on the environment of large organizations persists in established multidisciplinary agricultural centres. Severe pollution of the atmosphere and water in the agricultural regions of Russia can lead to very alarming environmental situations. Environmental pressures not only concentrate in large agricultural regions, but also move to district centers, suburbs, villages and villages. The improvement of the economic situation in Russia is closely related to ecology. Our country is rich in natural resources, which form the basis of ecology.

The purpose of graduation qualification is to study the modern state of accounting for environmental protection costs and to develop recommendations for improving accounting for environmental protection costs in "Avangard" LLC of Buinsky district of the Republic of Tajikistan. In the practical part the assessment of LLC "Vanguard" is given. WCR is based on practical materials of the investigated object and is made at a rather high level. The competencies provided for in the state final certification program have been fully developed. The results obtained by the author are reliable, conclusions and proposals are justified and can be recommended for implementation in the practical activities of agricultural organizations

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРИРОДООХРАННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ.....	9
1.1. Понятие, значение и классификация природоохранных мероприятий	9
1.2. Методика РАСЧЕТА экономической эффективности затрат на природоохранные мероприятия.....	24
1.3. Этапы и основные направления экологического аудита.....	26
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН.....	34
2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия.....	34
2.2. Оценка финансового состояния хозяйства.....	44
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	50
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРИРОДООХРАННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ В ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ.....	57
3.1. Бухгалтерский учет затрат на природоохранные мероприятия	57
3.2. Организация аудиторской проверки учета затрат.....	67
3.3. Совершенствование учета и аудита затрат.....	75
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	84
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	88
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Экология – одна из наиболее актуальных проблем современности. Вопреки всем декларациям о праве человека на благоприятную для жизни и здоровья окружающую среду, по-прежнему экономические интересы преобладают над экологическими. В результате истощаются запасы природных ресурсов, загрязняется окружающая среда, ухудшается физическое и нравственное здоровье людей, обостряется экономическая и политическая борьба за сырьевые рынки, жизненное пространство. В этой статье мы обратились к некоторым проблемам правового регулирования в сфере охраны окружающей среды. В современных условиях экономического кризиса и снижения уровня производства усугубляются прежние экологические проблемы и возникают новые. Всевозможные дополнительные вложения руководители организаций стремятся направить в производство. Появляется угроза экономии на экологических затратах. Увеличивается разрыв между производственными силами и системами природоохранных мероприятий. Загрязнение окружающей среды связано, как правило, с производственной деятельностью, поскольку ядовитые газы, токсичные элементы и значительные количества твердых веществ являются побочными продуктами производственных и технологических процессов. Проблема избавления от отходов проще всего разрешается осуществлением сбросов в окружающую среду, что наносит вред существующей живой природе. Этими причинами обусловлено пристальное внимание к проблемам учета и анализа природных ресурсов, элементов загрязнения окружающей среды на предприятиях.

Нехватка денег сельскохозяйственных предприятий ведет к сокращению затрат за счет природоохранных расходов. Политика хозяйственного обособления, разрывы связей, увеличение цен на транспортировку может привести к повсеместному использованию в технологических процессах некондиционного сырья, аварийного оборудования, что ведет, как правило, к

росту производственного травматизма, профессиональных заболеваний. При смене технологий есть вероятность подключения новейших типов стоков к системам очистных сооружений, ориентирующиеся на другой спектр загрязнителей. Может повлиять на экологическую обстановку и производство низкокачественных продуктов. Усиление роли экологического фактора в жизнедеятельности общества предполагает востребованность научных разработок, связанных с более детальной идентификацией природоохранных аспектов производственнохозяйственной деятельности, совершенствованием их анализа и оценки. Высокая стоимость технологий, позволяющих сохранять качественное состояние окружающей среды в условиях дефицита финансовых ресурсов у значительной части предприятий, предопределяет необходимость формирования программ стимулирования природоохранной деятельности. Эти вопросы пока не нашли достаточно полного теоретического и методического обоснования в научных исследованиях.

Отрицательное влияние на окружающую среду крупных организаций сохраняется в сложившихся многопрофильных сельскохозяйственных центрах. Сильное загрязнение атмосферы и воды в сельскохозяйственных регионах России может привести к весьма тревожным экологическим ситуациям. Экологические нагрузки не только концентрируются в крупных сельскохозяйственных регионах, но и переходят в районные центры, пригороды, деревни и села. Улучшение экономической ситуации в России находится в тесной связи с экологией. Наша страна богата природными ресурсами, составляющие основу экологии. Мы должны их беречь и охранять, сохранить для наших детей, т.к. это является одной из главных задач всех жителей нашей планеты. Биологические потери или изменения в идеологии взаимодействия человека с окружающей средой счистилось последствиями выхода из экологического кризиса во всем мире. Современное состояние учета природоохранных мероприятий, новые эколого-экономические требования производства в условиях коммерциализации при переходе к рынку и

реформирования бухгалтерского учета ставят соответствующие задачи перед всей наукой и бухгалтерским учетом.

Одной из проблем эколого-экономических отношений в свете концепции устойчивого развития является разработка и совершенствование направлений анализа и принципов учета природоохранных мероприятий, что включает в себя финансовый и управленческий учет, а также анализ по экологическим показателям. Особенность реализации программ учета и анализа природоохранных мероприятий состоит в том, что вся официальная природоохранная отчетность, составляемая предприятиями, недостаточна или недостоверна. В представляемых сведениях наблюдается занижение величин фактического воздействия выбросов и сбросов на окружающую среду. Современная отчетность по предоставлению экологических результатов хозяйственной деятельности остается неполной и с трудом поддается сопоставлению. Все это может повлечь за собой экологические катастрофы, возможные потери, результаты которых могут многократно превысить ожидаемые выгоды от реализации проекта. Это касается не только крупномасштабных, но и относительно мелких проектов в различных сферах деятельности человека.

Рациональное природопользование становится конкурентным преимуществом цивилизованного и социально ответственного аграрного бизнеса, что предполагает выявление и мобилизацию внутренних резервов и возможностей каждого хозяйствующего субъекта по достижению эффективности природоохранной деятельности на основе осмысления ее сущности, функций, факторов и ключевых направлений, а также решение других задач. До настоящего времени сохраняются нерешенными и дискуссионными аспекты, связанные с совершенствованием управления природопользованием и приведением его в соответствие с принципами устойчивого развития, использованием современных концепций менеджмента в данной сфере, с оценкой состояния, уточнением резервов и повышением

результативности природоохранной деятельности и организации учетного процесса. Поэтому выбранная тема ВКР является актуальной.

Объект исследования выпускной квалификационной работы ООО «Авангард» Предмет исследования – бухгалтерский учет затрат на природоохранные мероприятия предприятия. Целью выпускной квалификационной работы является изучение современного состояния учета затрат на охрану окружающей среды и разработка рекомендаций по совершенствованию учета затрат на природоохранные мероприятия в ООО «Авангард». Исходя из цели выпускной квалификационной работы задачами являются: изучение теоретических основ учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия; выявить проблемы взаимодействия двух систем; провести анализ экономической характеристики деятельности предприятия; проанализировать состояние бухгалтерского учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия в ООО «Авангард»; разработать рекомендации по совершенствованию учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия на предприятии.

Информационную базу исследования составили нормативно-правовые акты Российской Федерации, регламентирующие содержание и порядок ведения бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской финансовой отчетности, данные периодической печати, сведения, приводимые в монографических исследованиях отечественных и зарубежных специалистов по данной проблеме. В ходе проведения исследований были использованы современные экономические методы исследования. Были обследованы различные показатели в годовых отчетах предприятия за 2015 – 2019 годы, а также нормативные источники по бухгалтерскому и аудиту. Практическая значимость ВКР заключается в том, что результаты проведенного исследования могут быть использованы руководством работы ООО «Авангард» с целью совершенствования бухгалтерского учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРИРОДООХРАННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ

1.1. Понятие, значение и классификация природоохранных мероприятий

Производственно-хозяйственная деятельность общества по использованию и воспроизводству природных ресурсов определяется в широком смысле как природопользование. Проблемам охраны и защиты окружающей среды, снижению техногенной нагрузки на урбанизированных территориях, рационального природопользования придается все большее общемировое и государственное значение. Это находит выражение в расширении направлений научных исследований для принятия обоснованных профессиональных суждений и на их основе управленческих решений по планированию, бюджетированию, финансированию, информационному обеспечению процесса социально-экономического развития на макро- и микроуровне [8]. В современных условиях задачи экономики природопользования как науки сводятся к разработке общих принципов осуществления всякой деятельности, связанной либо с непосредственным использованием природой и ее ресурсами, либо с изменяющими ее воздействиями. Отсюда объектом экономики природопользования служит комплекс взаимоотношений между природными ресурсами, естественными условиями жизни общества и его социально-экономическим развитием, а предметом - оптимизация этих отношений, стремление к долгосрочному сохранению и воспроизводству среды жизнедеятельности человека [9]. В данном контексте невозможно обойтись без рассмотрения Концепции устойчивого социо-эколого-экономического развития (далее УР) как безальтернативной стратегии прогрессивного развития цивилизации и фактора оптимизации экономического роста, одобренной большинством государств, и как национальной доктрины, закреплённой Указами Президента Российской Федерации. Ожидается, что данная стратегия обеспечит сбалансированное социально-экономическое развитие, сохранение

благоприятной окружающей среды, более эффективное воспроизводство природно-ресурсного потенциала с целью удовлетворения потребностей настоящего и будущего поколений [8]. Сегодня в экономике природопользования существуют и продолжают расширяться разнообразные подходы к трактовке самого понятия «устойчивое развитие» и к определению его критериев в границах субъекта хозяйствования. Это связано с тем, что УР во многом опосредовано эффективной природоохранной деятельностью (ПОД) субъектов хозяйствования, предусмотренной законодательно. Поиск механизмов совершенствования управления ПОД является одним из приоритетных направлений научных исследований в экономике природопользования, что объясняется значительным и даже определяющим влиянием экологического фактора на развитие бизнеса и общества в целом [11]. Основными аргументами неодолимости эффективной ПОД являются: 1. Потери ВВП из-за нерационального природопользования и чрезмерного загрязнения окружающей среды на урбанизированных территориях достигают 12%-15% при том, что текущие затраты на охрану окружающей среды не превышают 1% ВВП. 2. Число городов, в которых уровень загрязнения атмосферы превышает установленные санитарные нормы, с 2000 года по настоящее время увеличилось от 329 до 368 (на 11,8%, годовой темп - 1%). 3. Динамичность экономического роста ограничивается возможностями самовосстановления и самовоспроизводства ассимиляционного потенциала биосферы, что предопределяет наряду с совершенствованием технологического нормирования и регулирования масштабную интернационализацию внешних отрицательных эффектов на микроуровне. Государство нацелено на стимулирование экологизации экономики. 4. Критический уровень физического износа оборудования и технологий, наличие мощностей с морально устаревшей инженерной инфраструктурой и архитектурой производственных зданий (излишние габариты, высокая энергоемкость, низкая ремонтпригодность, высокие издержки на их содержание и т.п.) являются причиной повышенной эмиссии отходов и означают неодолимость модернизации экономики. 5.

Наблюдается рост деловой активности зарубежных предприятий в сфере природоохранного и экологического предпринимательства и положительная динамика числа российских предприятий, ориентированных на получение сертификата соответствия требованиям стандарта ISO 14001, что является основным условием вывода продукции на мировые рынки [10]. В этой связи в первую очередь необходимо изучить и уточнить содержание понятия «природоохранная деятельность» посредством осмысления его взаимосвязи и взаимообусловленности с категорией «устойчивое развитие». Для решения поставленных в диссертационном исследовании задач рассмотрены современные трактовки этого понятия, определены роль и место этих понятий в современной экономике природопользования. Анализ научной литературы показал, что, с одной стороны, существует множество трактовок сущности устойчивого общественного развития и, с другой стороны, наблюдается эволюция представлений о векторах устойчивости социально-экономических систем. 8 В первоначальной концепции (70-е годы XX века) обозначено требование сбалансированности экономических, экологических, социальных процессов и акцент сделан на рациональном природопользовании, безусловном воспроизводстве незаменимых природных ресурсов и условий жизнедеятельности в интересах живущих и будущих поколений. В экологической доктрине России и российском законодательстве устойчивое развитие определяется как стратегическая цель социально-экономического развития общества и содержание понятия также носит интегрированное социально-экологоэкономическое значение [7]. В определении Всемирного Банка рассматриваемое понятие приобретает преимущественно экономическую направленность: подчеркивается важность управления капиталом в интересах обеспечения достойного уровня жизни и здоровья людей посредством рационального природопользования. Большинство исследователей придерживается мнения, что целью УР выступает гармонизация и балансирование трех составляющих (экономической, социальной и экологической) общественного производства, хотя имеются точки зрения, в

которых непосредственно не обозначается природоохранная подсистема как структурообразующая. Автору представляется важным, что все чаще акцент делается на ключевые инструменты балансирования целей социально-экономического развития: рациональное природопользование, основанное на инновационной модернизации производства, поддержание техногенной нагрузки в пределах ассимиляционной ёмкости территории, гармонизацию социальных и экономических отношений, управление капиталом с учётом интересов всех участников рынка. Следует указать и на положительную координацию сбалансированного социо-эколого-экономического развития и роста рыночной стоимости активов субъекта хозяйствования, поскольку именно первое является предпосылкой второго [20]. Сегодня в экономике природопользования активно формируется новая методология, в которой экология, экономика и социум рассматриваются не как равнозначные, а как взаимоподчиненные подсистемы единого целого, взаимодействующие и развивающиеся по принципу естественной иерархии. Общественное производство и национальная экономика могут «развиваться в жестких границах основных социальных и экологических нормативов», а значит быть экологически сбалансированными. Главная цель экономического роста - приоритет воспроизводства естественных (биосферных) условий жизнедеятельности над воспроизводством экономического потенциала, потому что «существование и развитие социальной и экономической вторичных подсистем обеспечивается только системообразующей и определяющей основные критерии оптимизации экологической 9 средой (первичной)». Отсюда главными критериями оптимизации экономического роста и общественного развития служат социальные и экологические индикаторы, а главным процессом, поддерживающим социо-эколого-экономическую устойчивость, - процесс соизмерения темпов экономического роста с заданными социальными и экологическими нормативами [35]. Разнообразие рассмотренных определений свидетельствует, во-первых, о емкости понятия «устойчивое развитие», во-вторых, о недостаточной научной разработке и

отсутствии общепринятого методического решения рассматриваемого вопроса, в том числе в разрезе различных уровней хозяйствования. Если говорить об уровне хозяйствующего субъекта, то следует конкретизировать само понятие «природоохранная деятельность», уточнить ее роль в достижении устойчивого социо-эколого-экономического развития. Именно этому виду деятельности принадлежит исключительная роль в оптимизации соответствия развития производства и состояния природной среды. Автору представляется справедливой идея о том, что «общество, не имея возможности изменить естественные условия жизнедеятельности, должно реализовать глобальную экологическую программу через технологический прорыв и переход к экологизированному постиндустриальному технологическому способу производства» [35]. Природоохранная деятельность - это объединяющее понятие для всех мер по сохранению, воспроизводству и улучшению качества окружающей среды, осуществляемая в границах хозяйствования организаций. Цель соответствующих инвестиций состоит как в улучшении применяемых операционных технологий, так и в строительстве очистных систем, составляющих сопряжённый и законченный процесс обеззараживания, очистки, охраны и отвода (захоронения) отходов производства. Как составная часть производственнохозяйственного процесса она регламентируется в Декларации ООН «Повестка дня на 21 век» (UNCED-92), где управление ПОД отнесено к высшим приоритетам производства. Выделяют две формы ПОД: текущую, т.е. направленную на достижение стабильности и/или поступательного улучшения состояния окружающей среды в зоне ответственности предприятия за счет эксплуатации специальных элементов имущества, и экологическое предпринимательство - создание (увеличение стоимости) природоохранных активов. Обе формы объединяют все виды производственных операций по сохранению, воспроизводству и улучшению качества окружающей среды, осуществляемые в границах самостоятельных субъектов хозяйствования [54]. В европейском классификаторе СЕРА 2000 выделено 9 природоохранных направлений в границах операционного бизнес-цикла; однако на практике

реализуются только охрана и рациональное использование воды, защита атмосферы, земель и 10 минеральных ресурсов. Сравнение существующих научных мнений выявило, что одни экономисты традиционно отождествляют ПОД с охраной природы и воспроизводством природных ресурсов, другие связывают её с задачами снижения уровня негативного техногенного воздействия и рациональным использованием ресурсов, третьи подчёркивают стратегический характер решаемых вопросов и возможность создания конкурентных преимуществ. В стандарте серии ISO 14001:2007 также не раскрывается всей сущности этой деятельности, не дается четкого представления о конкретных операциях, допустимых рациональных границах и результатах. В Федеральном законе № 7 - ФЗ « Об охране окружающей среды», основное внимание уделяется обязательности мер предупреждения и ликвидации негативного воздействия хозяйственной деятельности на окружающую среду, но не регламентируются другие (глобальные) задачи УР - сохранение благоприятной окружающей среды, поддержание биоразнообразия, экологическое воспитание и просвещение и т.п. [14]. В стандартах серии ISO 14000 управление экологическими аспектами рассматривается как составная часть хозяйствования и системы управления (environmental management system), включающая организационную структуру, планирование, ответственность, методы, процедуры, процессы и ресурсы». Характеризуя экономическую особенность активов природоохранного назначения, необходимо указать на их внутреннее противоречие. С одной стороны, они находятся в производственном процессе в составе имущества предприятия, с другой стороны, непосредственно не участвуют в производстве продукта, т.е. их отсутствие всегда сохраняет возможность профильной операционной деятельности [6].

