

33с
Т-138

**НАЦИОНАЛЬНАЯ АКАДЕМИЯ НАУК
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**МЕЖВЕДОМСТВЕННЫЙ ДИССЕРТАЦИОННЫЙ
СОВЕТ Д 08.00.102**

На правах рукописи
УДК 504.03:657:657.6

Тажобаев Серик Дуисеналиевич

**ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ,
УЧЕТА, КОНТРОЛЯ И АУДИТА
ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
(на примере Республики Казахстан)**

Специальность: 08.00.05 - Экономика и управление
народным хозяйством
08.00.12 - Бухгалтерский учет, контроль и
анализ хозяйственной деятельности

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Бишкек - 2000

Работа выполнена в Таразском государственном университете
им. М.Х. Дулати Республики Казахстан

Научный консультант - Заслуженный деятель науки и техники Республики
Казахстан, член-корр. Национальной Академии
наук Республики Казахстан, доктор экономических
наук, профессор **Сатубалдин С. С.**

Официальные оппоненты - Член-корр. Национальной Академии наук
Республики Казахстан, доктор экономических
наук, профессор **Туркебаев Э. А**
Доктор экономических наук,
профессор **Кажмуратов К. К.**
Доктор экономических наук,
профессор **Исраилов М. И**

Ведущая организация - Казахский государственный национальный
университет им. Аль-Фараби


Защита диссертации состоится 1 декабря 2000 г. в 14-00 час. на заседании
Межведомственного диссертационного совета Д 08.00.102 по защите докторских
(кандидатских) диссертаций в Национальной Академии наук Кыргызской
Республики по адресу: 720071, г. Бишкек, проспект Чуй, 265 А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Национальной Академии
наук Кыргызской Республики.

Автореферат разослан " ____ " _____ 2000 года.

Ученый секретарь Межведомственного
диссертационного совета

Д 08.00.102, к.э.н., доцент



Камчыбеков Т. К.

1. Общая характеристика работы 3

Актуальность темы исследования. Проблемы природоохранной деятельности во всем мире обрели сегодня исключительную актуальность, стали одной из важнейших государственных задач, от решения которых зависит благосостояние не только нынешнего, но и будущих поколений. Казахстан поддерживает мировое сообщество в отношении практической реализации концепции устойчивого развития и международного подхода к решению этих проблем.

Анализ состояния окружающей природной среды в Казахстане показывает, что в республике практически отсутствуют регионы, благополучные в экологическом отношении. Во многих случаях производственная деятельность в отраслях народного хозяйства осуществляется в масштабах, идущих вразрез с экономическими законами. Эти процессы зашли так далеко, что без изменения способов и методов экономики природные ресурсы и природные условия в отдельных регионах будут поставлены на грань полной деградации. Таким образом, социальные, экономические и экологические последствия катастрофы огромны и требуют принятия безотлагательных мер, которые позволили бы существенно повысить роль и значение природоохранной деятельности и обеспечить ее эффективное управление.

Как указывает Н. Назарбаев: «На переломе века можно взвешенно оценить ряд принципиальных позиций уходящего столетия в области природопользования»,* и далее он отмечает: «Природоохранной политике должны также соответствовать реальные цены за используемые природные ресурсы, что, несомненно, снизит их нерациональное потребление. Имеется возможность в полной мере реализовать права и полномочия местных и властных региональных структур, установить строжайший государственный и экономический контроль над соблюдением природоохранного законодательства».**

Для решения экологических проблем необходим эффективный экономический механизм управления природопользованием. Экономические аспекты природоохранной деятельности должны подчиняться экономическим законам, выражать содержание производственных процессов и быть связанными с воспроизводством природных ресурсов и развитием самого производства.

Необходимо создать государственную систему экологической безопасности Республики Казахстан, способную управлять органами областного уровня, так как именно они в первую очередь заинтересованы и несут ответственность по обеспечению необходимого уровня качества компонентов природной среды, здоровья и продолжительности жизни

* Назарбаев Н.А. Рынок и социально-экономическое развитие. - М.: Экономика, 1994. с.341.

** Там же. с.342.

населения региона.

Принятие в 1992 - 1999 годах ряда законов, указов и стратегической программы развития Казахстана до 2030 года, обнародованной в октябре 1997 года Президентом Н. А. Назарбаевым, придало значительный импульс теоретической мысли в области экономики природопользования, изменило существующий до этого дискриминационный порядок решения экологических проблем и позволило установить государственный контроль над экологической безопасностью Казахстана. Появилась возможность реально решать задачи природоохранной деятельности. Механизм экономического управления и организация учета, контроля и аудита природоохранной деятельности в Республике Казахстан в целом отстает от практики организации охраны окружающей среды развитых стран. В этих условиях необходимо создать государственную систему управления охраны окружающей среды, изменить существующую систему решения проблем природоохранной деятельности на основе разработки теоретических и методологических подходов задач бухгалтерского учета, контроля и аудита. Кроме того, действующие принципы и критерии функционирования системы управления природоохранной деятельностью и их организация в целом по Республике Казахстан не отвечают нарастающим требованиям рынка, не обеспечивают действенность учетных и аудиторских процессов. Эти обстоятельства и необходимость совершенствования организации управления, учета, контроля и аудита природоохранной деятельности в Республике Казахстан, по существу, и предопределили выбор темы исследования.

