

МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К АУДИТУ ПРИРОДООХРАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье приводится методика осуществления поэтапной аудиторской проверки такого специфичного объекта, как природоохранные основные средства. Обосновывается необходимость оценки информации об объектах основных средств используемых в целях уменьшения вредного воздействия на окружающую среду при аудите финансовой отчетности. Дается определение природоохранных основных средств, приводятся показатели, отражающие информацию о состоянии этих средств на предприятии. Перечисляются задачи аудитора на каждом этапе проверки.

Огромные темпы роста производства, использования природных ресурсов в мире стали разрушительными для природы и здоровья людей. Бесспорно то, что достичь целей разумного природопользования можно лишь силами всего человечества, но конкретные меры должны приниматься каждой страной, каждым регионом, каждым хозяйствующим субъектом, каждым человеком. Практически вопрос повышения экологичности производства решается на уровне отдельного предприятия, а эффект разумной эколого-экономической политики проявляется в интересах общества в целом.

На территории Российской Федерации находятся крупнейшие на планете массивы естественных экосистем. Острота проблемы сбалансированного природопользования в России определяется еще и тем, что весомая доля основных производственных фондов на предприятиях нашей страны не отвечает современным экологическим требованиям.

Обязательных публичных отчетов предприятий непосредственно по экологическим показателям и соответственно их единых форм в нашей стране на сегодня не существует. Тем не менее эко-

логические аспекты деятельности могут оказывать влияние и иметь выражение в финансовых показателях, входящих в бухгалтерскую отчетность. Именно финансовая (бухгалтерская) отчетность является публичной и обязательной к представлению информацией о хозяйствующем субъекте.

Степень того, насколько верно бухгалтерская отчетность отражает финансово-хозяйственное состояние предприятия, устанавливается в ходе аудита. Цель аудитора при проведении проверки финансовой отчетности – выразить мнение о ее достоверности, о соблюдении законодательства. При этом любой аспект хозяйственной деятельности, в том числе и экологический, подлежит анализу аудитора, если он может существенно повлиять на текущую и последующую деятельность фирмы.

Предприятие, загрязняющее окружающую среду, обычно имеет основные средства, применяющиеся для осуществления природоохранных мероприятий. И чем шире деятельность организации в области природопользования, тем существеннее влияние показателей, характеризующих природоохранные основные средства на отчетность. Поэтому при аудите необходимо провести проверку достоверности уче-

та природоохранных основных средств. Разработка эффективной методики проверки предприятия, которое осуществляет экологическую деятельность, позволяет проводить аудит качественно и в приемлемые сроки. Определим основные положения методики аудита природоохранных основных средств.

Аудит основных средств ставит перед собой такие задачи, как «изучение состава и структуры основных средств, условий хранения и эксплуатации; оценка качества проведенной инвентаризации»¹; проверка правильности отражения в учете поступления, перемещения, выбытия основных средств; оценка правильности начисления амортизации; правильность отражения в учете расходов на ремонт; подтверждение правильности проведения переоценки основных средств.

Приведенные обязательные задачи типичны для проверки всех основных средств, в том числе и для объектов, применяющихся для экологической деятельности. Далее обозначим особенности проверки основных средств именно природоохранного назначения. Прежде всего необходимо определить, какие объекты считаются природоохранными средствами.

Объект принимается к учету в качестве основного средства, если он удовлетворяет условиям, изложенным в пункте 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», а именно, если объект предназначен для использования в производстве; используется в течение срока, продолжительностью свыше одного года; организация не планирует перепродажу объекта; объект может приносить экономические выгоды в будущем.

Основаниями отнесения мероприятий к природоохранным являются²:

- повышение экологичности выпускаемой продукции;
- сокращение объема потребления природных ресурсов (свежей воды, атмосферного воздуха, земельных, минеральных и лесных ресурсов);
- сокращение объемов: выбросов в атмосферу загрязняющих веществ, сбросов загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, а также любое подземное размещение загрязняющих веществ, размещение отходов;
- снижение концентрации токсичных выбросов, сбросов загрязняющих веществ.

Таким образом, если актив удовлетворяет всем требованиям пункта 4 ПБУ 6/01 и применяется для осуществления природоохранных мероприятий, то такой актив считаем природоохранным основным средством предприятия.

При проверке объектов основных средств природоохранного назначения необходимо провести следующие процедуры:

1. Знакомство со спецификой деятельности клиента в области природопользования.
2. Оценка системы внутреннего контроля природоохранных основных средств.
3. Проверка обеспеченности клиента природоохранными основными средствами.
4. Анализ соответствия имеющихся природоохранных объектов объемам вредного воздействия.
5. Оценка технического состояния основных средств – источников загрязнения и природоохранных основных средств.