Выбор природоохранных мероприятий требует всестороннего экономического обоснования экологических расходов, что является важным фактором при ограниченности государственных средств и необходимости их применения с наибольшей отдачей в условиях перехода к рыночным отношениям. Для обоснования экономической целесообразности

природоохранных мероприятий применяются показатели эффективности затрат экологического назначения [19].

Предприятия сельскохозяйственного назначения и трудовые коллективы экономически не заинтересованы в осуществлении активной природоохранной деятельности, в осуществлении мероприятий по рациональному природопользованию. Оценка эффективности по хозяйственной деятельности осуществляется на основе системы экономических показателей. Важным фактором является объем выпуска продукции, доход. Несмотря на это, без учета эффективности природоохранных мероприятий не может быть достигнута народнохозяйственная эффективность сельскохозяйственных предприятий.

Природоохранные мероприятия – все виды хозяйственной деятельности, которые направлены на снижение отрицательного антропогенного воздействия на природу, на сохранение, улучшение и рациональное использование природно-ресурсного потенциала страны. Все они достаточно разнообразны и по своему назначению объединяются в три группы [23].

Первая группа - одноцелевые. Их целью является полное исключение или уменьшение сельскохозяйственного загрязнения окружающей среды. Природоохранный эффект такого мероприятия обусловлен установкой в организациях стандартной природоохранной техники; разработкой и внедрением новых более эффективных способов очистки; внесением определенных изменений в технологию, который приводит к уменьшению загрязнения.

Вторая группа природоохранных мероприятий объединяет одноцелевые ресурсосберегающие исследования, цель которых направлена на экономию сырья, топлива и энергии. Этого можно добиться при внедрении новейших технологий, которые могут снизить нормы расходов на сырье и энергию, уменьшить потери при транспортировке и хранении продуктов труда.

Третья группа природоохранных мероприятий называется многоцелевыми. Данная группа решает задачи связанные с проблемами повышения качества

продукции; улучшения применения природных ресурсов, технологических оборудования, рабочей силы и иных элементов материального производства. Это разработки по созданию систем замкнутого водоснабжения сельскохозяйственных предприятий; исследования по утилизации отходов вместо их захоронения; разработки по созданию малоотходных, безотходных, ресурсосберегающих технологий.

Защита окружающей среды – это комплексная проблема, которая может быть решена только совместными усилиями специалистов различных отраслей науки и техники. Наиболее эффективной формой защиты окружающей среды от вредного воздействия промышленных предприятий является переход к малоотходным и безотходным технологиям. Это потребует решения целого комплекса сложных технологических, конструкторских и организационных задач. [44]. Экологизация промышленного производства должна развиваться по следующим направлениям: совершенствование технологических процессов и разработка нового оборудования с меньшим уровнем выбросов вредных примесей и отходов в окружающую среду; широкое внедрение экологической экспертизы всех видов производств и промышленной продукции; замена токсичных и не утилизируемых отходов на нетоксичные и утилизируемые; широкое применение дополнительных методов и средств защиты окружающей среды.

Природоохранные мероприятия обеспечивают снижение и ликвидацию отрицательного антропогенного воздействия на окружающую среду, способствуют сохранению и рациональному применению природно-ресурсного потенциала].

Основные направления природоохранных мероприятий на предприятии:

1) охрана окружающей среды от загрязнения и сохранение ее качества;

Практика хозяйственной деятельности в различных секторах экономики поддается частым изменениям, появляются новые пути и целые отрасли экономической деятельности, новые виды операций, к которым стандарты еще не разработали. В таких случаях отражение ряда важнейших показателей

бухгалтерского учета и отчетности приобретает субъективную основу, так как начинается зависимость от личного суждения и оценок ее составителей. Очень важно, чтобы суждения такого рода и оценки строились в русле сложившихся принципов отражения учетных данных, т.е. на основе тех же принципов и концепций, служащие гарантией интересов пользователей финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет имеет огромные возможности, и его методологию можно направить и на социальную деятельность сельскохозяйственного предприятия. В современном мире эта идея не воспринимается руководителями и бухгалтерами сельскохозяйственных организаций всерьез, но мы предполагаем, что это всего лишь вопрос времени. Осознание необходимости введения новых подходов позволит кардинально трансформировать существующий порядок бухгалтерского учета, создаст условия для динамичного взаимодействия общества и предпринимательства.

Каждый хозяйствующий субъект выбирает методы управления на собственном уровне, но вместе с тем нужно принимать в расчет ограничения, образующие внешнюю среду. Создание механизма менеджмента, который стимулирует мероприятия природоохранного назначения, необходимо при обеспечении социально-экономического и экологического развития и связано с реализацией следующих задач: созданием структуры управления посредством выделения главных элементов, установления перечня обязанностей и прав экономических субъектов; формированием, тестированием и оценкой более рациональных природоохранных нормативов, штрафов, платежей, определяющее конкретное содержание данного механизма.

Перечень мероприятий природоохранного назначения можно представить в следующем виде:

1. Охрана и рациональное использование водных ресурсов: строительство головных и локальных очистных сооружений для сточных вод предприятий с системой их транспортировки; внедрение систем оборотного и бессточного водоснабжения всех видов; осуществление мероприятий для повторного

использования сбросных и дренажных вод, улучшения их качества, которые не вызывают побочного негативного воздействия на другие природные среды и объекты (аккумулирующие емкости, отстойники, сооружения и устройства для аэрации вод, биологические инженерные очистные сооружения, биологические каналы, экраны); строительство опытных установок и цехов, которые связаны с созданием способов очистки сточных вод и переработкой жидких отходов икубовых остатков; реконструкция или ликвидация накопителей отходов; формирование и внедрение автоматической системы контроля за составом объемов сброса сточных вод.

2. Охрана воздушного бассейна: установка газопылеулавливающих устройств, которые предназначены для улавливания и обезвреживания вредных веществ из газов, отходящих от технологических агрегатов, и из вентиляционного воздуха перед выбросом в атмосферу воздуха; строительство опытно-производственных установок и цехов по созданию способов очистки отходящих газов от вредных выбросов в атмосферу; оснащение двигателей внутреннего сгорания нейтрализаторами с целью обезвреживания отработавших газов, создание станций регулировки двигателей автомобилей в целях снижения токсичности отработавших газов, систем снижения токсичности отработавших газов, создание и внедрение присадок к разным видам топлива, которые снижают токсичность и дымность отработавших газов, и другие; формирование автоматических систем контроля за загрязнением атмосферного воздуха, оснащение стационарных источников выброса вредных веществ в воздушный бассейн приборами контроля, строительство, приобретение и оснащение лабораторий по контролю за загрязнением атмосферного воздуха; оснащение установками для утилизации веществ из отходящих газов; приобретение, изготовление и замена топливной аппаратуры при переводе на сжигание топлива других видов или улучшение режимов сжигания топлива.

3. Использование отходов производства и потребления: строительство мусороперерабатывающих и мусоросжигательных заводов и полигонов для

складирования бытовых и сельскохозяйственных отходов; приобретение и внедрение установок, оборудования и машин для переработки, сбора и транспортировки бытовых отходов с территории городов и других населенных пунктов; строительство установок, производств и цехов для получения сырья или готовой продукции из отходов производства.

4. Экологическое просвещение, подготовка кадров: работы по экологическому образованию кадров.

5. Научно-исследовательские работы; разработка экспресс-методов определения вредных примесей в воздухе, воде и почве; разработка нетрадиционных методов и высокоэффективных систем и установок для очистки отходящих газов сельскохозяйственных организаций, утилизации отходов; разработка технологических процессов, оборудования, приборов и реагентов, которые обеспечивают глубокую переработку сырья с утилизацией образующихся отходов; совершенствование методов обезвреживания твердых бытовых отходов с целью предотвращения попадания в природную среду тяжелых металлов и ксантобиотиков; проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы по созданию природоохранного оборудования, установок, сооружений, предприятий и объектов, прогрессивной природоохранной технологии, методов и средств; защиты природных объектов от негативного воздействия.

Следует также указать на взаимную связь и взаимную обусловленность природоохранной и инновационной деятельности, что доказано многочисленными исследованиями. Экологически ориентированные нововведения обеспечивают ресурсосбережение, содействуют повышению конкурентоспособности, снижению издержек, освоению новых рынков, повышению инвестиционной привлекательности. При этом значительная доля социальных результатов таких инвестиций предусматривает улучшение условий труда, рекреации и отдыха, снижение заболеваемости, увеличение продолжительности жизни. Можно утверждать, что конечной целью практической реализации технологических инноваций природоохранной

направленности является мультипликативный эффект инвестиций, проявляющийся в ресурсосбережении, минимизации негативного загрязнения, получении вторичного сырья. Согласно международным стандартам УР обеспечивается процессами модернизации производства, позволяющими одновременно реализовывать широкий спектр направлений ПОД [30]. В условиях отечественного производства реализовать указанные направления в полном объеме не получается ввиду объективных ограничений (недоступность лучших технологий, отсутствие бюджета, организационные сложности, недостаток компетенций персонала) [12]. В отечественной практике недостаточно развита просветительская работа и мероприятия по сохранению биоразнообразия среды обитания, организации и проведению научных исследований. Большинство предприятий не в состоянии создать собственную систему экологического контроля и мониторинга в силу ее высокой эксплуатационной стоимости [13]. Представляется, что комплексное решение задач экономики природопользования определяется выбором базовой природоохранной технологии.

Инвестиции в основной капитал, направленные на новое строительство, расширение, реконструкцию, техническое перевооружение и модернизацию природоохранных объектов, продолжают оставаться для отечественных предприятий неприоритетным направлением модернизации производства: доля соответствующих капиталовложений в отдельных регионах страны продолжает снижаться, например, в Красноярском крае - от 7,3% до 1,7 %. Отмечается, что необходима система мер государственной поддержки «зеленых» инвестиций через законодательное закрепление концепции «соответствия уровню техники». В ряде экономически развитых стран для различных технологий производства однородной продукции устанавливается требование, в соответствии с которым уровень выбросов загрязняющих веществ, образования и размещения отходов, потребления сырья, воды, энергии не должен превышать показатели, приближенные к аналогичным характеристикам 13 новейших технологических процессов [40]. Виды и объекты ПОД имеют явно выраженную утилитарную

направленность, поэтому необходимо понимание сущности и важности её функций для обеспечения УР. В литературе имеются немногочисленные исследования функций ПОД. Но можно выделить: стимулирующую, перераспределительную, регулируемую, контрольную, мотивационную и аккумулирующую функции. Данная классификация в неполной мере отражает сущностное содержание ПОД в современных условиях, содержит повторы (например, в части сущности стимулирующей и мотивационной функций). По мнению автора, данный перечень требует корректировки и дополнения с позиции исследования проблемы повышения заинтересованности предприятий в реализации экологически значимых мероприятий, с учётом их затратного характера, необходимости управления риском потери части прибыли. С позиций экономики природопользования раскроем содержание ее функций [20]:

1. Жизнеобеспечивающая. Поддержание требуемого качества и санитарноэпидемиологического благополучия окружающей среды (атмосферного воздуха, воды, почвы, ландшафтов), в которой живёт человек и осуществляется производственная деятельность, а также сохранение ассимиляционного и рекреационного потенциала территории в зоне ответственности предприятия. Именно эти условия составляют естественную первооснову устойчивого социо-эколого-экономического развития общества.
2. Воспроизводственная. Обеспечение расширенного воспроизводства элементов природно-ресурсной базы в хозяйственном кругообороте и жизненном цикле продукта, посредством рециклинга и рекуперации материально-энергетических потоков, вторичного использования отходов, организации оборотного водоснабжения и т.п.
3. Макроэкономическая функция обеспечивает преодоление «провалов рынка», поддержание преемственности государственной экологической политики на уровне предприятия, отрасли, региона. Сокращение внешних эффектов, интернализация экстерналий, снижение бюджетной нагрузки в сфере охраны природы.
4. Микроэкономическая функция заключается в получении притока средств и формировании специальных фондов из прибыли, полученной от

практической реализации природоохранных инноваций, а также последующем использовании части денежных средств для финансирования расширенного воспроизводства, включая целевые инвестиции на природоохранную деятельность. 5. Регулирующая, которая связана, с одной стороны, с возможностью влияния государства на ПОД через инструменты организационно-экономического механизма рационального природопользования (госзаказ, фискальные льготы, средства экологического фонда, «зелёные кредиты», компенсационные платежи), с другой стороны, - с необходимостью перераспределения ресурсов и реинвестированием средств на природоохранные мероприятия. Регулирующая функция ПОД реализуется в первую очередь органами регионального и местного управления и может находить различные проявления в зависимости от общей экологической ситуации на территории и конкретных методов управления на предприятиях. 6. Имиджевая (статусная). ПОД - ключевое направление корпоративной социальной ответственности, социально-экономической и экологической ответственности и государственно-частного партнёрства. Предприниматели добровольно и инициативно направляют ресурсы, включая прибыль, на охрану окружающей среды в общих целях, поддерживают более высокие стандарты жизни и организационной культуры, формируют определённые барьеры для экологически недобросовестных конкурентов, демонстрируют более высокий уровень инвестиционной привлекательности. Общество, деловые партнёры, государство проявляют большую лояльность, терпимость, позитивное мнение в отношении эффективных природопользователей. 7. Технологическая функция заключается в обеспечении научно обоснованного и рационального применения высокоспециализированных технологий с учетом особенностей профильного отраслевого производства и ассимиляционного потенциала территории. 8. Стимулирующая функция проявляется в том, что эффективная ПОД становится сильным конкурентным преимуществом предприятия, позволяющим получать государственную и общественную поддержку. На протяжении последних десятилетий в ЕС экологическая («зелёная»)

маркировка продукции и самой фирмы служит реальным барьером на пути «грязных товаропроизводителей» на мировые рынки. 9. Аккумулирующая функция состоит в аккумулировании усилий и активном вовлечении в общий процесс устойчивого экономического роста бизнесменов, представителей власти, политических партий и движений, широкой общественности и потребителей на принципах государственно-частного и общественного партнерства. 10. Рискоминимизирующая превентивная функция обеспечивает управление предпринимательскими рисками, в том числе управление возможностью потери части прибыли при росте капитальных и текущих затрат, при расширении природоохранных мероприятий. Реализация функций ПОД происходит в конкретных производственных условиях. Эти условия представляет собой совокупность компонентов, действующих внутри предприятия и оказывающих влияние на эффективность осуществляемой деятельности [17]. Сегодня эффективная среда предприятия формируется не только традиционными элементами (основной капитал, кадры, финансы, маркетинг), но новыми компонентами, 15 прямо или косвенно связанных с направлениями и объектами ПОД, - информационными технологиям и миссией социальной ответственности, квотированием загрязнений [28]. Моделирование природоохранной деятельности связано как с учётом экономических факторов, определяющих поведение отдельных предприятий, находящихся в условиях той или иной природоохранной политики государства, так и с учётом рыночного воздействия, региональных административных структур на предприятия, которые позволили бы вынудить их вкладывать средства в природоохранную составляющую производства. Центральным звеном такого исследования является выбор разумной поведенческой модели предприятия, отражающей как внутреннее управление, так и критерии оптимальности.

1.2. Методика определения экономической эффективности затрат на природоохранные мероприятия

Экономическая эффективность природоохранной деятельности означает ее результативность, т.е. соотношение между результатами и обеспечившими их затратами на мероприятия природоохранного назначения. Оценка экономической эффективности расходов на охрану окружающей среды необходима для наиболее рационального применения ограниченных материальных и финансовых ресурсов организации. Это является оценкой уже полученных выгод (или невыгод), для набора наиболее целесообразного варианта природоохранного проекта, а также для определения объема расходов, которые нужны для достижения оптимальных эколого-экономических результатов.

Под экономической эффективностью понимают относительную величину превышения полученного финансового результата над произведенными затратами. Согласно типовой методике, расчет экономической эффективности мероприятий природоохранного назначения базируется на сопоставлении затрат на их осуществление с экономическими результатами, который достигнут с помощью этих мероприятий. В данном случае речь идет о категории экономического эффекта, который достигается в результате проведения мероприятий природоохранного назначения.

В соответствии с существующей методикой различают первичный эффект и конечный комплексный социально-экономический эффект от мероприятий природоохранного назначения. Первичный эффект выражается в снижении загрязнения окружающей среды и улучшения ее состояния и проявляется в снижении объемов загрязнений и концентраций вредных примесей в атмосфере, водной среде и почве. Учитывая необходимость сочетания экономических и экологических интересов организаций, первичный эффект выражают непосредственно в виде приращения продукции, выпущенной без нарушения экологических норм.

Суть конечного эффекта заключается в повышении уровня жизни населения, эффективности производства. В этом случае экономические результаты могут проявляться как прирост чистой продукции, снижение потерь сырья и материальных ресурсов, экономия затрат в непроизводственной сфере, снижение расходов из личных средств. Социальный эффект заключается в снижении заболеваемости населения, улучшении условий отдыха, сохранении природных ресурсов, которые имеют эстетическую ценность. Специфика социального эффекта природоохранной деятельности заключается в преобладающем значении его качественных характеристик. Несмотря на это социальный эффект может учитываться и в экономических показателях: экономия затрат на лечение, выплаты по больничным листам и пр.