Степень разработанности проблемы. В условиях переходного периода ряд теоретических и методологических проблем экономики природоохранной деятельности оказался вне поля зрения отечественных исследователей. К ним относится недостаточность изучения основных направлений создания целостной системы организации управления, бухгалтерского учета, контроля и аудита природоохранной деятельности. Без дальнейшего углубления методологии экономической науки нельзя довести до логического завершения изучение экономики природоохранной деятельности.

В основу данного исследования легли труды известных ученых по проблемам экономики природопользования в условиях реформирования и адаптации к международным стандартам бухгалтерского учета, контроля и аудита. Опубликованные научные работы авторов в основном описывают недавно принятые изменения законодательства или отдельные аспекты систем охраны окружающей среды (ООС), где полностью игнорируется проблема организации управления, учета, контроля и аудита природоохранной деятельности. Но, вместе с тем, в научном исследовании мы опирались на работы ученых Р. Адамса, К.А. Атышева, У.Б. Баймуратова, С.Б. Байзакова, Дж. Бартельса, Р. Грей, К.Ш. Дюсембаева, М. С. Ержанова, Ю. М. Иткина, М.И. Исраилова, К. К. Кажмуратова, Т.К.Койчуева, М.К. Мамырова, К.Н. Нарibaева, К.О. Окаева, К.О. Отарбаева, В. К. Радостовца, С.С. Сатубалдина, Ж.С.Садыкова, М.С.Танкопий, С.Т. Тлеубергенова, Э. А. Туркебаева, Д. У.,

Уракова, А. Д., Шеремета, С. М. Шапигузова, Т.Ш. Шорманова, А. В. Шевчука и других.

Таким образом, выбранная автором тема диссертационной работы ранее не была достаточно исследована и нуждается в значительном потенциале дальнейшей разработки.

Цель диссертационной работы состоит в том, чтобы определить и обосновать пути реализации механизма управления природоохранной деятельности и на основе совершенствования традиционных методов и приемов учета, контроля и аудита изучить научные направления в развитии природоохранной деятельности в Республике Казахстан.

К числу **основных задач**, обеспечивающих достижение цели исследования, относятся:

- на основе анализа развития экологической обстановки казахстанской части Приаралья раскрыть социально-экономическую сущность природоохранной деятельности и показать ее роль в условиях формирования рыночных отношений;
- изучить действующие законы об охране окружающей среды и другие нормативно-правовые документы по природоохранной деятельности и дать конкретные предложения по их совершенствованию;
- разработать теоретико-методологические основы управления природопользованием и определить пути реализации механизма регионального его управления;
- разработать предложения по совершенствованию инвестирования природоохранной деятельности;
- раскрыть и углубить сущность и содержание понятия управленческого учета в системе природоохранной деятельности и ее роли в организации бухгалтерского учета;
- разработать практические рекомендации по организации учета затрат на природоохранную деятельность;
- обосновать и конкретизировать организацию стандарта бухгалтерского учета природоохранной деятельности;
- создать концепцию создания программно-целевой ориентации и организационной структуры государственного контроля природоохранной деятельности;
- рассмотреть научно-обоснованные рекомендации по совершенствованию налогового законодательства недропользователей и обосновать налогообложение природоохранной деятельности в условиях развития рыночных отношений;
- обосновать понятие современного экологического аудита и внести рекомендации по совершенствованию экспертизы экологического воздействия на окружающую среду и здоровье населения;
- выработать предложения по технологии организации и проведения аудита природоохранной деятельности.

Объектом исследования является природоохранная деятельность субъектов, как комплекса взаимоотношений, возникающих в связи с охраной окружающей среды и рациональным использованием природных ресурсов на территории Казахстана (наиболее детально исследована Кызылординская область).

При изучении характеристик и отдельных элементов системы организации управления, учета, аудита и контроля субъектов автор уделяет, прежде всего, внимание на специфические аспекты, относящиеся исключительно к природоохранной деятельности. Выбор объекта исследования обусловлен необходимостью изучения организационных, информационных и экономических взаимодействий в процессе выработки и принятия управленческих решений на конкретной территории с целью повышения эффективности функционирования бухгалтерского учета, государственного контроля и аудита природоохранной деятельности предприятия.

Предметом исследования является сложившаяся система и современные особенности процесса экологического учета, контроля и аудита, а также проблемы организации системы управления природоохранной деятельности в условиях рыночных преобразований.