¹ Бычкова С.М., Аудит операций с основными средствами / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 10.

² Инструктивно-методические указания по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды (утверждены Минприроды РФ 26.01.1993).

6. Анализ выполнения плана природоохранных мероприятий.

На этапе предварительного планирования при знакомстве с бизнесом клиента аудитор в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица» получает информацию о том, какие экологические проблемы существуют в отрасли проверяемого субъекта, запланированы ли какие-либо мероприятия по уменьшению, устранению вредного воздействия на окружающую среду, какие виды загрязнения имеют место на предприятии, какие объекты являются источниками загрязнения.

На этапе планирования аудита проводится оценка системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета основных средств. Оценка проводится путем анализа ответов персонала проверяемой организации на вопросы анкеты, составленной аудитором. Для анкеты разработаны следующие вопросы:

1. Создана ли на предприятии комиссия по приемке природоохранных основных средств? Какие специалисты входят в эту комиссию?
2. Кто проводит контроль исправности объектов основных средств природоохранного назначения? С какой периодичностью проводится такой контроль? Документируются ли результаты контроля исправности основных средств?
3. Как часто проводятся инвентаризации основных средств природоохранного назначения? Закреплен ли график проведения инвентаризаций в учетной политике? Проводятся ли инвентаризации при смене материально-ответственных лиц?
4. Закреплена ли материальная ответственность конкретных лиц за сохранность объектов основных

средств природоохранного назначения приказом руководителя?

5. Ведется ли аналитический учет объектов основных средств природоохранного назначения?
6. Отражаются ли в учетной информации данные о местах размещения, эксплуатации природоохранных основных средств?
7. Выделен ли отдельный субсчет для учета природоохранных основных средств?
8. Поступали ли в проверяемом периоде основные средства, предназначенные для осуществления природоохранных мероприятий?
9. Имело ли место выбытие основных средств природоохранного назначения в проверяемом периоде? Вследствие чего произошло такое выбытие?
10. Есть ли на предприятии природоохранные основные средства, находящиеся на консервации, в ремонте? Предусмотрена ли замена таких основных средств на аналогичные на время консервации, ремонта?

Первые два вопроса проверяют наличие и функционирование контроля за технической исправностью природоохранных основных средств. В пользу надежности системы внутреннего контроля свидетельствует наличие специальной комиссии по приемке и надзору за исправностью основных средств, в которую входят специалисты соответствующей квалификации, периодическое проведение проверок, документирование их результатов, анализ и исправление выявленных недостатков.

Вопросы № 3, 4 имеют целью оценить действенность контроля за сохранностью основных средств природоохранного назначения.

Вопросы № 5, 6, 7 тестируют информативность системы бухгалтерского уче-

та клиента. Обособленный, детальный учет природоохранных основных средств позволяет с большей надежностью обеспечить выполнение задач бухгалтерского учета: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении; обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

При ответе «Да» на вопросы № 8, 9 аудитору следует включить в план

аудита сплошную проверку вновь поступивших и выбывших в отчетном периоде основных средств.

При положительном ответе на десятый вопрос аудитор должен запланировать проверить, обеспечивается ли замена природоохранных объектов, не происходит ли нарушение экологических норм выбросов, сбросов во время простоя природоохранных основных средств.

Для анализа обеспеченности предприятия объектами основных средств природоохранного назначения воспользуемся показателями, разработанными на основе системы коэффициентов анализа, приведенной О.Б. Самойленко³ (табл. 1).

3 Самойленко О.Б. Практика анализа финансово-хозяйственной деятельности по итогам года / О.Б. Самойленко // Налоговый учет для бухгалтера. – 2005. – № 1.

Таблица 1

Показатели, применяющиеся для анализа обеспеченности природоохранными основными средствами

Показатель	Расчет показателя и его характеристика
Доля природоохранных основных средств в валюте баланса	Отношение балансовой стоимости природоохранных основных средств, находящихся в распоряжении предприятия к валюте баланса. Рост этого коэффициента в динамике (от года к году), рассматривается как положительное явление
Доля природоохранных основных средств во всем объеме основных средств	Отношение первоначальной стоимости природоохранных основных средств к первоначальной стоимости всех основных средств предприятия