Методика предусматривает расчет общей (абсолютной) и сравнительной экономической эффективности. Абсолютная эффективность затрат на охрану окружающей среды определяется для выявления экономической результативности природоохранных мероприятий на различных уровнях хозяйствования (государство, регион, отрасль, предприятие). Сравнительная эффективность затрат необходима для экономического обоснования и отбора наиболее приемлемых (оптимальных) вариантов мероприятий природоохранного значения. Общая (абсолютная) экономическая эффективность природоохранных мероприятий определяется как отношение полного экономического эффекта к приведенным затратам на осуществление мероприятий:

$$\mathcal{E}_z = \sum \mathcal{E}_{ij} : (C + E_n K) \quad (1)$$

где $\mathcal{E}_{ij}$ — полный экономический эффект i -го вида на j -ом объекте;

C — текущие затраты;

E_n — нормативный коэффициент эффективности капиталовложений, равный 0,08.

K — капитальные затраты;

Согласно статистических данных, в России на сегодняшний день, наблюдается снижение сумм инвестиций, направляемых на природоохранные мероприятия, что может быть обусловлено непростой экономической ситуацией у большинства предприятий. Исходя из динамики прироста количества штрафов за правонарушения в области природоохраны 48 становится ясно, что государственные методы регулирования с помощью административных рычагов становятся малоэффективными, предприятиям выгоднее заплатить штраф за превышение предельно допустимых выбросов и сбросов, чем направлять денежные средства на экологическую модернизацию оборудования, тем не менее у законодателя остается механизм давления на предприятие путем остановки производства до устранения замечаний природоохранной прокуратуры, однако данный механизм применяется редко, ввиду того что приостановка деятельности может нанести непоправимый вред оборудованию, следовательно имеется риск роста безработицы.

1.3 Этапы и основные направления экологического аудита

В условиях развития рыночных отношений в России все большую остроту приобретают проблемы, связанные с воздействием на окружающую среду. В частности, вопросы оценки наносимого ей ущерба и оценки риска от этого ущерба встают как перед самими природопользователями, так и перед государственными институтами, проводящими контроль, частными и общественными организациями. Приход в Россию нового экономического порядка характеризуется необходимостью внедрения новых для нее эколого-экономических понятий, таких, как экологический аудит, а также пересмотр роли и значения старых экономических инструментов в государственной политике. В то время как в странах Запада уже существует теоретический и практический опыт его применения, Россия еще только начинает внедрять многие из них. В ходе этого процесса проявляются отсутствие нормативно-

правовой базы, нехватка методик и отсутствие практики, острый дефицит информации, литературы и исследований по этим вопросам.

Экологический аудит – сравнительно молодой вид деятельности и прежде чем рассматривать его особенности целесообразно остановиться на общих основах аудиторской деятельности как независимого вневедомственного финансового контроля. Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и иных финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию прочих аудиторских услуг.

Аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым в соответствии с российским законодательством, специально уполномоченными на то государственными органами.

Экологический аудит необходим для проверки и оценки состояния деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей по обеспечению рационального природопользования и охраны окружающей среды от вредных воздействий, включая состояние очистного и технологического оборудования, их соответствие требованиям российского законодательства, проводимых для выявления прошлых и существующих экологически значимых проблем и с иными законными целями. Экологический аудит – предпринимательская деятельность экологических аудиторов (организаций) по осуществлению независимых вневедомственных проверок хозяйственной деятельности, оказывающей влияние на окружающую среду, и выработке рекомендаций по снижению негативного воздействия на нее и здоровье населения. Концепция проведения ревизии экологической деятельности (экологичности) компаний (экологического аудита), разработанная в конце 70-х гг. в США, впервые использовалась на практике

для проверки соблюдения компаниями экологических требований законов, законодательных актов и нормативов.

Развитие промышленного производства привело к резкому увеличению мощностей предприятий, потребления энергии, ресурсов, что повлекло за собой возрастание количества отходов, загрязняющих окружающую среду. Ощутимость ущерба окружающей среде обусловила необходимость юридической ответственности предприятий. Это привело к дополнительным финансовым расходам и потерям, так как предприятия начали платить за наносимый ущерб.

Предприятия вынуждены были привести свою деятельность в соответствие нормам экологического законодательства. Такая деятельность соответствовала финансовому аудиту и получила название экологического аудита. Примерно пятнадцать лет назад экологический аудит стал использоваться в виде метода внутреннего административного управления для усиления контроля за деятельностью предприятия.

Экологический аудит получил распространение в Канаде, Великобритании, Швеции, США, Нидерландах и др. промышленно развитых странах. Так, в 1984 г. Национальным Агентством по охране окружающей среды США была разработана концепция аудирования для федеральных агентств, на основе которой несколько десятков федеральных агентств разработали собственные программы экологического аудита. В 1985 г. управление по экоаудиту и законодательству Министерства энергетики США провело аудирование своих основных объектов. При этом, например, NASA привлекал внешних консультантов.

После крупнейших аварий на химических предприятиях в Великобритании (1974 г.) и Италии (1976 г.) была принята директива ЕЭС (1982 г.) об экологическом аудировании. Введение экологического аудита во Франции преследовало цели проверки безопасности производства и оказание помощи властям в принятии мер по изучению рисков и обеспечению безопасности. В Норвегии целью аудита стало усиление экологической

деятельности в государственном и частном секторах в дополнение к традиционным инспекционным проверкам промышленных предприятий. Экологический аудит стали проводить при приобретении или передаче недвижимости. В США экологический аудит начали осуществлять в случаях возникновения конфликтов между предприятием-нарушителем и Национальным Агентством по охране окружающей среды при осуществлении экологической программы на предприятии или несоответствия ее экологическому законодательству. При повторном нарушении законодательства применяется обязательное аудирование.

Специализированный экологический аудит проводится по проблемам оценки опасности производимого продукта, минимизации отходов, вопросам профессиональных заболеваний, промышленной гигиены, контроля загрязнения конкретных природных сред и др. Health, safety and environment audit – аудирование по вопросам здоровья, безопасности и окружающей среды – также получает широкое распространение.

Во многих странах с 1991 г. коммерческие банки стали использовать экологический аудит в целях минимизации рисков неплатежей по ссудам. Это было вызвано тем, что часто предприятия-заемщики не выполняли требования природоохранного законодательства, что повышало риск наложения на них соответствующих санкций, в том числе и финансовых. Аудиторские проверки позволяли выявить такие риски. В США аудит превратился не просто в инструмент контроля за соблюдением закона, но и в экономико-правовой инструмент стимулирования природоохранной деятельности предприятия, поскольку является основой для разработки мероприятий и мер превентивного характера. Экоаудит направлен на опережающее выявление экологического правонарушения, позволяя руководству предприятия принять соответствующие меры.

Экологическое законодательство в США относится к законам так называемого народного благосостояния, поэтому суды считают, что правительство не обязано доказывать преднамеренность в действиях

правонарушителя (т.е. в любом случае компания должна нести ответственность независимо от того, знали или не знали ее сотрудники всех деталей нарушения закона). Добровольное выявление экологических нарушений, принятие мер к их устранению ставит компанию в более выгодное положение – это свидетельствует об ответственности и серьезности администрации, и санкции могут быть смягчены. Отсутствие искренности, наоборот, может привести к ужесточению санкций.

Систематические аудиторские проверки свидетельствуют об ответственности предприятия, реализации его экологической политики, направленной на следование законам. Если предприятие до правонарушения не имело программы экоаудита, но сразу же принимает ее и гарантирует исполнение, то это может смягчить вину и последующие санкции, а также привести к сокращению штрафов.

При этом программа не должна носить общего характера или быть частичной. Она должна включать в качестве начального этапа экологического аудита (экоаудита) такие позиции, как, например, «дополнительные расходы на охрану окружающей среды», «дополнительные экологические проекты» и т.п. Объектами экологического аудита являются: имущество (природные объекты, земельные участки, здания и сооружения, машины и оборудования и др.); система управления предприятием в чрезвычайных ситуациях; текущие операции предприятия (фирмы) (производственные, коммерческие и др.); программы охраны окружающей среды и обеспечения безопасности персонала и пр. Процедура экологического аудита должна обеспечивать возможность оценки соответствия проверяемого объекта установленным, для него критериям экологического аудита.

Основными этапами процедуры экологического аудита являются : проверка первичной документации, журналов регистрации и прочих материалов, регистрирующих показатели природоохранной деятельности ; сбор информации в рамках проведения аудита, включая собеседование с персоналом; визуальное обследование объекта, проверка состояния и

эксплуатации технических средств; инструментальный анализ параметров окружающей среды и факторов негативного воздействия; выработка рекомендаций по совершенствованию природоохранной деятельности и рациональному использованию природных ресурсов .

При проведении аудита предприятие получает ряд преимуществ: определение возможных путей достижения экологизации деятельности предприятия и выявление причин, препятствующих достижению этой цели ; снижение вероятности подвергнуться риску судебной тяжбы и выплаты большой компенсации за причиненный ущерб, а также экологических платежей и штрафов; усиление экологизации деятельности и политики предприятия, экологической сознательности и повышение экологической ответственности персонала предприятия ; определение степени соответствия деятельности предприятия экологическим нормативам качества окружающей среды, установленным органами федеральной государственной власти и субъектами федерации ; разработка мер по улучшению экологической деятельности предприятия и одновременно по снижению стоимости производимой продукции; разработка информационной базы немедленного реагирования на случай возникновения опасности; улучшение методов управления при решении экологических проблем ; экономическое стимулирование проектов , обеспечивающих снижение отрицательного воздействия на окружающую природную среду; улучшение взаимоотношений со структурами власти и общественностью ; оценка-риска и ущерба, связанного с загрязнением окружающей среды в результате производственной или иной деятельности предприятия; соответствие стандарта , устанавливающим приемлемый уровень экологического риска, или экологическим критерием.

В настоящее время существует несколько направлений проведения экологического аудита [38]:

1 . Экологический аудит на промышленном предприятии. Охватывает такие области деятельности предприятия, как планирование , исследования,

разработка продукции и процессов, маркетинг , продажа, покупка, упаковка , технология производства, финансы , основные средства, подбор и обучение персонала .

2. Экологический аудит инвестиционных проектов. Применяется для обоснования инвестиций , их целесообразности и эффективности с учетом прежде всего требований экологической безопасности инвестиционных проектов включая новое строительство, расширение, реконструкцию , техническое перевооружение, ремонт , реставрацию предприятий, зданий , сооружений, а также установление приоритетных направлений , для которых необходима государственная поддержка. Некоторые международные банки (Мировой банк, Европейский банк реконструкции и развития) вопросы о кредитовании рассматривают только после проведения экологического аудита .

3. Экологический аудит при приватизации, смене прав собственности. Обусловлен необходимостью определения ответственности за прошлый экологический ущерб при смене собственника.

4. Экологический аудит лицензируемой деятельности . Применяется по требованию лицензионных органов как на этапе выдачи лицензии, так и на этапе действия лицензии, при проверке выполнения лицензионных требований .

5. Экологический аудит в системе управления окружающей средой. Является неотъемлемой частью системы экологического менеджмента и применяется для определения ее эффективности как на этапе сертификации , так и в процессе функционирования.

6 . Экологический аудит при оценке экологической безопасности промышленных производств и хозяйственных систем. Общие критерии экологической безопасности , являясь экологоэкономическими показателями , позволяют оценить хозяйственную систему любого ранга как по совокупности признаков ее экологической опасности для всей природной системы

территории , так и по эффективности использования естественных систем жизнеобеспечения.

7 . Экологический аудит при изучении, использовании, освоении , охране и воспроизводстве природных ресурсов (земельных , водных, лесных). Проводится для оценки деятельности , связанной с использованием минерально-сырьевых ресурсов .

8. Экологический аудит цикла обращения отходов производства и потребления . Его цель — оценка системы управления отходами (по всему циклу обращения) требованиям действующей на территории РФ нормативно-правовой и технологической документации.

9 . Экологический аудит природоохранных мероприятий. Может быть использован для оценки эффективности уже проведенных природоохранных мероприятий или мероприятий, находящихся в стадии реализации.

В международной практике к основным целям экологического аудита на предприятиях относят: - получение достоверной информации о деятельности предприятия в области природопользования и охраны окружающей среды; - проведение объективной оценки соответствия аудируемого предприятия (оцениваемых видов деятельности) требованиям законодательства, нормативных актов, а также требованиям в области окружающей среды и природопользования, принятых (заявленных) самим предприятием; - содействие хозяйственной деятельности предприятия в самостоятельном регулировании своей экологической политики, формировании приоритетов по осуществлению предупредительных мер, направленных на выполнение экологических требований, норм и правил. В Российской Федерации экологический аудит призван оказывать содействие субъектам хозяйственной деятельности в определении своей экологической политики, формировании приоритетов по осуществлению мероприятий, в том числе предупредительных, направленных на соблюдение установленных экологических требований, а также создание механизма реализации эффективного регулирования природопользования и обеспечения устойчивого развития.

2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия

Общество с ограниченной ответственностью «Авангард» было учреждено 26 марта 2004 года. Основной целью деятельности ООО «Авангард» является получение прибыли и удовлетворение экономических потребностей учредителей организации за счет производства и реализации продукции сельского хозяйства. ООО «Авангард» расположено в умеренно климатическом поясе с умеренно-континентальным климатом.

Среднегодовое количество осадков 500-600 мм. Глубина сезонного промерзания почвы 0,5-1,2 м. Почвенный покров представлен в основном серыми лесными почвами суглинистого механического состава. Рельеф территории характеризуется слегка всхолмленной равниной. Основными элементами рельефа являются пологие, покатые и сильнопокатые склоны. Через территорию Буинского района проходит важная автомобильная магистраль района — дорога федерального значения Ульяновск — Буинск — Казань. В Буинске трасса разделяется на две ветки, одна из которых подходит к станциям Каратун и Куланга, а другая направлена по правому берегу Свияги через окрестности Апастова. Сразу за мостом через Свиягу от трассы отходит региональная дорога на восток до Тетюшей. Важнейшим водным объектом является река Свияга — один из наибольших правых притоков средней Волги общей длиной 375 километров. В пределах района она

протекает в направлении с юга на север, характеризуется незначительным уклоном и спокойным течением. Вблизи Буинска высота уреза воды — 65 метров; левый берег Свияги пологий, правый — местами обрывистый. В пути река принимает множество левых и правых притоков, наибольшие из которых — Цильна и Карла. Такое географическое положение района благоприятно и для агрофирмы в целях реализации сельскохозяйственной продукции и покупки материально-технических ресурсов. Хозяйство находится в 8 км от районного центра Буинского района и в 172 км от столицы РТ – города Казани. Буинский район входит в Казанскую пригородную зону, которая специализируется на производстве зерна, сахарной свеклы, молочной и мясной продукции. Основными потребителями являются городские жители. 27 апреля 2011 года предприятие вошло в структуру Холдинга «Ак Барс»

Основными видами деятельности общества является свиноводство, животноводства, растениеводство, переработка. В рамках реализации проекта «строительство убойного цеха с холодильной обработкой хранения мясной продукции в г. Буинске», в июне 2015 года запущено производство и реализация разделанных полутуш мяса свинины и говядины с последующей переработкой и получения полуфабрикатов и готовой продукции, осуществляемое созданным при ООО «Авангард» филиал «мясной дом «Карлинский» в августе 2016 года в рамках реализации проекта по развитию мясного скотоводства введено в эксплуатацию Кошки-Шемякинской–откормочной площадки для выращивания телят от 7 дней до 7 месяцев на 1800 голов, Верхне- Лашинская откормочная площадка для выращивания бычков о 7 до 16 месяцев на 2000 голов.

Организационная структура в ООО «Авангард» Буинского района РТ не слишком разветвленная, в соответствии с классификацией является разветвленной. Непосредственно директору подчиняются главный бухгалтер, главный экономист, главный инженер, главный агроном, начальник цеха животноводства.

В обязанности экономиста входит разработка производственно-финансового плана по производству и себестоимости продукции, работ, услуг, потребности в семенах, удобрениях, кормах и других средствах, разработка норм выработки, своевременный пересмотр и внедрение технически обоснованных норм. Главный бухгалтер осуществляет руководство экономической работой в хозяйстве. В его обязанности входит – правильная постановка бухгалтерского учета и финансовой деятельности, достоверность и оперативность учета и отчетности. Для экономической характеристики использовались годовые отчеты и план счетов ООО «Авангард» за 2015-2019 годы. Рассмотрим состав земельных фондов и структуру сельскохозяйственных угодий в ООО «Авангард» Буинского района РТ (таблица 1).

Таблица 1 – Динамика состава земельных фондов и структуры сельскохозяйственных угодий в ООО «Авангард» Буинского района РТ, за 2016-2019 гг.

Виды угодий	2015г.		2016г.		2017г.		2018г.		2019г.		В среднем по РТ за 2019 г	
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %
Всего земель	14566	х	14529	хх	15612	х	19797	х	19914	х	6556	х
В т.ч. сельскохозяйственных угодий	14015	100	14 015	100	14968	100	19153	100	19270	100	6307	100
Пашня	12174	86,9	12 174	86,9	13127	87,7	17312	90,3	17312	89,9	5555	88,1
Пастбища	1838	13,1	1 838	13,1	1838	12,3	1838	9,7	1955	10,1	618	9,8
Процент распаханности, %	х	86,9	х	86,9	х	87,7	х	90,3	х	89,9	х	88,1

Как показал анализ таблицы 1 земельная площадь ООО«Авангард» Буинского района РТ в 2019г. увеличилась на 5348 га в сравнении с 2015г. По

таблице видно, что ООО «Авангард» ежегодно приобретает земли, за счет этого увеличивается сельскохозяйственные угодья. Сенокосы отсутствуют. Второе место по удельному весу в структуре сельскохозяйственных угодий занимает площадь пастбищ. Процент распаханности в хозяйстве достаточно велик, что свидетельствует, о том что земли в ООО «Авангард» фиксирует сильную степень, поэтому оценка экономической ситуации имеет критическое состояние. Их доля сокращается в 2017 году по сравнению с 2016 годом на 0,8 % , а в 2018 году к уровню 2017 года показатель так же уменьшается на 2,6%, также в 2019 году процент распаханности уменьшился на 0,4 % по сравнению с 2018 годом.