В качестве информационной базы исследования послужили Законы Республики Казахстан, Указы Президента и Постановления Правительства Республики Казахстан, программные документы по проблемам природоохранной деятельности, нормативные, методологические и инструктивные положения по бухгалтерскому учету и аудиту, справочные и статистические данные, исследования международных организаций по Казахстану, материалы конференций по управлению, бухгалтерскому учету, контролю и аудиту природоохранной деятельности, а также охраны окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов.

Теоретической и методологической основой получения научных результатов в соответствии с поставленной целью исследования послужили работы ведущих отечественных и зарубежных специалистов, посвященные бухгалтерскому учету, контролю и аудиту, а также организации управления природоохранной деятельности. Методология исследования базируется на принципах системного подхода и его положениях по изучению процессов регионального развития охраны окружающей среды. В основе исследования лежит теория управления, макро- и микроэкономические процессы, правовые основы, регламентирующие процессы использования природных ресурсов на территории Республики Казахстан. Используются и изучены основные выводы и положения современного экологического менеджмента и маркетинга, взаимосвязь современных проблем природоохранной деятельности.

Специфика цели и задач исследований обусловили сбор, анализ и обобщения ряда теоретических разработок исследований специалистов-экологов в области природопользованием и охраны окружающей среды. В процессе получения научных результатов исследования материалы обрабатывались с использованием методов и приемов сравнительного анализа, статистических

методов средневзвешенной оценки состояния целостной системы управления и регулирования процесса учета и аудита природоохранной деятельности, методов экспертной оценки для определения количественных и качественных характеристик отдельных факторов.

Научная новизна работы заключается в разработке теоретических и методических основ создания системы управления, направленных на развитие и совершенствование методологии и организации учета, контроля и аудита природоохранной деятельности.

На защиту выносятся теоретическое обобщение и научный подход к решению задач дальнейшего совершенствования управления, учета, контроля и аудита природоохранной деятельности с точки зрения их взаимосвязанного обоснования и практической реализации.

- На основании выполненных исследований сформулированы следующие положения, отражающие **научную новизну** работы:
- разработаны предложения по эколого-экономическому и социальному развитию казахстанской части Приаралья и меры по ослаблению негативных последствий экологической катастрофы Аральского моря;
- выработаны рекомендации по реализации методов экономического воздействия на восстановление экологического равновесия в Приаралье;
- раскрыта нормативная и законодательная основа обеспечения природоохранной деятельности в Республике Казахстан и даны предложения по ее совершенствованию;
- обоснованы теоретические основы построения регионального (территориальной) механизма управления природопользованием, определяющие концепцию создания программно-целевой ориентации и развития региона;
- разработаны предложения по совершенствованию инвестирования природоохранной деятельности в Республике Казахстан;
- сформулировано понятие и роль управленческого учета в системе природоохранной деятельности, как основного поставщика информации для управления экологическими процессами;
- систематизированы затраты на природоохранную деятельность и разработаны рекомендации по их организации учета;
- разработан стандарт бухгалтерского учета: «Учет операций экологического воздействия производства»;
- созданы методические основы построения организационно-технической последовательности формирования контроля и аудита охраны окружающей среды и использования природных ресурсов на региональном уровне;
- предложены платежи недропользователей обеспечить одинаковыми налоговыми обязательствами не зависимо от типов выбранного контракта и обосновано налогообложение дохода, полученного от передачи прав недропользователей;

- обобщены предложения по совершенствованию экспертизы экологического воздействия на окружающую среду и последовательность ее оформления;

- разработан стандарт аудита: «Аудит воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента».

Теоретическая и практическая ценность работы. Диссертационная работа является научным исследованием в области организации управления, бухгалтерского учета, контроля и аудита природоохранной деятельности, ее теоретических основ, методологических подходов и практических рекомендаций. В работе даны конкретные предложения по совершенствованию управления и учетной политике природоохранной деятельности в Республике Казахстан.

Результаты исследований и предложения автора вошли в разработки научно-исследовательского института эколого-экономических проблем при Таразском государственном университете им. М.Х. Дулати за 1997-1999г.г. и используются в работе Жамбылского и Кызылординского областных управлений охраны окружающей среды. Предложенные автором стандарты по учету и аудиту учтены Палатой аудиторов Республики Казахстан при их разработке. Основные положения диссертационных исследований нашли отражение в «Проекте региональной государственной системы управления природоохранной деятельности по обеспечению экологического равновесия в Приаралье» (1995-1997г.г.), в задании Международного фонда спасения Аральского моря: «О социально-экологическом развитии казахстанской части Приаралья», в Проекте 1.1. «Выработать общую стратегию вододеления, рационального водопользования и охраны водных ресурсов в бассейне Аральского моря» в соответствии «Программы конкретных действий по улучшению экологической обстановки в бассейне Аральского моря». Также рекомендуются для практического использования в проектах Компонента Е «Управления водными ресурсами и окружающей средой в бассейне Аральского моря» и Компонента А-1 «Региональная и национальная стратегия управления», разработанные Национальным комитетом Международного фонда спасения Арала и рабочими группами при выработке проектов межгосударственных правовых и нормативных документов, регулирующих вопросы совместного использования и защиты природных ресурсов от загрязнения с учетом социально-экономического развития региона.