Показатель	Расчет показателя и его характеристика
Коэффициент обновления природоохранных основных средств	Отношение первоначальной стоимости основных средств, поступивших в отчетном периоде к их первоначальной стоимости на конец отчетного периода. Этот коэффициент показывает, какую часть основных средств, имеющихся на конец года, составляют новые основные средства
Коэффициент выбытия природоохранных основных средств	Отношение первоначальной стоимости основных средств, выбывших в отчетном периоде, к первоначальной стоимости основных средств, сложившейся на начало года
Коэффициент годности природоохранных основных средств	Коэффициент годности основных средств рассчитывается как отношение балансовой стоимости основных средств фирмы к их первоначальной стоимости. Рост этого коэффициента в динамике рассматривается как положительный фактор
Коэффициент износа природоохранных основных средств	Отношение суммы износа всех основных средств предприятия к их первоначальной стоимости характеризует степень изношенности основных средств. Коэффициенты годности и износа в совокупности составляют 1 (100 %)

Аудитору важно проследить соотношение имеющихся на предприятии производственных мощностей и природоохранных объектов. Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры» аудитор рассматривает в сравнении объем имеющихся на предприятии природоохранных мощностей с общим объемом производства, объемом основных средств, являющихся источником загрязнения.

Анализу аудитора подвергаются природоохранные основные средства и активные основные средства, занятые в производственном процессе на предмет

технического состояния, износа, пригодности для использования, соответствия условий фактической эксплуатации правилам, установленным в технической документации.

При аудите основных средств необходимо ознакомиться с планом проведения природоохранных мероприятий предприятия, согласованных с органами исполнительной власти, осуществляющими государственное управление в области охраны окружающей среды. Такие планы могут включать мероприятия по приобретению, ремонту, модернизации основных средств природоохранного назначения. Аудитору следует проана-

лизировать фактическое выполнение плана. Нарушения в его исполнении влекут риск признания существующих на предприятии выбросов, сбросов сверхлимитными.

На завершающем этапе проверки аудитор оценивает влияние выявленных нарушений на достоверность финансовой отчетности. В табл. 2 обозначены показатели отчетности, которые отражают информацию о состоянии природоохранных основных средств.

В табл. 2 приведены формы непосредственно финансовой (бухгалтерской) отчетности, на которые может оказывать влияние экологическая дея-

тельность. Кроме того, в состав годового отчета организации может быть включена прочая информация, не входящая в состав финансовой отчетности. Например, в части экологической деятельности прочая информация может содержать данные о проведенных, планируемых природоохранных мероприятиях и их результатах; финансовые показатели по экологическим аспектам деятельности (размер затрат на экологические программы, объем природоресурсных платежей, стоимость природоохранных основных средств и другие); аналитические таблицы, коэффициенты, характеризующие экологичность производства.

Таблица 2

Соответствие экологических аспектов деятельности и показателей финансовой отчетности

Показатель экологической деятельности	Форма бухгалтерской отчетности	Строка бухгалтерской отчетности	Код строки	Примечание
Наличие и движение природоохранных основных средств	Бухгалтерский баланс	Основные средства	120	—
		Незавершенное строительство	130	—
	Отчет о прибылях и убытках	Прочие доходы	090	При реализации основных средств
		Прочие расходы	100	
	Отчет о движении денежных средств	Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов	210	
	Приложение к бухгалтерскому балансу	Раздел «Основные средства»	110–180	

Необходимо отметить, что согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность» в случаях, когда проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта является частью документа, содержащего помимо этой отчетности прочую информацию, аудитор должен рассмотреть такую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» аудитор должен принять во внимание, что нарушения могут вызвать не только финансовые штрафные санкции, но и оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица. В частности, несоблюдение определенных актов может привести к прекращению деятельности аудируемого лица или поставить под вопрос непрерывность его деятельности. Экологическими аспектами, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются следующие:

- неспособность обеспечить финансирование должных природоохранных мероприятий;
- потеря рынка сбыта, деловой

репутации, лицензии вследствие серьезных нарушений законодательства об охране окружающей среды;

- судебные иски против аудируемого лица по экологическим спорам, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица;
- внесение изменений в законодательство об охране окружающей среды.

По результатам проведенных процедур аудитор делает выводы об обеспеченности предприятия природоохранными основными средствами, соответствии имеющихся очистных объектов объемам вредного воздействия. Выявленные недостатки количества очистных сооружений или их качественных характеристик говорят о возможных рисках экологических нарушений, возникновения аварий, наступления ответственности за нарушение законодательства об охране окружающей среды, увеличения платежей за негативное воздействие на окружающую среду, отказа в выдаче разрешительных документов на природопользование. При наличии существенных искажений информации о природоохранных основных средствах в отчетности или нарушений законодательства в области охраны окружающей среды аудитор отражает данный факт в аудиторском заключении.