Специализация - это процесс сосредоточенности предприятия, какой-либо зоны или экономического района на развитии той или иной отрасли или на производстве определенных видов продукции. Для всесторонней характеристики специализации хозяйства применяется система показателей, наиболее важным среди которых является показатель структуры товарной продукции (таблица2).

Из таблицы 2.2 видно, что наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимает зерно – 43,5 %, также в изучаемом хозяйстве важным источником получения дохода является сахарная свекла, которая в структуре товарной продукции занимает второе место с 34,0 %. Третье место в структуре товарной продукции занимает мясо КРС с 11,4 %, что так же приносит значительный доход в изучаемое хозяйство.

На основе данных таблицы 2.2 определим уровень специализации по величине коэффициента специализации.

$$K = 100 / \left(\frac{\sum P(2i - 1)}{\sum P(2i - 1)} \right) \quad (2)$$

где, К – коэффициент специализации;

Р – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции,%;

I – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

Рассчитаем коэффициент специализации в ООО «Авангард»

$$K = 100 / (43,5 * (2^1 - 1) + 34 * (2^2 - 1) + 19,6 * (2^3 - 1) + 2,6 * (2^4 - 1) + 0,3 * (2^5 - 1)) = 100 / 264,4 = 0.38.$$

Таблица 2 – Структура товарной продукции в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2016-2019 гг.

Показатели	2015г.		2016г.		2017г.		2018г.		2019г.		В среднем за 5 лет	
	СТП, млн. руб.	Структура, %	СТП, млн. руб.	Структура, %	СТП, млн. руб.	Структура, %	СТП, млн. руб.	Структура, %	СТП, млн. руб.	Структура, %	СТП, млн. руб.	Структура, %
Зерно и зернобобовые	2942	42,8	3592	44,2	3540,5	39,4	4516,5	49,1	4668,9	42,2	3852	43,5
Семена масличных культур	353,6	5,1	49	0,6	352,2	3,9	195,8	2,1	213,5	1,9	232,8	2,6
Сахарная свекла	2839,5	41,3	3519,4	43,4	3307,4	36,8	2140,9	23,3	3256,8	29,6	3012,8	34,0
Молоко	594,8	8,6	633,3	7,8	685,5	7,6	736,5	29,9	989	8,9	727,8	8,2
Мясо КРС	126,1	1,9	300,2	3,7	1070,2	11,9	1605,5	17,5	1892	17,1	998,8	11,4
Прирост свиней	23,5	0,3	24	0,3	27,7	0,3	31,5	0,3	32,8	0,3	27,9	0,3
Всего	6879,5	100	8117,9	100	8983,5	100	9195,2	100	11053	100	8852,1	100

Коэффициент специализации в ООО «Авангард» равен 0.38 , что свидетельствует о сложившейся средней степени специализации. Таким образом ООО «Авангард» имеет зерноводческую-свекловодческую специализацию. Основные фонды – это совокупность произведенных общественным трудом материально-вещественных ценностей, действующих в течение длительного периода. Поскольку основные производственные средства обслуживают только производственную сферу деятельности предприятия, эффективность их использования определяется только экономическими соображениями.

Оценка эффективности использования основных производственных фондов основана на применении общей для всех ресурсов технологии оценки, которая предполагает расчет и анализ показателей отдачи и емкости. Для выяснений того, как эксплуатация основных фондов влияет на изменение структуры предприятия можно рассмотреть целый ряд показателей, которые указаны в таблице 3. Уровень фондооснащенности меняется каждый пять лет, рассматривая период с 2015-2016 год, то в 2016 году уровень уменьшился, а если рассмотреть период 2016-2017год, то уровень в 2017 году увеличился по сравнению с 2016 годом. В 2018 году уровень уменьшился по сравнению с 2017 годом, также и уровень в 2019 году уменьшился по сравнению с 2018 годом. Самый высокий показатель фондооснащенности наблюдается в 2017 году, а самый низкий в 2019 году.

Таблица 3 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2015-2019 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2019 год
	2015	2016	2017	2018	2019	
Стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	23137	22846	26703	25471	24422	342 706,0
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	14015	14015	14968	19153	19270	6 307,0
Среднегодовое число работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел	363	387	426	477	468	96,0
Фондооснащенности на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	165,1	163	178,4	132,9	126,7	5 434,0
Фондовооруженности, тыс. руб.	63,7	59,03	62,6	53,4	52,2	3 584,5

Показатели фондовооруженности выше в 2015 году, если сравнить с 2016-2019 гг. На изменения этих показателей повлияла, прежде всего, стоимость основных производственных фондов, которая изменчива из года в год, а также изменения среднегодового числа работников. Так же из таблицы видно, что изменение произошло, за счет повышения энергетических мощностей. Сравнивая данные ООО «Авангард» со среднереспубликанскими данными за 2019 год, можно сделать вывод, что показатели Фондовооруженности и фондооснащенности на предприятии значительно ниже средних республиканских. Показатели фондооснащенности и фондовооруженности являются важными показателями характеризующими уровень развития материально-технической базы сельского хозяйства, от их возрастания во многом зависит решение проблем роста производительности труда и повышение продуктивности земли. Большие потенциальные

возможности заложены в этих показателях приводятся в действие трудом работников, так как именно труд работника объединяет факторы хозяйственной деятельности и приводит их во взаимодействие для достижения конечного результата. УОбеспеченность сельского хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности. Обеспеченность хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности.

Таблица 4 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2015-2019 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2019 год
	2015	2016	2017	2018	2019	
Всего энергетических мощностей, л.с.	30468	31404	38225	29498	42669	8 088,0
Площадь пашни, га	12174	12174	13127	17312	17312	5 555,0
Среднегодовое число работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел	363	387	426	477	468	96,0
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	250,3	257,9	224,7	170,4	246,5	145,6
Энерговооруженность, л.с. на 1 работника	83,9	81,1	89,7	61,8	91,2	84,6

Показатели энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Авангард» по таблице 4 видно, что динамика энергооснащенности и энерговооруженности изменяются разнотойно. Это происходит за счет большей площади пашни на предприятии в сравнении со средними данными. Показатель в 2015-2017, 2019 году энерговооруженности выше, чем средние данные, так как сумма энергетических мощностей намного превышает данный показатель в средних данных по РТ. Энерговооруженность возрастает в 2017 году, по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году идет уменьшение показателя.

Рассмотрим трудовые ресурсы ООО «Авангард». Данный ресурс является важным фактором производства. При правильном его использовании можно повысить уровень производства сельскохозяйственной продукции.

Таблица 5 – Запас труда и уровень его использования в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2015-2019 гг.

Показатели	2015	2016	2017	2018	2019	В среднем за 5 лет	В среднем по РТ
Среднегодовая численность работников, чел.	407	477	515	556	581	507	102
Годовой запас труда, тыс. чел.-час	767,2	899,1	970,8	1048,1	1095,2	956	27,6
Фактически отработано, тыс. чел.-час	784	859	942	1106	1211	980	28,2
Уровень использования запаса труда, %	102,2	95,5	97,0	105,5	110,6	102	102,2

Анализ таблицы 5 показал, что в ООО «Авангард» уровень использования запаса труда увеличивается в 2019 году по сравнению с 2015 годом, это говорит о том, что каждый год увеличивается переработка труда работников организации, численность работников в том числе. Эффективность производства – это экономическая категория, отражающая сущность процесса расширенного воспроизводства. Сущность экономической эффективности сельскохозяйственного производства может быть выражена через критерии и показатели.

Таблица 6 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2015-2019 гг.

Показатели	2015	2016	2017	2018	2019	В среднем по РТ за 2019г
Стоимость валовой продукции в расчете на:						
100га соизмеримой пашни, тыс.руб.	596,7	777,4	534,9	494,9	447,6	269,6
1 среднегодового работника, тыс.руб.	63,3	70,6	48,3	53,8	49,9	45,7
100 руб. основных производственных фондов, руб	1,1	1,5	0,9	1,2	1,2	1,3
100 руб издержек производства, руб.	1,3	1,7	1,3	1,3	1,5	1,9
Сумма валового дохода в расчете на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	15984,1	16171,9	15021,7	11887,0	10819,1	2683,0
1 среднегодового работника, тыс.руб.	1700,3	1467,8	1355,4	1291,4	1206,5	454,4
100 руб. основных производственных фондов, руб	29,9	30,6	26,1	28,2	28,7	12,7
100 руб издержек производства, руб.	35,3	35,7	35,6	32,2	35,4	18,7
Сумма прибыли в расчете на:						
100га соизмеримой пашни, тыс.руб.	311,7	503,6	221,0	313,1	245,2	1044,9
1 среднегодового работника, тыс.руб.	33,1	45,7	19,9	34,0	27,3	177,0
100 руб. основных производственных фондов, руб	0,6	1,0	0,4	0,7	0,7	4,9
100 руб издержек производства, руб.	0,7	1,1	0,5	0,8	0,8	7,3
Уровень рентабельности, %	25,1	16,1	11,9	15,5	13,9	10,8

Показатели экономической эффективности служат средством количественного измерения ее уровня. Для определения экономической эффективности ООО «Авангард» Буинского района РТ рассмотрим следующие виды показателей в таблице 6. Проведенный анализ по таблице 2.6 показывает, что величина прибыли в расчете на 1 среднегодового работника в динамике 5 лет сильно колеблется, так как численность работников значительно меняется каждый год. Однако на протяжении 5 лет данный показатель оставался выше уровня среднереспубликанских данных. Уровень рентабельности на протяжении 5 лет в организации выше, чем по РТ. Расчет суммы прибыли основных производственных фондов также колеблется на протяжении 5 лет, т.к. это связано со значительным уменьшением объема основных производственных фондов в 2017 г. Показатели прибыли издержек производства в ООО «Авангард» в течении 5 лет также колеблется и ниже по сравнению с показателями РТ.

2.2. Анализ финансового состояния предприятия.

Общие итоги хозяйственной деятельности предприятия отражают его финансовое состояние. Финансовое состояние – это способность предприятия обеспечивать процесс хозяйственной деятельности и выполнять платежные обязательства, имеющейся в его распоряжении денежными средствами. Оптимизация финансового состояния предприятия является одним из основных условий успешного его развития в предстоящей перспективе. В то же время кризисное финансовое состояние предприятия создает серьезную угрозу его банкротства

При общей оценке финансово-экономических показателей предприятия рассматривают в динамике общую стоимость имущества, равную итогу баланса соответственно на начало и конец отчетного периода. Ее увеличение в нормальных производственных условиях оценивается как положительное явление. Динамика итогов баланса сопоставляется с динамикой производства

и реализации продукции и прибыли. Более высокие темпы роста этих показателей по сравнению с темпами роста итогов баланса свидетельствуют об улучшении финансового состояния предприятия. Финансовая устойчивость предприятия оценивается с помощью ряда показателей — финансовой автономии и рентабельности.

Финансовое состояние хозяйства оценивается по данным бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс является составным источником информации, на базе которого раскрывается финансово-хозяйственная деятельность организации. Анализ баланса начинается с его сверки и чтения. Благодаря анализу бухгалтерского баланса можно определить платежеспособность и ликвидность ООО «Авангард» Буинского района, РТ.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности с обязательствами по пассиву, сгруппированных по сроку их погашения и расположения в порядке возрастания срока.

Активы организации в зависимости от скорости превращения их в денежные средства делятся на 4 группы:

A1 – наиболее ликвидные активы, то есть денежные средства и финансовые вложения (ценные бумаги);

A2 – быстро реализуемые активы, то есть дебиторская задолженность и прочие активы;

A3 – медленно реализуемые активы (запасы, НДС и прочие оборотные активы);

A4 – труднореализуемые активы (внеоборотные активы).

Пассивы баланса группируются в зависимости от срочности их погашения и степени их оплаты также на 4 группы:

П1 – наиболее срочные обязательства, то есть кредиторская задолженность;

П2 – краткосрочные пассивы, то есть краткосрочные кредиты и займы;

ПЗ – долгосрочные пассивы, то есть долгосрочные кредиты и займы, доход будущих периодов и резервы предстоящих расходов и платежей;

П4 – постоянные или устойчивые пассивы, то есть капитал и резервы (собственный капитал организации).

Для определения ликвидности баланса следует сопоставить итоги по активу и пассиву. Баланс считается абсолютно ликвидным, если соблюдаются следующие условия: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$.

Рассмотрим анализ ликвидности баланса в ООО «Авангард» Буинского района за 2019 год в таблице 7. По данным таблицы 7 мы видим, что неравенство $A1 < П1$ говорит том, что ООО «Авангард» не способно погасить срочные обязательства с помощью наиболее ликвидных активов, т.е. денежных средств. Неравенство $A2 > П2$ на начало года свидетельствует о том, что предприятие способно рассчитать по краткосрочным обязательствам за счет быстро реализуемых активов, но на конец года неравенство показал результат $A2 < П2$, т.е. предприятие не сможет в ближайшем будущем с помощью активов с быстрой ликвидностью осуществлять платежи по пассивам с текущей срочностью

Неравенство $A3 < П3$ говорит о том, что предприятие не может в краткосрочной перспективе (до года) с помощью активов с низкой ликвидностью возмещать пассивы с низкой срочностью. На конец года неравенство показал результат, как $A4 < П4$ и говорит о том, что предприятие может обладать полностью ликвидным балансом.

Для анализа платежеспособности предприятия рассчитываются коэффициенты платежеспособности. Они рассчитываются парами на начало и на конец года. Если фактическое значение коэффициента не соответствует нормальному ограничению, то оценить его можно по динамике.

По данным таблицы 8 видно, что динамика общего показателя ликвидности, коэффициента абсолютной ликвидности, коэффициента «критической оценки» анализируемой организации отрицательна. По данным видно, что на начало отчетного периода года организация способна оплатить

лишь 0,65% своих краткосрочных обязательств, а на конец отчетного периода % погашения краткосрочных обязательств возросла.

Таблица 7 – Анализ ликвидности баланса в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2019 год.

Актив	На начало 2019г.	На конец 2019г.	Пассив	На начало 2019г.	На конец 2019г.	Платежный излишек, недостаток	
						На начало 2019г.	На конец 2019г.
Наиболее ликвидные активы (А1)	56859	52502	Наиболее срочные обязательства (П1)	269988	159045	-213129	-106543
Быстро реализуемые активы (А2)	1604793	1818341	Краткосрочные пассивы (П2)	609872	721145	994921	1097196
Медленно реализуемые активы (А3)	829055	913213	Долгосрочные пассивы (П3)	1219082	1214649	-390027	-301436
Трудно реализуемые активы (А4)	2579930	2535309	Постоянные пассивы (П4)	2971695	3224526	-391765	-689217
Баланс	5070637	5319365	Баланс	5070637	5319365	0	0

Коэффициент «критической оценки» показывает, какая часть текущих обязательств может быть погашена не только за счет ожидаемых поступлений от разных дебиторов.

По данным видно, что коэффициент «критической оценки» на начало и на конец отчетного периода имеет повышенный коэффициент, что свидетельствует о способности погашении краткосрочных обязательств за счет денежных средств, средств в краткосрочных ценных бумагах и поступлений по расчетам. Коэффициент «текущей ликвидности» позволяет установить отношение текущих активов к краткосрочным обязательствам. Данный коэффициент является главным показателем платежеспособности.

Таблица 8 – Расчет и оценка коэффициентов платежеспособности в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2019 год.

Коэффициенты	Норматив	На начало 2019г.	На конец 2019г.	Отклонения, +/-
Общей платежеспособности (L1)	1	1,1779	1,3978	-0,2199
Абсолютной ликвидности (L2)	0,1-0,7	0,0646	0,0596	0,0050
"Критической оценки" (L3)	0,7-1	1,8885	2,1255	-0,2370
Текущей ликвидности (L4)	1-(2)	2,8308	3,1630	-0,3322
Маневренности собственного капитала (L5)	0,2-0,5	0,1058	0,1906	-0,0848
Доля оборотных средств в активах (L6)	0,5	0,4912	0,5234	-0,0322
Обеспеченность собственными средствами (L7)	0,1	0,6467	0,6838	-0,0371

По данным видно, что коэффициент превышает единицу, таким образом организация располагает некоторым объемом собственных ресурсов, формируемых за счет собственных источников. Данный коэффициент объединяет предыдущие показатели и является показателем удовлетворительного состояния бухгалтерского баланса. Коэффициент «маневренности» на конец года повышается, что свидетельствует о продвижении в производственных запасах и долгосрочной дебиторской задолженности.

На практике можно применять разные методики анализа финансовой устойчивости. Наиболее точным и часто применяемым способом оценки финансовой устойчивости предприятия является расчет коэффициентов финансовой устойчивости. Рассмотрим уровень финансовой устойчивости и платежеспособности в ООО «Авангард» (таблица 9).

По данным таблицы 9 можно сделать вывод о том, что коэффициент финансовой независимости показывает, что финансовое состояние предприятия за 2016-2019 имеет лучшее значение т.к. выше нормы 0,5, предприятия находится в лучшем состоянии и даже если потребуется от кредиторов погашение обязательств, то ООО «Авангард» сможет выделить нужную сумму перед кредиторами.