Апробация и реализация результатов работы. Диссертационная работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита Таразского государственного университета имени М.Х. Дулати в соответствии с планом научно-исследовательских работ. Отдельные результаты исследования использовались автором в подготовке двух монографий «Управленческий учет и анализ природоохранной деятельности» и «Проблемы природоохранной деятельности: управление, учет и анализ», а также учебника «Экологический менеджмент» и ряда методических указаний. Отдельные материалы опубликованы в периодической печати и научных изданиях, докладывались на

международных, республиканских и региональных научных конференциях, совещаниях и семинарах. Часть результатов вошла в читаемые и разработанные автором лекционные и практические курсы в период 1991 – 1999 г.г. в Кызылординском государственном университете им. Коркыт-Ата и Таразском государственном университете им. М. Х. Дулати, а также используются в Южно-Казахстанском государственном университете им. М. Ауезова, в университете «Аулие-Ата» в курсах: «Управленческий учет», «Аудит», «Анализ хозяйственной деятельности» и «Экономика природопользования». Некоторые предложения автора внедрены в учебные планы экономических специальностей Таразского государственного университета им. М. Х. Дулати в виде спецкурса «Экологический менеджмент». Отдельные рекомендации, выводы и методические приемы использованы в научно-исследовательской работе «Эколого-экономическая оценка деятельности предприятий Приаралья при развитии многоукладной экономики» (1992 – 1995 г.г.) (Государственный номер № 0397 РК01019). При непосредственном участии автора разработано технико-экономическое обоснование создания Кызылординской специальной экономической зоны. Результаты исследований также находят применение в практической работе автора в качестве консультанта предприятий и организаций, работающих в условиях экологических бедствий.

Структура и объем работы. По теме диссертации опубликовано 31 работ общим объемом 50,62 п.л., в том числе две монографии, один учебник. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы из 217 наименований. Работа изложена на 320 страницах, содержит 35 таблиц, 2 рисунка, 7 схем.

Во введении предложена общая постановка проблемы, обоснована актуальность темы, определены цель и задачи исследований, раскрыта научная новизна и методологическая основа исследований.

Первая глава «Современное состояние и тенденции развития природоохранной деятельности казахстанской части Приаралья» посвящена исследованию концептуальных основ системы природоохранной деятельности. Анализ экологических проблем Приаралья явился исходной научной базой развития от частного к общему в теории экономики природопользования. Это позволило выявить этапы развития природоохранной деятельности в Республике Казахстан, отражающие в себе соответствующие идеи и проблемы организации управления, бухгалтерского учета, контроля и аудита природоохранной деятельности. Опираясь на нормативно-правовое обеспечение природоохранной деятельности и системное понимание предмета исследования, автор дает рекомендации по совершенствованию регионального управления природоохранной деятельности с организацией учетной политики субъектов.

Во второй главе «**Организация управления и инвестирования природоохранной деятельности**» анализируются экономические предпосылки организации управления природоохранной деятельности в

переходный к рыночным экономическим отношениям период и развитие экологической политики и определяются методы совершенствования региональной организации управления природоохранной деятельности. Здесь же предложены направления инвестирования природоохранной деятельности в Республике Казахстан и экономические основы учетной системы в формировании экологических фондов.

В третьей главе «Управленческий учет природоохранной деятельности» раскрывается место управленческого учета в системе природоохранной деятельности на уровне субъектов производства, представляется группировка затрат на природоохранную деятельность и их выделение в системе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемые в их себестоимость. Здесь же раскрывается методика организации управленческого учета природоохранной деятельности и автором обосновано предложение по разработке бухгалтерского стандарта "Учет операций экологического воздействия производства".

Четвертая глава «Государственный экологический контроль и перспективы развития аудита природоохранной деятельности» содержит анализ состояния государственного контроля природоохранной деятельности и предложения по организации управления и форм отчетности в виде Акта по контролю над природоохранной деятельностью предприятий. Раскрывается состояние государственной налоговой политики природопользования Республики Казахстан, ориентированной на становление налогообложения недропользователей. Представлена организация экологического аудита финансово-хозяйственной деятельности предприятий и разработан новый стандарт экологического аудита "Аудит воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента".

В заключении изложены основные результаты, выводы и предложения проведенного исследования.

2. ЗАЩИЩАЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В диссертации защищаются следующие основные положения.