Таблица 9 - Показатели финансовой устойчивости и платежеспособности
ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2015-2019 гг.

Показатели	Норма	2015	2016	2017	2018	2019
Коэффициент финансовой независимости	>0,5	0,48	0,55	0,53	0,57	0,58
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	<1	1,08	0,53	0,61	0,63	0,69
Коэффициент маневренности собственных оборотных средств	0,2-0,5	-0,31	-0,14	-0,09	0,11	0,19
Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных средств	x	0,6	0,9	0,7	0,6	1,09
Коэффициент обеспеченности оборотного капитала собственными источниками финансирования	0,6-0,8	-0,41	-0,21	-0,13	0,12	0,21
Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными средствами	0,6-0,8	1,35	1,34	1,05	1,87	2,05

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств показывает, что за 2016-2019 года коэффициент оптимальный и говорит об устойчивости состоянии организации, поэтому отсутствует зависимость в финансовом плане и нормальном функционировании, но 2015 году коэффициент выше, поэтому были затруднения в получении новых кредитов.

Коэффициент маневренности собственных оборотных средств за пять лет показывает способность предприятия поддерживать уровень собственного оборотного капитала и пополнять оборотные средства, в данном случае с 2015-2017 год ООО «Авангард» имеет отрицательный коэффициент, что означает низкую финансовую устойчивость в сочетании с тем, что средства ООО «Авангард» вложены в медленно реализованные активы (основные средства).

Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных средств за пять лет показывает, сколько оборотного капитала предприятия приходится на внеоборотные активы, по данным таблицы у ООО «Авангард» большую часть занимает внеоборотные активы.

Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными средствами показывает какая часть запасов и затрат финансируется за счет

собственных источников, по данным таблицы видно, что в ООО «Авангард» есть достаточный объем капитала для обеспечения необходимых объемов материальных запасов, снижает ее потребность в кредитах. В целом, ООО «Авангард» является инвестиционно-привлекательным. Коэффициент обеспеченности оборотного капитала собственными источниками финансирования показывает, какую часть оборотных активов финансирует за счет собственных средств, по данным видно, что в ООО «Авангард» находится в критическом финансовом состоянии и считается неплатёжеспособным предприятием.

2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Организации хорошего уровня ведения бухгалтерского учета в ООО «Авангард» Буинского района Республики Татарстан придают большую значимость, так как данная организация оперирует внушительными аналитическими данными, поэтому важным является правильное их отражение в учетных регистрах.

Ведение бухгалтерского учета в ООО «Авангард», как правило, регламентировано общепринятыми нормативно-правовыми источниками федерального и отраслевого значения. Основным регламентирующим документом является Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете в Российской Федерации» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ. Вместе с этим, все способы и методы организации бухгалтерского учета в Обществе прописаны в Учетной политике, утвержденной Приказом №185/18 от 31 декабря 2018 года. Данный документ регламентирует вопросы бухгалтерского и налогового учета финансово-хозяйственной деятельности, технологию и методологию учета, разграничивает зоны ответственности в Обществе, обязателен к применению во всех структурных подразделениях организации.

Бухгалтерский учет в данной организации осуществляется централизованной бухгалтерией, которую возглавляет главный бухгалтер

Мухамедрахимова Рушания Равилевна. В структуру подразделения кроме главного бухгалтера входят: кассир, бухгалтер-расчетчик, бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по учету материально-производственных запасов.

Работники централизованной бухгалтерии обеспечивают соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, федеральным и отраслевым стандартам. Учет в ООО «Авангард» автоматизирован, используется программа «1С:Бухгалтерия предприятия 8.3». В ООО «Авангард» большая часть первичной учетной документации составляется и заполняется именно с помощью данной программы. В ней же формируются и регистры бухгалтерского учета. Это обуславливает быстрое и точное заполнение всех учетных форм и возможность скорейшего исправления допущенных ошибок и неточностей.

Следует отметить, что первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета заполняются надлежащим образом, в них отражается вся необходимая информация, соответствующая действительности. Все документы материального, денежного и расчетного характера вовремя подписываются руководителем организации и главным бухгалтером. Данные в подобных документах тщательно проверяются.

Вся первичная учетная документация и другие учетные формы поступают в бухгалтерию в соответствии со сроками, установленными в графике документооборота. Это обуславливает повышение производительности труда бухгалтерской службы и способствует своевременному принятию управленческих решений руководителем организации. Все факты хозяйственной жизни отражаются в бухгалтерском учете надлежащим образом, бухгалтерами составляются корректные корреспонденции счетов.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность в ООО «Авангард» составляется в соответствии с установленными нормами и правилами и отвечает всем

требованиям. Отчетность предоставляется в органы государственной статистики, налоговый орган в установленные сроки.

В целях оценки надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля в ООО «Авангард» нами было проведено тестирование, результаты которого представлены в таблицах 10 и 11.

Ключ к таблице 10 - Тестирование системы бухгалтерского учета ООО «Авангард» Буинского района РТ: высокая надёжность системы бухгалтерского учета – 11-14 ответа(ов) «Да»- (81-100%); средний уровень надёжности системы бухгалтерского учета – 6-13 ответов «Да» - (41-80%); низкий уровень надёжности системы бухгалтерского учета – 2-5 ответа(ов) «Да» (11-40%); полное отсутствие системы бухгалтерского учета - 0-1 ответа «Да» - (0-10%).

Ключ к таблице 10 - Тестирование системы бухгалтерского учета ООО «Авангард» Буинского района РТ: высокая надёжность системы бухгалтерского учета – 11-14 ответа(ов) «Да»- (81-100%); средний уровень надёжности системы бухгалтерского учета – 6-13 ответов «Да» - (41-80%); низкий уровень надёжности системы бухгалтерского учета – 2-5 ответа(ов) «Да» (11-40%); полное отсутствие системы бухгалтерского учета - 0-1 ответа «Да» - (0-10%).

Таблица 10 – Тестирование системы бухгалтерского учета в ООО «Авангард» Буинского района РТ

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Вариант ответа Да/Нет
1	Используется ли в организации автоматизированная система бухгалтерского учета?	Да
2	Имеется ли в организации разработанная и утвержденная учетная политика?	Да
3	Разработана ли организационная структура бухгалтерской службы?	Да
4	Имеются ли должностные инструкции с распределением фактических обязанностей и полномочий бухгалтерской службы?	Да

5	Разработан ли рабочий план счетов бухгалтерского учета?	Да
6	Разработан ли единый график документооборота?	Да
7	Применяются ли унифицированные формы первичной документации?	Да
8	Заполняются ли все обязательные реквизиты в первичных учетных документах?	Нет
9	Имеется ли в организации положение о порядке проведения инвентаризации?	Да
10	Соответствует ли порядок ведения бухгалтерского учета в организации установленным законодательным нормам?	Да
11	Осуществляется ли арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей?	Нет
12	Верно ли отражаются хозяйственные операции в регистрах бухгалтерского учета?	Да
13	Производится ли сверка расчетов?	Да
14	Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?	Да

На основании полученных результатов, мы можем сказать, что в ООО «Авангард» Буинского района РТ функционирует система бухгалтерского учета, имеющая достаточно высокий уровень надежности (12 баллов из 14 возможных). К основным из имеющихся недостатков в системе бухгалтерского учета, мы можем отнести то, что в некоторых первичных учетных документах не указываются все необходимые реквизиты, а также в изучаемой организации не осуществляется арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей. Не менее важное значение для любой организации имеет наличие и успешное функционирование системы внутреннего контроля. В связи с этим, мы проверили и уровень организации внутреннего контроля в ООО «Авангард» (таблица 10). Ключ к таблице 10 - Тестирование системы внутреннего контроля ООО «Авангард» Буинского района РТ: высокая надёжность системы внутреннего контроля – 9-11 ответа(ов) «Да»- (81-100%); средний уровень надёжности системы внутреннего контроля – 5-8 ответов

«Да» - (41-80%); низкий уровень надёжности системы внутреннего контроля – 2-4 ответа(ов) «Да» (11-40%); полное отсутствие системы внутреннего контроля - 0-1 ответа «Да» - (0-10%).

На основании полученных результатов, мы можем сказать, что система внутреннего контроля в ООО «Авангард» Буинского района РТ имеет средний уровень надёжности (5 баллов из 11 возможных). Это в первую очередь связано с тем, что в данной организации нет отдельного структурного подразделения, которое на постоянной основе могло бы осуществлять функции внутреннего контроля. Нет в наличии и утвержденной программы и графика проверок. Данную ситуацию можно обосновать тем, что для многих сельскохозяйственных организаций создание системы внутреннего контроля носит чисто формальный и локальный характер.

Таблица 11 – Тестирование системы внутреннего контроля

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Вариант Ответа Да/Нет
1	Осуществляется ли контроль за выполнением графика документооборота?	Нет
2	Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию?	Да
3	Соответствует ли законодательству порядок организации хранения документов?	Да
4	Проводятся ли внеплановые инвентаризации?	Нет
5	Существует ли отлаженная система осведомления руководства организации об организации и достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности?	Да
6	Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации?	Да
7	Прикладываются ли первичные документы к отчётам материально ответственных лиц?	Да
8	Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)	Нет

9	Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?	Нет
10	Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?	Нет
11	Оперативно ли вносятся в бухгалтерский учет изменения по результатам деятельности органов внутреннего контроля?	Нет

Из-за отсутствия системы внутреннего контроля или же из-за слабой ее организации в экономическом субъекте присутствуют проблемы с качеством формирования учетной политики, уровнем подготовки кадров и созданием нормативных документов, которыми следовало бы руководствоваться при осуществлении внутреннего контроля.

ООО «Авангард» является крупнейшей сельскохозяйственной организацией республики. В связи с этим, необходимым условием её рационального функционирования является наличие хорошо организованной системы внутреннего контроля. Как мы выяснили, в ООО «Авангард» не функционирует постоянная служба внутреннего контроля. В связи с этим, внутренний контроль осуществляется как руководством и управляющим персоналом организации. В данной организации периодически осуществляются контрольные мероприятия и принимаются скорейшие меры по устранению выявленных нарушений и ошибок. Но вопрос о необходимости создания постоянной службы внутреннего контроля все еще остается открытым.

В ООО «Авангард» Буинского района РТ созданы все условия для обеспечения безопасных условий труда для своих сотрудников. В частности, на сотрудников центральной бухгалтерии, как и для работников других подразделений данной организации, распространяется действие общего «Положения (инструкции) по охране труда и безопасности жизнедеятельности в ООО «Авангард». Данная инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и дополнена особыми требованиями применительно к должности бухгалтера. Инструкция утверждается генеральным директором организации и

подлежит пересмотру каждые 5 лет. В данной инструкции прописаны основные требования безопасности, требования охраны труда на рабочем месте бухгалтера, требования охраны труда в аварийных ситуациях и т.д.

Обеспечение безопасности жизнедеятельности в организации, как известно, тесно связано с мероприятиями, обеспечивающими поддержание хорошего состояния физического здоровья сотрудников. Работа в центральной бухгалтерии ООО «Авангард» предполагает большую загруженность сотрудников, использование компьютерных программ и сидячее положение на протяжении всего рабочего дня. В связи с этим, с целью предотвращения профессиональных заболеваний в изучаемой нами организации предусмотрены официально разрешенные паузы во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня.

Эффективность работы центральной бухгалтерии ООО «Авангард» обеспечивается также и за счет соблюдения сотрудниками норм и правил, которые обусловлены культурой делового общения. В связи с этим, в изучаемой нами организации действуют локальные нормативные документы, обеспечивающие должное соблюдение этих норм и правил. Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, безопасности жизнедеятельности, физической культуре, деловому общению и иностранному языку освоены в полном объеме (Приложения В,Г,Д).

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРИРОДООХРАННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ В ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА

РТ 3.1. Бухгалтерский учет затрат на природоохранные мероприятия

В настоящее время перед всеми субъектами хозяйственной деятельности стоит задача сохранения благоприятной окружающей среды и природных ресурсов в целях удовлетворения потребностей нынешнего и будущих поколений и обеспечения экологической безопасности. В рамках правового регулирования достижение минимального воздействия производства на окружающую среду может быть действенным не только при соответствующем уровне развития техники и технологий, но и при наличии правильно сформированной управленческой составляющей. Она включает в себя такие элементы, как формирование и совершенствование нормативов экологического воздействия и стандартов качества окружающей среды, разработка законодательной базы и методологии экологического контроля производственных процессов. Бухгалтерскому учету отводится важная роль формирования экономической информации о свершившихся фактах хозяйственной деятельности, относящихся к охране окружающей среды. Систематизация этой информации позволяет оценить природоохранную деятельность организации и выработать управленческие решения.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета законодательно устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Действующие нормы основаны на единообразии ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, составлении и представлении сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении, доходах и расходах организации, необходимой пользователям бухгалтерской информации. Нормирование в области охраны окружающей среды осуществляется в целях государственного регулирования воздействия хозяйственной и иной деятельности на окружающую среду, гарантирующего сохранение благоприятной окружающей среды и обеспечение экологической безопасности.

Экологические затраты представляют собой затраты (материальные, трудовые, финансовые) предприятия, связанные с природоохранными мероприятиями, осуществляемыми перед началом или в течение производственного процесса; включаемые в себестоимость продукции или аккумулирующиеся в стоимости природоохранных объектов. Состав экологических затрат связан с реализацией природоохранных мероприятий. Их развернутый перечень приведен в Инструктивно-методических указаниях по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды [. Мероприятия подразделены на пять групп, а внутри каждой группы - по видам: охрана и рациональное использование водных ресурсов; охрана воздушного бассейна; использование отходов производства и потребления; экологическое просвещение и подготовка кадров; научно-исследовательские работы. Данная группировка соответствует целям составления определенной статистической отчетности, но не подходит для бухгалтерского учета. По нашему мнению, выделить один признак для подразделения природоохранных мероприятий на перечисленные пять групп довольно затруднительно.

Детальное отражение информации об экологических затратах и определение их экономической эффективности требует обособленного учета, основой которого является научно обоснованная классификация данных групп затрат. Очевидно, что нельзя выделить единый классификационный признак, так как пользователи информации об экологических затратах имеют

различные цели и используют разную методологию и методику обработки информации. Классификация экологических затрат обусловлена потребностями в анализе этих затрат, сопоставлении с другими затратами, а также для цели текущего контроля и рационального использования средств организации и определения эффективности затрат в целом.

Согласно классификатору видов природоохранной деятельности, к экологическим затратам относятся следующие группы и виды затрат:

1. Текущие затраты предприятий, организаций и учреждений на охрану окружающей среды.

2. Затраты на капитальный ремонт основных фондов природоохранного назначения.

3. Капитальные вложения на охрану окружающей среды (прямые и сопряженные).

4. Содержание заповедников и иных особо охраняемых природных территорий, затраты на охрану ресурсов животного мира, охрану лесных ресурсов (частично), озеленение городов и промышленных центров.

5. Затраты на научные исследования в области охраны окружающей среды и рационального использования природных ресурсов.

6. Операционные расходы бюджета на цели экологии: расходы на содержание и деятельность государственных органов в области охраны окружающей среды, в том числе - оплата труда управленческих и контрольных органов по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов.

Затраты на экологическое образование и просвещение (подготовку соответствующих специалистов). Данная классификация представлена на уровне хозяйствующего субъекта, но эти затраты могут быть обобщены, сгруппированы по иным признакам для целей управления природопользованием. Целью группировки экологических затрат по видам проводимых мероприятий является определение степени интенсивности экологической деятельности предприятия, основных ее направлений и эффективности понесенных при этом затрат.

В настоящее время в России нет специального стандарта по бухгалтерскому учету, который бы специально регулировал учет затрат на охрану окружающей среды. Подобного документа нет и в международной практики, что создает некоторые трудности при подготовке информации по природоохранной деятельности. Трудность заключается в том, что затраты могут быть несопоставимы в пространстве, т. к. каждая организация самостоятельно разрабатывает свою классификацию. Для теории и практики современного отечественного учета характерен и такой негативный момент, как обобщенный характер отдельных формулировок и понятий, что приводит к противоречивым их толкованиям.

На сегодняшний день проблема охраны окружающей среды обостряется с каждым днем все сильнее. Защита природной среды является комплексной проблемой, которая может быть решена только совместными усилиями специалистов различных отраслей науки и техники. Наиболее эффективной формой защиты окружающей среды от вредного воздействия промышленных предприятий является переход к малоотходным и безотходным технологиям. Это потребует решения целого комплекса сложных технологических, конструкторских и организационных задач. Экологизация промышленного производства должна развиваться по следующим направлениям:

- совершенствование технологических процессов и разработка нового оборудования с меньшим уровнем выбросов вредных примесей и отходов в окружающую среду;
- широкое внедрение экологической экспертизы всех видов производств и промышленной продукции;
- замена токсичных и не утилизируемых отходов на нетоксичные и утилизируемые;
- широкое применение дополнительных методов и средств защиты окружающей среды.

Перечисленные мероприятия позволят снизить выброс вредных веществ в окружающую среду и тем самым более полно использовать природные

ресурсы. Обработка и представление информации об охране природы требует использования обоснованной классификации расходов и затрат на эти мероприятия [17].

Для целей бухгалтерского учета необходимо ограничиться типовой номенклатурой статей экологических расходов, что позволит относить их на тот или иной центр ответственности, а также вид деятельности и поспособствует получению информации о фактическом исполнении бюджета. Впрочем, на практике при этом могут возникнуть трудности, связанные с определением таких расходов. Так, например, как разграничить затраты, связанные с производством и продажей продукции и расходы на охрану окружающей среды в силу улучшения технологического процесса или внедрения в него достижений научно-технического прогресса. Ведь причиной приобретения более экологичных основных средств или изменения производственного процесса, в наибольшей степени, является стремление организации получить конкурентные преимущества и наибольшую коммерческую эффективность. А уже как сопутствующий эффект - уменьшить отходы или снизить выбросы в атмосферу.

Впрочем можно отметить, что учет экологических затрат по центрам ответственности дает большую возможность правильно распределять затраты на продукцию (работы, услуги) посредством сокращения затрат, скрытых в категории косвенных (накладных) расходов. Расходы на охрану окружающей среды, когда это возможно, должны быть отнесены прямо на себестоимость той деятельности, которая послужила причиной их возникновения, и к соответствующим центрам ответственности и носителям затрат. Итак, если в организации существует потребность в обособленном учете экологических затрат, выходом является формирование и утверждение внутренних локальных учетных стандартов организации. При этом организация для раскрытия информации о расходах на природоохранные мероприятия должна:

- организовать аналитический учет затрат на охрану окружающей среды;

- создать систему резервирования расходов на природоохранные мероприятия ;

- разработать формы внутренней и внешней отчетности о расходах на природоохранные мероприятия.

Все эти аспекты должны быть раскрыты и оформлены как элементы учетной политики организации . Для основы внутренних стандартов могут послужить разработанные профессиональными бухгалтерскими организациями отраслевые указания и рекомендации.

Как видим, учет затрат , связанных с охраной окружающей среды необходим хозяйствующим субъектам. Однако в настоящее время российская нормативная база по бухгалтерскому учету не имеет специальных стандартов и положений , регулирующих организацию и построение учета природоохранных затрат. Нет таких документов и в международной практике, что , конечно же, создает определенные трудности при подготовке необходимой информации по данной деятельности .

Тем не менее , организации, желающие вести экологический бухгалтерский учет , реализуют это на практике.

Согласно Плану счетов и инструкции по применению (утв . приказом Минфина России от 31.10 .2000 № 94н) текущие затраты на охрану окружающей среды могут учитываться на счетах учета затрат на производство:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные затраты»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

При этом указанные затраты группируются по статьям расходов и их перечень устанавливается организацией самостоятельно в зависимости от необходимой информации.

Рассмотрим порядок отражения в учете текущих природоохранных затрат. Базовые нормативы платы устанавливаются с учетом степени опасности загрязнения для окружающей природной среды и здоровья населения. Для

отдельных регионов и бассейнов рек устанавливаются коэффициенты к базовым нормативам, учитывающие экологические факторы – природно-климатические особенности территорий, значимость природных и социально - культурных объектов.

В случае отсутствия у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная. Платежи за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов , уровни вредного воздействия осуществляются за счет себестоимости продукции (работ , услуг), а платежи за превышение их – за счет прибыли , остающейся в распоряжении природопользователя. Нормативы предельно допустимых выбросов и сбросов утверждаются специально уполномоченными на то государственными органами в области охраны окружающей природной среды (по химическим веществам), санитарно -эпидемиологического надзора (по микроорганизмам и биологическим веществам).

Расчеты платы установленной формы направляются организацией в налоговую инспекцию по месту его нахождения. В случаях, когда предприятия имеют обособленные подразделения , обязанность по представлению расчетов и внесению платы за весь объем загрязнения окружающей природной среды действующим законодательством возложена на головное предприятие. Если подразделения и филиалы организаций, расположенные на отдельных от головных предприятий территориях, не имеют расчетных счетов , плату за загрязнение этими подразделениями и филиалами вносят головные предприятия. Платежи зачисляются в экологические фонды этих территорий, где находятся указанные подразделения и филиалы организации . Исполнительные органы субъектов Российской Федерации по согласованию с территориальными природоохранными органами и органами Госсанэпиднадзора России могут снизить размеры платы за загрязнение окружающей природной среды или освободить от нее отдельные

предприятия социальной и культурной сферы, а также предприятия, которые финансируются бюджетом.

Внесение платы за загрязнение окружающей природной среды не освобождает природопользователей от выполнения мероприятий по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов, а также от возмещения в полном объеме вреда, который был причинен окружающей среде, здоровью и имуществу граждан, народному хозяйству загрязнением окружающей природной среды, в соответствии с действующим законодательством.

Отчисления за загрязнение окружающей природной среды уплачиваются в федеральный бюджет в размере 10 %, в размере 90 % – в территориальные экологические фонды, особым является порядок установления льгот по их уплате. Исполнительные органы субъектов Российской Федерации по согласованию с территориальными природоохранными органами и органами Госсанэпиднадзора России вправе снижать размеры платы за загрязнение окружающей природной среды или освобождать от нее отдельные организации социальной и культурной сферы, а также организации, финансируемые из бюджета. Но этот порядок не применяется по отношению к 10 процентным отчислениям в федеральный бюджет, так как органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации не вправе освобождать плательщиков от обязательных платежей в федеральный бюджет.

Организациям, имеющим природоохранные объекты, необходимо организовать аналитический учет по счету 01 "Основные средства" в разрезе объектов природоохранного назначения и объектов, не относящихся к природоохранным. Это обязательное условие для применения любой льготы по налогам и сборам. В соответствии с Налоговым кодексом стоимость имущества предприятия, исчисленная в целях налогообложения, уменьшается на балансовую стоимость (за вычетом амортизации) объектов, используемых исключительно для охраны природы. Данное налоговое преимущество является мерой экономического стимулирования предприятий в области

охраны окружающей природной среды и введения в эксплуатацию различных объектов природоохранного значения.

Таблица 12 – Порядок отражения платежей за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду в бухгалтерском учете

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Начислены 90 % платежей на социальные счета внебюджетных государственных экологических фондов за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду	20	76
Начислены 90 % платежей на социальные счета внебюджетных государственных экологических фондов за превышение предельно допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную среду	91	76
Начислены 10 % платежей в доход федерального бюджета за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду	20	68
Начислены 90 % платежей в доход федерального бюджета за превышение предельно допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную среду	91	68

Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения : относятся к статье затрат "Природоохранные мероприятия" тогда, когда для этого привлекаются сторонние организации. Расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией природоохранных объектов работниками предприятия, подлежат включению в соответствующие статьи затрат на производство (расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование , амортизация основных средств и др.). Далее показывается отражение в учете расходов по захоронению экологически опасных отходов и расходов по оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов. К таким затратам

относят: очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, относятся к статье затрат "Природоохранные мероприятия" тогда, когда для этого привлекаются сторонние организации. Расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией природоохранных объектов работниками предприятия, подлежат включению в соответствующие статьи затрат на производство (расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование, амортизация основных средств и др.).

Таблица 13 – Порядок погашения задолженности подрядчику за ремонт основных фондов природоохранного

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Начислена задолженность подрядчику за ремонт основных фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, фильтров)	20	76
Начислена НДС от стоимости работ	19	76
Погашена задолженность подрядчику	76	51

В настоящий момент действует 26 отечественных ПБУ, однако нет стандарта, регулирующего учет затрат на природоохранные мероприятия и рациональное природопользование и их раскрытие в отчетности. Причинами такого положения можно назвать текущую не востребованность данного стандарта, отсутствие аналога в международной практике, отставание процесса реформирования отечественной системы бухгалтерского учета от установленного графика, отставание от общего процесса экономических изменений в стране.

Для равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящие затраты по осуществлению природоохранных мероприятий. Государственная экологическая экспертиза является обязательной мерой

охраны окружающей природной среды, предшествующей принятию хозяйственного решения, осуществление которого может оказать вредное воздействие на окружающую природную среду . Затраты на выполнение природоохранных мероприятий могут засчитываться в счет платежей во внебюджетные государственные экологические фонды . Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией природоохранных объектов основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений. Предприятие может осуществлять платежи на природоохранные мероприятия, как из собственных средств , так и из экологических фондов.

Для целей бухгалтерского учета важной является классификация затрат на капитальные и единовременные, т. к. генерируют экономические выгоды в разные по длительности периоды времени. Капитальные вложения в охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов представляют собой единовременные расходы, определяемые совокупностью мероприятий по сохранению и улучшению природных ресурсов, их воспроизводству и охране. Это затраты инвестиционного характера, определяемые возможностью общества финансировать природоохранную деятельность, государственными программами и планами проведения природоохранных мероприятий и экологической политикой. К затратам капитального характера относятся следующие виды затрат: плата за государственную экологическую экспертизу; затраты на строительство или приобретение объектов природоохранного назначения, затраты на реконструкцию и модернизацию объектов природоохранного назначения.

3 .2. Организация аудиторской проверки учета

затрат Усовершенствование системы экологического менеджмента и политика предприятия в области охраны окружающей среды подразумевает проведение периодического экологического аудита.

Экологический аудит представляет собой методику, с помощью которой в стратегию бизнеса и в основные параметры производственного процесса поэтапно внедряются все более жесткие экологические требования. Экологический аудит – это инструмент для систематической проверки внутрифирменного экологического потенциала и потенциального экологического риска.

Основные функции экологического аудита: определить соответствие или несоответствие деятельности фирмы, а также декларируемой ею политики в области охраны окружающей среды экологическому законодательству, установить соответствие этой деятельности чисто экономическим, ориентированным на получение прибыли целям; определить, насколько хорошо отработана в компании система экологического менеджмента; предоставить информационное обеспечение менеджмента для принятия руководством компании квалифицированных решений в области охраны окружающей среды; обеспечить защиту персонала от возможных вредных воздействий; проанализировать возможность возникновения рисков, с которыми фирма может столкнуться в случае той или иной опасной для окружающей среды аварии; определить реальное воздействие фирмы на окружающую среду; подтолкнуть фирму к осуществлению улучшений в ее экологической политике.

Впервые система экологического аудита была применена фирмами в США в 70-х гг. XX в. с целью выполнить требования, заложенные в американском природоохранном законодательстве того периода. К концу 80-х гг. некоторые компании достигли даже более жестких показателей, чем те, что были предусмотрены законодательством.

Применение экологического аудита касается, таким образом, как оперативного пространства (соблюдения законов), так и стратегического пространства (к примеру, анализа слабых мест на предприятии и т.д.). Его воплощение на практике может происходить как извне (внешний аудит) – через приглашенного аудитора, так и изнутри предприятия (внутренний аудит)

– через внутреннюю ревизию. Экологический аудит проводится с различным ритмом на основе стандартизованной систематики. Для быстро изменяющихся сценариев (например, в области маркетинга) – через короткие промежутки времени, для областей, которые меняются медленно и лишь в течение более продолжительных временных отрезков (основные средства), напротив, скорее, через длительные промежутки времени.

В это же время частота проведения аудита зависит как от важности (с экономической точки зрения) отрасли, в которой работает предприятие, так и от результатов предыдущих аудиторских проверок.

Традиционная аудиторская проверка основана на допущении того, что фирма сама определяет свои цели и задачи. В систему экологической аудиторской проверки должны включаться следующие основные виды деятельности и области: организационная структура предприятия; административные и операционные процедуры; технологические процессы; документация, отчеты; экологическая концепция предприятия.

Требования к современной системе экологического аудита предполагают наличие принципа персональной ответственности за результаты природопользования, необходимость ведения протокола при осуществлении проверок, а также составления отчета и публикации результатов аудита. Активный экологический аудит, как и активный экологический менеджмент, с тех пор стал преобладать в стратегии компаний США и постепенно завоевывает все большее доверие у европейских фирм.

Результат работы аудитора, проверяющего отчетность, должен отвечать современным запросам. Следовательно, заключение аудитора должно выражать мнение о достоверности представления в отчетности информации о существенных для финансового состояния проверяемого предприятия последствиях экологических нарушений в его деятельности. В современной науке нет комплексного представления о специфике объектов аудита организаций, загрязняющих окружающую среду. Конфиденциальность аудиторской информации, закрытость внутрифирменных методик проверки не

позволяют оценить существующие практические методики аудита указанных организаций. На уровне государственного и государственно - общественного регулирования методических рекомендаций по учету экологических вопросов в ходе общего аудита нет. Тем не менее, и обязательный, и инициативный аудит должны проводиться качественно. Требования подбора надлежащих доказательств о достоверности информации в отчетности и о соблюдении принципа непрерывности деятельности в течение будущих 12 месяцев установлены в правилах (стандартах) аудиторской деятельности . Соответственно при проверке организаций, загрязняющих окружающую среду, у аудиторов возникают дополнительные трудовые затраты, увеличивается риск необнаружения угроз прекращения деятельности из-за экологических рисков, сдерживается повышение качества проверок .

Ст. 42 Конституции РФ провозглашает право каждого человека на благоприятную окружающую среду , достоверную информацию о ее состоянии и на возмещение ущерба , причиненного его здоровью или имуществу экологическим правонарушением. Проблема обеспечения конституционного права каждого гражданина на достоверную информацию об окружающей среде весьма актуальна сегодня. Обязательных публичных отчетов компаний по экологическим показателям и их единых форм сейчас не существует .

В России в настоящее время отчетность непосредственно по экологическим показателям ограничивается статистическими формами. Однако нормативные требования к экологическим аспектам деятельности могут оказывать влияние на финансовые показатели обязательной публичной бухгалтерской отчетности . Аудитор при проведении проверки такой отчетности должен высказать мнение о ее достоверности и соблюдении законодательства . При этом любой аспект хозяйственной деятельности , в том числе и экологический, подлежит анализу аудитора, если может серьезно повлиять на текущую и последующую деятельность фирмы . Согласно Концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию, на

бережное отношение к природным ресурсам должны быть направлены экономические стимулы, рыночные механизмы в сочетании с мерами государственного регулирования . Одним из таких рыночных механизмов является аудит предприятий. По мнению преподавателя РУДН Н.А. Голубевой , «социально ответственный аудит » проводит проверку «не только финансовой, но и управленческой, экологической и социальной деятельности бизнеса». Сегодня существует два подхода к проверке финансовой информации с учетом экологических аспектов деятельности:

1 . Экологический аудит как элемент экологического менеджмента .

2. Экологический аудит как один из видов общего аудита финансовой отчетности.

Экологический аудит выступает в первую очередь как инструмент управления, с помощью которого оценивается эколого - экономическая эффективность деятельности субъекта хозяйственной деятельности. Говоря о сущности первого подхода , можно сделать вывод , что при экологическом аудите возможна проверка финансовой информации, связанной с экологическими аспектами . Но оценка достоверности отражения этой информации в отчетности не является задачей экологического аудита. Приведем план аудита природоохранных мероприятий (Приложение А).

Согласно закону «Об аудиторской деятельности», экологический аудит можно рассматривать как прочую услугу, входящую в сферу аудиторской деятельности. Однако сводить экологический аудит лишь к проверке бухгалтерского учета операций природоохранной деятельности, по нашему мнению, нельзя. Функции экологического аудита значительно шире, и в этом мы можем согласиться со сторонниками первого подхода к экологическому аудиту. Подтверждением нашей точки зрения об экологическом аудите как элементе экологического менеджмента являются определения , данные в нормативно - правовых актах нашей страны. Обобщая данные определения, можно сделать вывод, что экологический аудит — это независимая оценка соблюдения нормативов именно в области охраны окружающей среды .

Проверку соблюдения требований в области охраны окружающей среды можно рассматривать и как задачу собственно экологического аудита, и как процедуру общего аудита, если экологические аспекты деятельности проверяемого субъекта носят существенный характер. Показатели, характеризующие экологическую составляющую деятельности аудируемого лица и имеющие отражение в его финансовой отчетности, следующие: природоохранные основные средства, природоохранные затраты, платежи в бюджет за негативное воздействие на окружающую среду, условные факты хозяйственной деятельности, связанные с экологическими нарушениями.

В разработке программы аудита экологических составляющих поможет ГОСТ Р ИСО 19011 —2003. Программа должна включать планирование аудита, обеспечение ресурсами, конкретные аудиторские процедуры. В соответствии с указанным стандартом при разработке следует учитывать: размер, вид деятельности; сложность структуры проверяемой организации; область, цели и продолжительность каждого осуществляемого аудита, частоту проводимых аудитов; количество, важность, комплексность, степень сходства, местоположение подразделений, подлежащих аудиту; стандарты, законодательные, нормативные и контрактные требования и другие критерии аудита; потребности в аккредитации или регистрации/сертификации; заключения по результатам предыдущих аудитов или анализ результатов предыдущих программ аудитов; любые проблемы, связанные с языком, культурой или социальными вопросами; мнения заинтересованных сторон; существенные изменения в организации или ее деятельности.

Одной из особенностей аудита природоохранных расходов является многоаспектность сферы аудиторской проверки. Объектами аудита природоохранных расходов являются расходы как капитального характера, так и текущие расходы организации, связанные с экологической деятельностью в разрезе капитальных и текущих затрат. В составе текущих расходов есть группа расходов. «Отходы производства и потребления», которые имеют важное значение практически для всех организаций, осуществляющих

хозяйственную деятельность, и для общества в целом, поскольку с каждым годом количество отходов, которые не вовлекаются во вторичный хозяйственный оборот, а направляются на размещение, возрастает.

Отходы в зависимости от происхождения, агрегатного и физического состояния, опасных свойств, степени вредного воздействия на окружающую природную среду подразделяются на пять классов опасности.