1. Проблемы и меры по ослаблению негативных последствий сложившейся экологической обстановки в казахстанской части Приаралья. Суверенитет республики открывает перспективу осуществления единой эколого-экономической политики в Казахстане и государственное регулирование природоохранной деятельности и охраны окружающей среды. Выполненные исследования позволили определить основные параметры программы комплексного социально-экономического развития Республики Казахстан с учетом требований оздоровления экологической обстановки и выдвинуть кардинальные предложения по созданию системы управления природоохранной деятельности.

Было бы ошибкой не учитывать того, что в каждом экономическом регионе присутствуют те или иные природные факторы, лимитирующие освоение богатых природных ресурсов и развитие производительных сил. В условиях Приаралья таким фактором являются водные ресурсы. Для региона характерно резко выраженное несоответствие между богатыми земельными ресурсами и количеством поливной воды. В результате здесь существенно сокращается уровень развития ряда отраслей аграрного хозяйства, практически отсутствует промышленное производство.

Негативные изменения экологических процессов – в направлении снижения биопродуктивности экосистем Приаралья и Аральского моря, вызвали серьезные негативные изменения в социально-экономической сфере.

Переход к экологически безопасному и устойчивому развитию становится одним из приоритетных направлений развития Казахстана, что нашло отражение в стратегической программе "Казахстан-2030" и ее составной части - "Экология и природные ресурсы - 2030".

Одним из важнейших мероприятий при решении экологических проблем Южного региона является проведение комплексного мониторинга окружающей среды и определения состояния природоохранной деятельности.

Поиск путей решения этих задач для казахстанской части Приаралья, прежде всего для Кызылординской области, показал, что их следует органически увязывать с развитием всей системы производительных сил области. В соответствии с такой концепцией диссертант выполнил:

- оценку природных и экономических предпосылок развития и размещения производительных сил Кызылординской области;
- обосновал основные направления и параметры развития области с выделением проблем ее аграрно-промышленного комплекса;
- обосновал основные направления развития отраслей социальной сферы и путей повышения занятости ее населения;
- определил важнейшие направления решения экологических проблем в разрезе отраслей производства и во взаимосвязи с учетной политикой субъекта;
- предложил новые принципы территориального хозяйствования и самоуправления с учетом перехода экономики к рыночным отношениям.

Выполненные исследования позволили установить основные параметры программы комплексного социально-экономического развития Кызылординской области с учетом требований оздоровления экологической обстановки и выдвинуть кардинальные предложения по совершенствованию организации учета, контроля и аудита и попытаться в концептуальном виде рассмотреть информационные возможности учетной системы в природоохранной деятельности.

Исследования позволили выявить необходимость разработки комплексного механизма реализации вариантов поддержания Аральского моря и пути мобилизации внутренних резервов как области, так и республики по решению

проблем Арала. Обоснованы требования к государственным органам управления экономикой по привлечению научных и финансовых средств к проблемам региона по управлению и организации учета природоохранной деятельности. В числе важнейших задач в области решения экологических проблем Приаралья можно назвать:

- выделение дополнительных средств для ряда актуальных социальных и экологических проблем казахстанской части Приаралья;

- подготовка правительством специального постановления по реализации комплекса мер, направленных на преодоление отрицательных последствий высыхания Аральского моря для экономики и населения регионов;

- выработка общих стратегий вододеления, рационального водопользования и охраны водных ресурсов в бассейне Аральского моря.

В целом, выполнение намеченных мер позволяет рассчитывать на достижение цели - восстановление и сохранение экологического равновесия в Приаралье.

2. Существующая законодательная база об охране окружающей среды требует своего совершенствования. Управление природоохранной деятельностью невозможно без принятия соответствующих нормативных документов, обеспечивающих этот процесс. Это актуально не только для Казахстана, но и для других стран. На международном уровне этот пробел пытаются решить с помощью принятия соответствующих Конвенций, регулирующих проблемы управления, учета и аудита, возникающие при возникновении той или иной экологической ситуации.

Рекомендации, разработки, методические и нормативные документы для улучшения состояния окружающей среды можно сгруппировать следующим образом по:

- а) нормативно-техническому обеспечению природного равновесия;
- б) организации и управлению экологическими процессами;
- в) экономическому и финансовому управлению природоохранной деятельностью.

Для создания комплекса нормативно-технической документации, связанной с обеспечением реагирования общества на экстремальные изменения экологической ситуации в регионе, необходимо: провести паспортизацию промышленных объектов, усовершенствовать нормативную базу проектирования зданий, выполнить экологическое районирование территорий с точки зрения уязвимости природной среды, разработать требования к взаимодействию различных субъектов по ликвидации последствий и предлагается введение паспорта территории.

Особое внимание следует при необходимости уделять согласованию казахстанского законодательства с положениями актов международного права в области окружающей среды. В Казахстане разработаны очень важные законы и инструкции, направленные на охрану окружающей природной среды. Это Законы Республики Казахстан «Об охране окружающей среды», «Об экологической экспертизе», «Об экологическом контроле», «О платежах за

специальное природопользование», «Об охраняемых территориях и объектах государственного природно-заповедного фонда Республики Казахстан», «Об отходах производства и потребления», «О социальной защите граждан, пострадавших вследствие экологического бедствия в Приаралье», «О порядке исчисления и внесения специальных платежей и налогов недропользователей», «Об утверждении правил взимания платы за загрязнение охраны окружающей среды». В результате изучения правовых актов автором даны конкретные предложения по совершенствованию действующих законодательных, нормативных и методических документов, рекомендации по их разработке и дополнению для решения проблем экологии.

В работе отмечено, что в целях эффективного управления природоохранной деятельности нормативные и законодательные документы должны обеспечить:

- четкое определение и распределение обязанностей и полномочий между различными субъектами природоохранной деятельности;

- наличие взаимосогласованных и соответствующих экологическому состоянию нормативов;

- координацию в рассмотрении заявлений на получение разрешений по каждому альтернативному проекту. Конечной целью такой деятельности должна стать выдача разрешения на основе комплексной экспертизы, охватывающей всю природную среду;

- учет экологической и санитарно-эпидемиологической обстановки при выработке политики, планов и программ на национальном, областном и местном уровнях;

- изучение воздействия на окружающую среду действующих предприятий и установок, наносящих существенный ущерб, и внесение (при необходимости поэтапно) на основе результатов такого изучения надлежащих корректив и изменений с целью сокращения, ограничения и предотвращения отрицательного воздействия на природные факторы и здоровье человека;

- обязательный учет оценки воздействия на окружающую среду в процедуре санкционирования предлагаемых новых проектов экономического развития;

- предоставление государственными органами периодических отчетов о состоянии окружающей среды и вменение в обязанности субъектов регулярно сообщать компетентным органам информацию по вопросам окружающей среды;

- обязательный экологический учет и аудит субъектов хозяйственной деятельности, классификацию затрат результатов воздействия предприятий на окружающую среду, внедрение международных стандартов в этой области и изучение опыта зарубежных стран в области учета и аудита, экологической отчетности, финансового и управленческого учета;

- закрепление за общественностью права на доступ к информации об окружающей среде и принятие соответствующих процедур с учетом четко сформулированных ограничений, касающихся права на личную жизнь,

экономических методов управления. Они дадут возможность стимулировать внедрение безотходных, экологически чистых технологий, регулировать процесс размещения производительных сил при условии жесткого экологического ограничения, создавать условия проведения природоохранных мероприятий и природовосстановительных работ.

4. Предложения по совершенствованию финансирования природоохранной деятельности. Процесс преобразования структуры экономики в Республике Казахстан способствует появлению новых возможностей в сфере охраны природы. Для их использования необходимы экономические реформы, усиление природоохранных организаций и инвестиций, направленных на уменьшение и предотвращение загрязнения окружающей среды. Проведен анализ путей финансирования природоохранной деятельности в Республике Казахстан, который позволил сгруппировать донорские организации в соответствии с профилем их деятельности.

Финансирование природоохранной деятельности необходимо осуществить в двух направлениях: а) средства на восстановление природы; б) средства на систему мониторинга.

Причем средства на природоохранные мероприятия в основном берут из двух источников: кредиты; фонды охраны окружающей среды.

Автор заключает, что важным механизмом финансирования природоохранных проектов является совершенствование экологических фондов. Как правило, они должны действовать на основе средств, поступающих от экологических платежей и налогов. Полученные средства на льготных условиях представляются для инвестиций государственного и частного сектора, направленных на борьбу с загрязнением окружающей среды.

К основным видам источников финансирования некоторых природоохранных фондов относятся:

- налоги на загрязнение, как правило в сочетании со штрафами за загрязнение;
- налоги на товары;
- часть некоторых акцизных сборов или импортных пошлин;
- налог на использование минеральных ресурсов;
- налог на потребление воды (чаще всего).

Налоги на выбросы загрязнителей и штрафы относятся к наиболее часто используемым источникам финансирования в странах с переходной экономикой. В виду усложненного механизма управления и неэффективного механизма проведения законов сбор налогов часто оказывается низким.

Экономическое развитие Казахстана возможно только с учетом экологических интересов населения. А это в свою очередь требует создания системы финансирования природоохранной деятельности, главными целями которой должны стать:

- достижение и поддержание на оптимальном уровне благоприятной для человека среды обитания;

- рациональное использование природных ресурсов, обеспечивающее устойчивое социально-экономическое развитие;

- установление сбалансированности потребления и воспроизводства этих ресурсов, организация и использование в народном хозяйстве отходов производства и вторичного производства;

- обеспечение научно обоснованного сочетания экономических и экологических интересов общества при приоритете последних;

- возмещение ущерба, нанесенного нарушением правил и норм природопользования окружающей среде, населению, субъектами всех форм собственности;

- сохранение генетического фонда, ландшафтного и видового разнообразия природы;

- стабилизация экологического положения и улучшения среды в регионах и городах с неблагоприятной ситуацией;

- обеспечение безущербного использования природных ресурсов, основанного на ограничениях природопользования по территориям и экосистемам.