Законом установлено, что организация обязана в течение шести месяцев с момента образования отходов передать их для целей последующего размещения лицами, осуществляющими деятельность по сбору, транспортировке, обезвреживанию и размещению отходов и имеющими лицензию на осуществление такой деятельности, или же сама получить соответствующую лицензию. Таким образом, большинство организаций должны заключать соответствующие договоры по сбору, транспортировке, обезвреживанию и размещению отходов на вывоз и размещение отходов, организовать учет движения отходов.

Выделяют следующие направления аудита: аудит основных средств природоохранного назначения; аудит текущих природоохранных расходов; аудит отходов производств и потребления.

При проведении аудита природоохранных расходов в рамках экономической деятельности аудитор должен опираться на Федеральный закон от 30.12.08 г. № 307 -ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также при проведении аудита природоохранных расходов аудиторы руководствуются Положением по международной аудиторской практике 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности», подготовленным Международным комитетом по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров. Кроме того, для качественного проведения аудита аудитор должен знать и применять большой объем нормативно - правовых актов, регулирующих отношения в области природоохранной деятельности.

Для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в процессе проведения аудита текущих природоохранных расходов аудитор выполняет аналитические процедуры и детальные тесты операций, сальдо счетов и раскрытий информации. Применение аналитических процедур дает аудитору возможность оценить степень соответствия природоохранных расходов требованиям экологического законодательства, масштабу и сложности экологического воздействия, оказываемого организацией в результате осуществления хозяйственной деятельности.

Детальные тесты операций, сальдо счетов и раскрытий информации в отношении природоохранных расходов могут быть осуществлены с использованием следующих процедур: инспектирование, пересчет, повторное проведение. Основными аудиторскими процедурами при проведении аудита отходов производства и потребления являются: инспектирование, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры.

В то же время существенное значение для формирования мнения аудитора при проведении аудита природоохранных расходов могут иметь аудиторские доказательства в виде отчетов, оценок, мнений и заявлений экспертов по природоохранной деятельности (аудиторов-экологов, инженеров - экологов, технологов и др.). Результаты экспертизы оформляются в письменной форме в виде отчета по техническому заданию, выданному аудитором эксперту, имеющему необходимую профессиональную квалификацию, подтвержденную профессиональным аттестатом, лицензией по направлению экспертизы. Эксперты при проведении экспертизы могут применять специальные методы сбора аудиторских доказательств, такие как: метод количественного химического анализа; метод расчета по материально-сырьевому балансу; расчетно-аналитические методы; экспериментальные методы, основанные на проведении опытных измерений в производственных условиях, биотестировании водной вытяжки отходов в специализированных аккредитованных для этих целей лабораториях; статистический метод.

Подведем итог: как непосредственно при экологическом аудите, так и при общем аудите финансовой отчетности задачами аудитора являются проверка достоверности отражения в отчетности информации, связанной с экологическими аспектами деятельности, оценка угроз нарушения принципа непрерывности деятельности из-за экологических нарушений. Эти задачи должны отражаться в программах аудита организаций, загрязняющих окружающую среду.

Несмотря на то, что традиционно результаты аудиторской проверки предназначены, прежде всего, для внутреннего использования самой компанией, в настоящее время большинство фирм, реагируя на требования различных заинтересованных групп, в том числе и из внутренней среды фирмы, а также правительств и неправительственных организаций Европейского Союза, стремятся к широкой публикации этих результатов. С введением системы экомаркировки продукции роль экоаудита становится весьма существенной.

3.3. Совершенствование учета и аудита затрат

Современное состояние экономики России характеризуется тем, что повышение эффективности производства становится главным направлением функционирования промышленных предприятий, т.е. должен быть обеспечен переход от экстенсивных к интенсивным факторам экономического роста. При этом сельскохозяйственная промышленность постоянно увеличивают технологическую нагрузку на природные экологические системы.

В вопросах оценки общей величины и структуры расходов на охрану окружающей среды сегодня нет единого мнения. В то же время этот раздел является важным фактором эколого-экономической и учетной политики. С учетом результатов исследований, а также учетной практики перечень основных групп и видов затрат экологического назначения, по нашему мнению, может быть принят следующий [14]:

1. Текущие затраты предприятий, организаций и учреждений на охрану окружающей среды.

Под текущими экологическими затратами в данном случае следует понимать расходы на содержание и эксплуатацию основных фондов природоохранного назначения (прежде всего водо - и пыле - газоочистных установок , объектов водооборотного водоснабжения , оборудования и сооружений по сбору, обезвреживанию , складированию и захоронению твердых (полужидких) отходов производства и потребления , зданий, сооружений и оборудования по охране биологических ресурсов и нормального функционирования заповедных территорий, расходы на рекультивацию земель, осуществляемые за счет себестоимости выпускаемой продукции или оказываемых услуг, а также иные аналогичные затраты, перечисленные в указаниях по заполнению формы № 4-ОС .

2. Затраты на капитальный ремонт основных фондов природоохранного значения . В составе затрат на капитальный ремонт основных экологических фондов должны быть отражены расходы по ремонту сооружений, установок, оборудования непроизводственных фондов природоохранного назначения. Конкретные данные могут быть также взяты из отчетов по форме № 4 -ОС2 .

3. Капитальные вложения на мероприятия по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов охватывают инвестиции по обновлению, реконструкции, замене и расширению основных экологических фондов, перечень которых приведен в инструкции по составлению отчета по форме № 18-КС3 . При этом все иные инвестиции, в том числе имеющие комплексное (двойное) назначение, в эти расходы в настоящее время не попадают.

4. Учет затрат по приобретению указанных объектов рекомендуется вести обособленно от затрат по капитальному строительству и приобретению других видов внеоборотных активов в ведомости № 18-КС «Учет затрат по капитальным вложениям». Учет источников финансирования приобретения указанных объектов основных средств следует вести в ведомости учета

использования источников финансирования капитального строительства совместно и в таком же порядке, который установлен для учета источников финансирования капитального строительства .

5. Расходы на содержание и деятельность государственных органов по охране окружающей среды , в том числе труда работников управленческих и контрольных органов по данным их финансовых отчетов.

6 . Затраты на подготовку специалистов по экологическим специальностям в соответствии с Классификатором на основе расчетов и оценок стоимости подготовки .

7. Важной статьей затрат на природоохранные мероприятия в условиях коммерциализации являются все виды экологических платежей и плата за землю и использование водных ресурсов.

8 . В состав экологических затрат необходимо включать расходы на экспертно - аудиторские услуги по сертификации производства, почв , сырья и готовой продукции на предмет экологической безопасности.

Экологическая отчетность сегодня должна стать важным элементом устойчивого экономического развития организаций, поскольку она является не только механизмом демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды , но и результатом самих действий. Это также и хороший бизнес, и источник информации при экологическом аудировании.

По нашему мнению, систему экологического бухгалтерского учета можно представить следующим образом . Учет текущих затрат на охрану окружающей среды:

1. Затраты на капремонт основных фондов природоохранного назначения .
2. Капвложения на мероприятия по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов.
3. Затраты на содержание особо охраняемых природных территорий .
4. Затраты на научное исследование в области охраны окружающей среды.

5. Расходы на содержание и деятельность государственных органов по охране окружающей среды.

6. Затраты на подготовку специалистов по экологическим специальностям

7. Экологические платежи и плата за землю и использование водных ресурсов.

8 . Расходы на экспертно - экоаудиторские услуги по сертификации производства на предмет экологической безопасности .

В целях совершенствования учета и отчетности природоохранной деятельности рекомендуется в системе бухгалтерского учета выделить статьи для учета текущих и общих экологических затрат, а в учетной политике каждой организации предусмотреть сравнительно автономную подсистему организации экологического бухгалтерского учета . Эта необходимость на данном этапе обосновывается тем, что счета организации должны отражать ее отношение к окружающей среде и влияние расходов, рисков и обязательств/ответственности , связанных с природоохранной деятельностью, на финансовое положение предприятия.

Экологический отчет должен быть объединен или связан с годовым отчетом и информацией о финансовом положении. В нем должны быть сформулированы эколого - экономические цели для обеспечения стабильного развития предприятия .

Отчет должен быть аудирован. В этой связи необходимо разработать структуру, формы экологического отчета и методику по их заполнению . Предлагаемая структура экологических отчетов без расширения ее объема будет способствовать улучшению качества , достоверности и оперативности эколого-экономической внутрипроизводственной информации и на этой основе упорядочению экологического и экономического контроля, повышению уровня объективности принятия управленческих решений.

Данное обстоятельство позволит достичь достоверности и своевременности статистической отчетности, а внешним пользователям будет

предоставлена возможность определения степени риска экономических отношений с предприятием в случае, если хозяйствующий субъект сочтет возможным обнародовать свою экологическую отчетность (или если учетная политика хозяйствующего субъекта допускает ее раскрытие).

У организации есть возможность идентифицировать в своей структуре счетов затраты по их подконтрольности в том центре ответственности, где они возникли, для этого она может расширить свой рабочий план счетов и ввести для учета экологических затрат отдельный счет, например, счет 27 «Расходы на охрану окружающей среды».

К данному счету можно открыть субсчета в соответствии с номенклатурными статьями классификации затрат на охрану окружающей среды. По дебету счета 27 «Расходы на охрану окружающей среды» необходимо отражать операции, связанные с возникновением расходов по природоохранным мероприятиям в рамках текущей экологической деятельности. По кредиту счета производят списание расходов по природоохранным мероприятиям, в зависимости от назначения, возмещения экологических потерь, финансирования текущих природоохранных мероприятий в рамках экологической деятельности.

В продолжение введения отдельного счета по учету экологических затрат логически возникает необходимость выделения отдельной одноименной калькуляционной статьи расходов.

Если говорить о действующей практике, то в настоящее время затраты по охране окружающей среды находят отражение в составе нескольких калькуляционных статьях расходов, а это в свою очередь дает основание утверждать, что эти статьи утрачивают свою экономическую характеристику. Отражение экологических затрат в отчетных калькуляциях организации по отдельной одноименной статье позволит решить эту проблему. Затраты на природоохранные мероприятия капитального характера согласно Плану счетов и инструкции по применению должны отражаться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К таким расходам можно отнести приобретение и (или) создание объектов , связанных с экологической деятельностью; расходы на модернизацию основных средств для совершенствования технологии и организации производства , внедрения и освоения новых технологий производства повышающих экологическую безопасность .

В таком случае к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» должен быть открыт субсчет «Вложения в природоохранные объекты ». Аналитический учет этих расходов должен обеспечить формирование необходимой информации по объектам, связанным с экологической деятельностью . У организации при осуществлении природоохранной деятельности могут возникать затраты , произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, например, работы по подготовительной работе в добывающих отраслях (очистка территорий, подготовка площадок для хранения плодородной почвы и т.п.). Ранее для учета предварительных затрат использовался счет 97 «Расходы будущих периодов».

Однако, с 2011 года подход к отражению в учете таких объектов изменился после внесения изменений в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ . Затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам теперь учитываются в составе дебиторской задолженности и в последующем списываются на счета учета затрат в соответствии с принятым в организации порядком. Для целей формирования единого источника средств на природоохранные мероприятия для организаций можно использовать счет 86 «Целевое финансирование».

При этом к данному счету можно ввести субсчет первого порядка «Финансирование экологической деятельности» и уже в рамках этого субсчета открыть субсчета второго порядка для отражения информации о финансировании текущих затрат на охрану окружающей среды и капитальных экологических затрат . Например, 86-1 «Финансирование текущих

экологических затрат», 86-2 «Финансирование капитальных экологических затрат».

Аналитический учет можно организовать и по источникам поступления средств. По кредиту счета 86 «Финансирование экологической деятельности» необходимо отражать операции, по увеличению финансирования экологической деятельности за счет различных источников, а по дебету — операции, связанные с использованием средств финансирования или их уменьшением.

Для обеспечения комплексности учета экологических расходов организация на счетах по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности, а также по учету прочих доходов и расходов, прибыли и убытка может открыть необходимые субсчета к счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки». Например, к счету 90 «Продажи», субсчет 90-7 «Расходы на охрану окружающей среды».

В целях совершенствования учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия мы так же предлагаем программу аудиторской проверки природоохранных мероприятий (Приложение Б).

Публикация результатов, открытость информации для общественности, комплексный подход, применение концепции жизненного цикла, обязательность процедуры эоаудита в рамках EMAS, BS 7750, ISO-14000 способствуют развитию самой системы эоаудита. В качестве таких перспектив выделяются следующие: расширенная трактовка понятия безопасности и отсутствие угрозы как для здоровья людей, так и для всего живого; приоритет долгосрочных целей над краткосрочными. В связи с этим в специальной литературе различаются понятия «экологический аудит» и «аудит природопользования».

Аудит природопользования – это средство менеджмента, представляющее систематическую, документированную, периодическую и объективную оценку эффективности систем менеджмента посредством: обеспечения практики

экологического менеджмента и контроллинга; достижения соответствия между политикой компании и требованиями законодательства.

Экологический аудит – это проверка и пересмотр деятельности компании с точки зрения перспектив «глубокой экологичности» или новой парадигмы. Такой сдвиг мотивируется переносом ценностей внутри корпоративной структуры от доминирования к партнерству, от идеологии экономического роста – к идеологии экологической устойчивости.

Это приводит к соответствующим сдвигам от механического к системному мышлению, и, соответственно, к новому стилю менеджмента, известному как системный менеджмент. Результатом экологического аудита становится план действий по минимизации экологического вреда компании и созданию условий для того, чтобы сделать все ее операции более безопасными в экологическом отношении.

Подобно тому, как в Западной Европе во все возрастающей мере утверждается форма «добровольного сертифицирования качества», основанная на рыночной власти заинтересованных получателей продуктов, можно ожидать, что то же произойдет и с добровольным проведением экологического аудита, направленного на улучшение системы экологического менеджмента на предприятии. Современная система экологического менеджмента выросла из распространившихся с начала 1980-х гг. «систем управления качеством» (TQM Total Quality Management), когда многие фирмы почувствовали возможность получения выгоды от контроля за качеством выпускаемой продукции.

Система управления качеством исходила из требования «отсутствия дефектов качества» производимой продукции. Такой подход основывался на теоретическом предположении о том, что снижение дефектов на всех стадиях производственного процесса ведет к снижению издержек производства. Для многих предусмотрительных компаний контроль за экологическим качеством продукции стал одним из важных пунктов улучшения своей стратегии.

Понимание того факта, что ущерб природе или здоровью от произведенного продукта является дефектом качества продукции, привело к

созданию специальной системы контроля за качеством экологического менеджмента (TQEM – Total Quality Environmental Management).

Центральной для TQEM являлась задача вовлечения в систему контроля за качеством продукции и процесса ее производства всего персонала, чтобы исключить возможные ущербы, которые могут быть нанесены окружающей среде, и соответственные дефекты качества продукции на протяжении всего цикла производства продукции. Как менеджмент качества, так и экологический менеджмент являются долгосрочными процессами. Несмотря на то, что цели, преследуемые этими системами (нулевые дефекты и нулевое загрязнение), в принципе недостижимы, все же их постановка означает принятие компаниями стратегии постоянных улучшений качества продукции и производственного процесса. Центральным здесь является понятие удовлетворения потребителя, трактуемое в широком смысле, т.е. с учетом экологических потребностей и вовлечения в процесс улучшения качества всех заинтересованных групп.

Поскольку потребители становятся все более искушенными по части качества продукта, который на всех стадиях своего жизненного цикла не должен оказывать негативного влияния на окружающую среду, то принятие принципов TQEM становится хорошей, глубокой и выгодной деловой практикой. Как и менеджмент качества, экологический менеджмент предприятия после проведения аудита может быть документирован в экологическом справочнике с целью: упорядоченного представления задач и сфер ответственности; лучшей коммуникации внутри предприятия и вне его (государственные органы, клиенты, имидж и т.д.). Таким образом, экологический аудит, нацеливающий фирму на усовершенствование системы менеджмента, дает ей определенные преимущества как по части качества продукции и связанных с ним конкурентных преимуществ, так и для формирования дружественных отношений с законодательством.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В данной выпускной квалификационной работе рассмотрено аудит и бухгалтерский учет природоохранных мероприятий ООО «Авангард» Буинского района РТ.