Подобная система управления должна регулироваться в границах той или иной области, с выделением внутри ее эколого-географических районов (ЭГР), отличающихся природно-климатическими особенностями для эффективного инвестирования природоохранных мероприятий.

Для каждого такого района должны быть разработаны системы характеристик:

- нормативные, представленные ограничениями природопользования;
- фактические, зафиксированные экологическим паспортом ЭГР.

Предполагается, что ограничения будут лимитироваться по нескольким направлениям.

Это, в первую очередь - определение зональных ограничений выбросов (сбросов) загрязняющих веществ, размещение отходов производства и потребления шумовых, электромагнитных, радиационных нарушений. Следует также ввести ограничения на использование природных ресурсов (воды, распахку земель, регулировать нагрузку на пастбища, контролировать вырубку леса и т.д.). Надо определить перечень отраслей, оптимальных для данного ЭГР и предельно возможный уровень их развития.

Внутри каждого ЭГР необходимо выделить территории с различной степенью активности хозяйственной деятельности - от неограниченной (в пределах установленных нагрузок), рекомендуемой для данного района, до полного ее запрещения.

Сравнение нормативных и фактических данных дает возможность объективно оценить экологическое состояние окружающей среды и объемы финансирования границ неблагоприятных территорий. Эти данные станут основой для разработки программных документов, схем охраны природы, комплексных экологических программ.

На основе экологического паспорта района и установленных нормативов необходимо разработать для каждого ЭГР зональную схему охраны природы (ЗСОП). В ней намечаются действия по направлению финансовых средств на снижение загрязнения, рациональности использования природных ресурсов, утверждаются основные направления развития субъектов, создание охраняемых территорий. В этом же документе устанавливаются конкретные показатели природоохранной деятельности для каждого этапа перехода от фактического состояния окружающей среды к нормативному.

Зональные схемы охраны природы, в свою очередь, должны служить основой для разработки Территориальной комплексной схемы охраны природы (ТерКСОП). В каждой ТерКСОП фондами охраны окружающей среды рассчитываются ставки финансирования за загрязнение окружающей среды для соответствующего субъекта на данной территории. В ТерКСОП отрабатываются все направления экологической деятельности, устанавливаются уровни загрязнения и использования природных ресурсов по годам на весь период до достижения нормативного состояния с учетом хозяйственного развития.

Для того, чтобы такая система управления и инвестирования работала, необходимо соответствующее нормативное обеспечение, четкая организация контроля и эффективная деятельность экологических фондов.

5. Совершенствование управленческого учета природоохранной деятельности. Современные радикальные политические и экономические преобразования в Республике Казахстан повлекли за собой необходимость создания соответствующих рыночным отношениям систем учета, аудита и налогообложения. Новые условия хозяйствования изменили цели и задачи бухгалтерского учета. Из важнейших направлений дальнейшего развития процессов реформирования национального учета представляется внедрение международных стандартов бухгалтерского учета в условиях становления рынка. Перед администрацией субъектов всех форм собственности встала новая задача - использовать такие приемы и методы учета и аудита, которые позволили бы наиболее целесообразно исчислить и адекватно оценить финансовые результаты для повышения инвестиционной привлекательности предприятия, создания реальных резервов роста капитальных вложений в производственную и социальную сферу, рационального распределения риска, снижения на законных основаниях налогового давления и реального отражения производственных затрат.

Управленческий учет, прежде всего, выполняет задачу оперативного управления результатами финансово-хозяйственной деятельности и ликвидностью предприятия и тем самым обеспечивает само его существование в рыночных условиях. В процессе управления реализуется стратегия функционирования и развития предприятия, полученные результаты сверяются с заданными целями, отклонения анализируются, принимаются соответствующие решения по устранению недостатков. Именно поэтому управленческому учету отведено центральное место в природоохранной

деятельности, так как с его помощью формируется информационная база анализа, аудита и контроля.

На наш взгляд, управленческий учет – это учет, осуществляющий решение задач природоохранной деятельности, связанных с информационным обеспечением процесса принятия управленческих решений.

С помощью управленческого учета должны производиться контроль охраны окружающей среды, формирование информационных систем менеджмента и маркетинга с учетом информации о природоохранной деятельности субъекта. Информация о природоохранной деятельности предприятия должна учитываться в базе ценообразования и использоваться для ведения переговоров. Управленческий учет позволяет анализировать эту информацию в процессе движения капитала и текущих операций налогообложения.

Экономическое управление субъектом связано с формированием издержек производства, связанных с экологией, определением цен на готовую продукцию (с учетом этих издержек), с образованием и использованием производственных затрат, в том числе на природоохранные мероприятия с обеспечением расчетов с деловыми партнерами, банками, бюджетом.