Во второй главе данной выпускной квалификационной работы приведена экономическая характеристика деятельности ООО «Авангард» Буинского района РТ. В связи с этим, основываясь на содержание второй главы, мы можем сделать следующие выводы:

ООО «Авангард» имеет достаточно большие площади сельскохозяйственных угодий, которые, в соответствии с полученными данными из годовых отчетов, имеют тенденцию роста. Так, 2019 году площадь сельскохозяйственных угодий изучаемой организации достигла значения 19270 г. На 2019 год наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий составляет площадь пашни – 89,9%, вторую по величине земельную площадь занимают пастбища – 10,1%. Наибольший удельный вес в структуре денежной выручки, полученной ООО «Авангард» занимает зерно – 43,5 %, также в изучаемом хозяйстве важным источником получения дохода является сахарная свекла, которая в структуре товарной продукции занимает второе место с 34,0 %. Третье место в структуре товарной продукции занимает мясо КРС с 11,4 %. Таким образом ООО «Авангард» имеет зерноводческо-свекловодческую специализацию. Уровень фондооснащенности меняется каждый пять лет, рассматривая период с 2015-2016 год, то в 2016 году уровень уменьшился, а если рассмотреть период 2016-2017год, то уровень в 2017 году увеличился по сравнению с 2016 годом. В 2018 году уровень уменьшился по

сравнению с 2017 годом, также и уровень в 2019 году уменьшился по сравнению с 2018 годом. Самый высокий показатель фондооснащенности наблюдается в 2017 году, а самый низкий в 2019 году. Показатели Фондовооруженности выше в 2015 году, если сравнить с 2016-2019 годом. На изменения этих показателей повлияла, прежде всего, стоимость основных производственных фондов, которая изменчива из года в год, а также изменения среднегодового числа работников. динамика энергооснащенности и энерговооруженности изменяются разнотонно. Это происходит за счет большей площади пашни на предприятии в сравнении со средними данными. Показатель в 2015-2017, 2019 году энерговооруженности выше, чем средние данные, так как сумма энергетических мощностей намного превышает данный показатель в средних данных по РТ. Энерговооруженность возрастает в 2017 году, по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году идет уменьшение показателя. в ООО «Авангард» уровень использования запаса труда увеличивается в 2019 году по сравнению с 2015 годом, это говорит о том, что каждый год увеличивается переработка труда работников организации, численность работников в том числе. Величина прибыли в расчете на 1 среднегодового работника в динамике 5 лет сильно колеблется, так как численность работников значительно меняется каждый год. Однако на протяжении 5 лет данный показатель оставался выше уровня среднереспубликанских данных. Уровень рентабельности на протяжении 5 лет в организации выше, чем по РТ. Расчет суммы прибыли основных производственных фондов также колеблется на протяжении 5 лет, т.к. это связано со значительным уменьшением объема основных производственных фондов в 2017 г. Показатели прибыли издержек производства в ООО «Авангард» в течении 5 лет также колеблется и ниже по сравнению с показателями РТ. ООО «Авангард» не способно погасить срочные обязательства с помощью наиболее ликвидных активов, т.е. денежных средств.

ООО «Авангард» Буинского района РТ имеет не достаточно устойчивое финансовое положение. Коэффициент финансовой независимости показывает, что финансовое состояние предприятия за 2016-2019 имеет лучшее значение

т.к. выше нормы 0,5, предприятия находится в лучшем состоянии и даже если потребуется от кредиторов погашение обязательств, то ООО «Авангард» сможет выделить нужную сумму перед кредиторами. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств показывает, что за 2016-2019 год коэффициент оптимальный и говорит об устойчивости состоянии организации, поэтому отсутствует зависимость в финансовом плане и нормальном функционировании, но 2015 году коэффициент выше, поэтому были затруднения в получении новых кредитов. в ООО «Авангард» есть достаточный объем капитала для обеспечения необходимых объемов материальных запасов, снижает ее потребность в кредитах. В целом, ООО «Авангард» является инвестиционно-привлекательным предприятием.

Бухгалтерский учет в ООО «Авангард» ведется в журнально-ордерной автоматизированной форме. Что касается состояния системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, то здесь наблюдается должный уровень качества. В хозяйстве разрабатывается учетная политика, имеются должностные инструкции, соблюдается график документооборота.

Платежи за загрязнение окружающей природной среды устанавливаются на основании базовых нормативов и перечисляются: 10 % — в доход федерального бюджета для финансирования деятельности территориальных органов государственного управления в области охраны окружающей природной среды; 90 % - на специальные счета внебюджетных государственных экологических фондов.

На сегодняшний день в структуре капитальных вложений природоохранные затраты (без мелиорации) занимают в Российской Федерации не более 7—8 %. Используются они на 70 —80 %. Финансирование из областных бюджетов и внебюджетных экологических фондов осуществляется весьма мало и нередко не по прямому назначению . В организациях с целью экономии сокращается ввод очистных сооружений , что оказывает влияние на повышении выбросов . Затраты, которые связаны с содержанием и эксплуатацией природоохранных объектов рабочими

организации, должны быть включены в соответствующие статьи затрат на производство (затраты на оплату труда , отчисления на социальное страхование, амортизация основных средств и другие).

Таким образом, в ООО «Авангард» Буинского района РТ совершенствование бухгалтерского учета и аудита затрат на природоохранные мероприятия можно рассматривать в качестве фактора, способствующего повышению хозяйственной деятельности предприятия и привлечение инвестиций. Инвестиции позволят модернизировать материальную базу организации, закупить современную сельскохозяйственную технику и т.п., что в итоге позволит повысить производительность труда , а значит, увеличить уровень рентабельности организации на основе чего возможно повышение заработной платы и благосостояния работников хозяйства.

Введение в постоянную практику природоохранной деятельности экологического аудита будет способствовать решению комплекса проблем, связанных с охраной окружающей среды хозяйствующими субъектами. Расширение области использования экологического аудита будет стимулировать природоохранную деятельность на уровне хозяйствующих субъектов, способствовать созданию методологической базы для оценки степени экологической опасности предприятий и производств, величины возможных ущербов и т.д. без надлежащей постановки деятельности в области экологического аудита будет сдерживаться работа по экологической сертификации, создания экономико-правового механизма экологического страхования.

Внедрение в практику деятельности хозяйствующих субъектов принципов и методов экологического аудита обеспечит эффективное функционирование систем управления окружающей средой. Экологический аудит должен быть включен в процесс принятия управленческих решений, в разрабатываемые документы и использоваться при экологическом страховании, экологической сертификации субъектов хозяйствования и природных объектов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О Федеральной службе по экологическому, технологическому и атомному надзору: постановление Правительства РФ от 30.07.2004 № 401. (с изменениями и дополнениями 23.11.2016).
2. Об охране окружающей среды: Федеральный закон от 30.01.2002 № 7-ФЗ
3. Об отходах производства и потребления: Федеральный закон от 24.07.1998 № 89-ФЗ. (с изменениями и дополнениями от 28.12.2016)
4. Об экологической экспертизе: Федеральный закон от 23.11.1995 № 174-ФЗ. (с изменениями и дополнениями от 03.11.2006).
5. Об утверждении административного регламента Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору по исполнению государственной функции по выдаче разрешений на выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду: приказ Минприроды России от 31.10.2008 № 288. (с изменениями и дополнениями 20.05.2010).
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть I): [Федер. закон: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: в ред.от 01.05.2016 № 134-ФЗ]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс: Высшая школа».
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть II): [Федер. закон: принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. в ред.от 05.04.2016 № 102-ФЗ]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс: Высшая школа».
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: [Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №34н; в ред.от 24.12.2010 № 186н].

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08): [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 №106н; в ред.от 06.04.2015 № 57н].

10. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерской отчетности организации» (ПБУ 4/99): [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 06.06.1999г. № 43н; в ред.от 08.11.2010 № 142н].

11. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99): [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. №32н; в ред.от 06.04.2015 № 57н].

12. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ10/99): [Полож.по бух. учёту: утверждено приказом Минфинана РФ от 06.05.1999 г. № 33н.; в ред.от 06.04.2015 № 57н].

13. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте»: [Федер. закон: принят указом Президента РФ 06.12.2011г. № 402-ФЗ; в ред.от 23.05.2016 г.№ 149 ФЗ].

14. Баутин В.М., Карзаева Н.Н. Совершенствование бухгалтерского учета в соответствии с нормами федерального закона «О бухгалтерском учете» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. - № 2. – С. 7-11.

15. Бартельс Дж. Практика экологического аудирования // Экологический учет и аудит: Сб. ст. / Под ред. Л.З. Шнейдмана. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2013.

16. Бородин А.И. Теоретические аспекты эколого-экономического аудита и его взаимосвязь с другими видами аудита // Аудит и финансовый анализ. — 2013. — № 3. — С. 66, 67.

17. Бобылев С. Н. Экология и экономика взгляда будущее // Экологическое право. 2013. № 2.С. 15—21.

18. Гирусова Э.В. – Экология и экономика природопользования: учебник. - Юнити-Дана, 2016 г. – 607 с.

19. Гусева Т.В., Дайман С.Ю., Хотулева М.В. и др. Экологическая информация и принципы работы с ней / Под ред. В.Н. Виниченко [Электронный ресурс] // www.ecoline.ru/mc/books/infobook. — Эколайн, 2013.

20. Голубева Н.А. Природа аудита [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 4. — С. 87-93.
21. Думнов А.Д. Окружающая природная среда как предмет статистического исследования // Использование и охрана природных ресурсов России. – 2014. - № 2. С. 88-94.
23. Закирова, А.Р. Организация системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных предприятиях / А. Р. Закирова // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2015. - № 3.2. – С. 52 – 55.
24. Закирова А.Р. Оценка стоимости человеческого капитала организации / А. Р. Закирова, И. Э. Баширова // В сборнике: «Наука и образование а XXI веке» сборник научных трудов по материалам Международной научно – практической конференции: в 17 частях. 2014. С. 62 – 64.
25. Закирова А.Р. Ключевые показатели эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций / А. Р. Закирова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2011. № 26. С. 102 – 105.
26. Зайнутдинов Р.А., Крайнова Э.А., Юшкова И.В. Экономические рычаги взаимоотношения предприятий комплекса агропромышленного с окружающей средой / Под ред. доктора экономических наук, профессора Э.А.Крайновой. - М.: Альта-Пресс, 2017-192 с.
27. Зонова А.В., Бачуринская И.Н. Бухгалтерский финансовый учет – Питер, 2017. – 480 с.
28. Камерилова Г.С., Петрова Е.Н. Экологический аудит: Учеб. пособие. — Н. Новгород: Типография «Поволжье», 2013. — 208 с.
29. Карагод В.С. Теория и методология управления системой развития корпоративной социальной отчетности. М.: Изд-во Рос. Ун-та дружбы народов, 2015. – С.56-57.
30. Клычова Г.С. Инновационный социальный капитал сельскохозяйственного предприятия как объект управления / Г.С. Клычова, Э.Р. Камилова // В сборнике: Актуальные вопросы образования и науки. Сборник

научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции: в 11 частях. 2018. – С. 85-87.

31. Клычова Г.С. О необходимости социального капитала как фактора экономического роста в сельскохозяйственных организациях / Г.С. Клычова, А.Р. Фасихова // В сборнике: Актуальные вопросы образования и науки. Сборник научных трудов по материалам Международной научно - практической конференции: в 11 частях. 2018. – С. 88-89.

32. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Развитие бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в условиях вступления в ВТО // Вопросы экономики и права. – 2018. – № 57. – С. 144- 149.

33. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2019. – №1(19). – С. 44-48.

34. Ладыгина О.В. Статистическая информация в сфере природоохранных расходов: состояние и перспективы. -2016. - № 2. – С. 32-35.

35. Ланцман А.В. Сущность социального капитала организации // Новое в экономике и управлении. Выпуск 11. – М.: МАКС Пресс, 2016. – 27 с.

36. Ларионов Н.М. Промышленная экология. Учебник для бакалавров. – Юрайт, 2013. – 495 с.

37. Лещинская К. Л., Гринберг Т. В., Беннет Ш. Экологическая отчетность: мировые тенденции и факторы развития // Экология производства. 2013. № 2. С. 72—76.

38. Мавлиева Л.М. Развитие сельскохозяйственных потребительских кооперативов в условиях экономического кризиса // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2017. – № 4 (14). – С. 57-60.

39. Макара, С.В. Основы экономики природопользования / С.В. Макара. – М.: Ин-т междунар. права и экономики им. А.С. Грибоедова, 2016. – 192 с.

40. Мкртчян Г.М., Блам И.Ю. Экологические проекты российских компаний // ЭКО. — 2019. — № 7. — С. 105—117.

41. Сапожникова, Н. Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н. Г. Сапожникова – 8 – е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2017. – 469 с.
42. Санникова М. О. Международный опыт оценки финансовых рисков в сельском хозяйстве / М. О. Санникова // Аграрный научный журнал - 2015. - № 3. С. 61.
43. Санникова М.О. Оптимизация структуры сельскохозяйственного производства в условиях риска / М. О. Санникова // Аграрный научный журнал. - 2011. - № 3. С. 90-95.
44. Серов Г.П. Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы. — М.: Экзамен, 2018. — 768 с.
45. Соколова М.П. Бухгалтерский учет природоохранных мероприятий//Бухгалтерский учет. 2015. №15. с.26-32.
46. Сотникова Л.В. Бухгалтерский учет природоохранных мероприятий: / Л.В. Сотникова. – СПС «Консультант Плюс»: Версия Проф. - Бухгалтерский учет, N 15. - 2014. – С. 16-22.
47. Петрунин А. Т. Экологические платежи //Налоговый вестник. 2019. № 1. С. 54—61.
49. Экономические основы экологии: учебник. – СПб: Спец. литература, 2018. – 304 с.
50. Официальный сайт Министерство Финансов российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.ru , свободный.
51. Правовая система «Гарант» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>, свободный.
60. Правовая система «Консультант плюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>, свободный.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А

Программа аудиторской проверки природоохранных мероприятий

№	Планируемые виды работ	Период	Исполнители
1	Аудит операций по проведению природоохранных мероприятий	В течение отчетного года	Аудитор
2	Аудит аналитического учета затрат на природоохранные мероприятия	В течение отчетного года	Аудитор
3	Проверка правильности налогообложения по затратам на природоохранные мероприятия	В течение отчетного года	Аудитор

Приложение Б

Программа аудиторской проверки природоохранных мероприятий

№	Наименование аудиторских процедур	Период	Исполнители	Информационная база
1	Аудит операций по проведению природоохранных мероприятий	В течение года	Иванов С.Н.	Бухгалтерский расчет, бухгалтерская справка
2	Аудит аналитического учета затрат на природоохранные мероприятия	В течение года	Иванов С.Н.	Ведомость аналитического учета, журнал - ордер
3	Проверка правильности налогообложения на природоохранные мероприятия	В течение года	Иванов С.Н.	Налоговая декларация
3.1	Проверка правильности расчетов по НДС	По срокам налоговых платежей	Иванов С.Н.	Налоговая декларация
3.2	Проверка правильности расчетов по налогу на имущество	По срокам налоговых платежей	Иванов С.Н.	Налоговая декларация
3.3	Проверка правильности расчетов по налогу прибыль	По срокам налоговых платежей	Иванов С.Н.	Налоговая декларация
3.4	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету затрат на природоохранные мероприятия	Ежеквартально	Иванов С.Н.	Годовой отчет

ИНСТРУКЦИЯ

по охране и безопасности труда для бухгалтера

Настоящая инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и может быть дополнена иными дополнительными требованиями применительно к конкретной должности или виду выполняемой работы с учетом специфики трудовой деятельности в конкретной организации и используемых оборудования, инструментов и материалов. Проверку и пересмотр инструкций по охране труда для работников организует работодатель. Пересмотр инструкций должен производиться не реже одного раза в 5 лет.

1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, имеющие соответствующее образование и подготовку по специальности, обладающие теоретическими знаниями и профессиональными навыками в соответствии с требованиями действующих нормативно-правовых актов, не имеющие противопоказаний к работе по данной профессии (специальности) по состоянию здоровья, прошедшие в установленном порядке предварительный (при поступлении на работу) и периодический (во время трудовой деятельности) медицинские осмотры, прошедшие обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, вводный инструктаж по охране труда и инструктаж по охране труда на рабочем месте, проверку знаний требований охраны труда, при необходимости стажировку на рабочем месте. Проведение всех видов инструктажей должно регистрироваться в Журнале инструктажей с обязательными подписями получившего и проводившего инструктаж.

Повторные инструктажи по охране труда должны проводиться не реже одного раза в год.

продолжение приложения В

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. При осуществлении производственных действий в должности бухгалтера возможно воздействие на работающего следующих опасных и вредных факторов:

- нарушение остроты зрения при недостаточной освещённости рабочего места, а также зрительное утомление при длительной работе с документами и (или) с ПЭВМ;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПЭВМ (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их

заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

1.4. Лица, допустившие невыполнение или нарушение настоящей Инструкции, привлекаются к дисциплинарной ответственности и, при

продолжение приложения В

необходимости, подвергаются внеочередной проверке знаний норм и правил охраны труда.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПЭВМ, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

продолжение приложения В

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. При возникновении в рабочей зоне опасных условий труда (появление запаха гари и дыма, повышенное тепловыделение от оборудования, повышенный уровень шума при его работе, неисправность заземления, загорание материалов и оборудования, прекращение подачи электроэнергии, появление запаха газа и т.п.) немедленно прекратить работу, выключить оборудование, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, при необходимости вызвать представителей аварийной и (или) технической служб.

4.2. При пожаре, задымлении или загазованности помещения (появлении запаха газа) необходимо немедленно организовать эвакуацию людей из помещения в соответствии с утвержденным планом эвакуации.

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запах газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

4.4. В случае возгорания или пожара немедленно вызвать пожарную команду, проинформировать своего непосредственного или вышестоящего

руководителя и приступить к ликвидации очага пожара имеющимися техническими средствами.

Приложение Г

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня . № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени. 2003 г

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия ООО «Авангард» Буинского района РТ и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность.

Настоящим я, Уразбахтина Рината Рашидовна
студент заочного обучения Института экономики Казанского государственного
агроарного университета
зачетная книжка № _____
направление подготовки 38.03.01 Экономика
направленность (профиль) Бухгалтерский учет, анализ и аудит
подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему Бухгал-
терский учет и аудит затрат на природоохранное меро-
приятия на примере ООО "Авангард" Бушского района РТ.
выполненная по материалам ООО "Авангард" Бушского района РТ.
на 92 страницах и приложений на 5 страницах, является моим
самостоятельным исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные
информационные ресурсы и их правообладателей;
- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не
принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая
глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных
квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона
Российской Федераций «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 60 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

«19» мая 20 10 г

Ураз
(подпись)

Уразбахтина Р.Р.
(Ф.И.О.)