В процессе кругооборота средств субъекта немаловажное место должны занимать природоохранные мероприятия. На схеме - 1 представлены природоохранные мероприятия на стадии кругооборота средств субъекта. При правильной организации природоохранной деятельности эти мероприятия находят отражение на каждой стадии: снабжения, производства и реализации. Таким образом, структурно-логическая система управления природоохранной деятельности предприятия, прежде всего, должна быть обеспечена учетом, обеспечивающим внутренний контроль этой деятельности.

Только с помощью этой важнейшей функции контроля может быть обеспечен единый процесс комплексного управления природоохранной деятельностью. Управленческий учет обеспечивает систему природоохранной деятельности фактическими данными для аудита и анализа ее состояния.

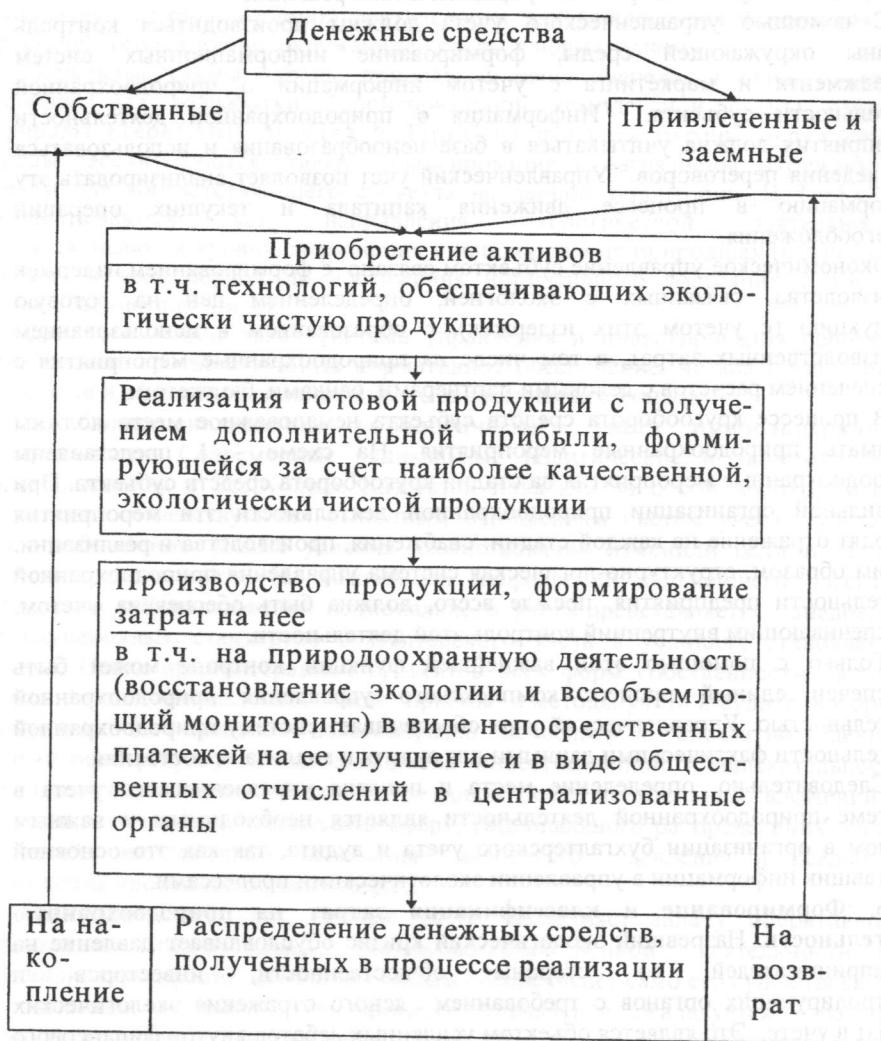
Следовательно, определение места и понятия управленческого учета в системе природоохранной деятельности является необходимым и важным этапом в организации бухгалтерского учета и аудита, так как это основной поставщик информации в управлении экологическими процессами.

6. Формирование и классификация затрат на природоохранную деятельность. Назревший экологический кризис обуславливает давление на предпринимателей со стороны общественности, инвесторов и контролирующих органов с требованием ясного отражения экологических затрат в учете. Это является объектом усиленных дебатов внутри финансового сообщества, и в этом вопросе уже имеется некоторый прогресс.

Необходимость выполнять требования, предъявляемые к охране окружающей среды, заставляют нести расходы на природоохранные мероприятия, которые растут с каждым днем.

Природоохранные мероприятия в стадиях кругооборота средств субъекта

Схема 1



Любое неблагоприятное воздействие на окружающую среду влечет за собой экологические проблемы, а значит и затраты на восстановление экологии. Природоохранные расходы – это расходы, связанные с охраной здоровья и безопасности населения, профилактикой аварий и обеспечением безопасности производственных процессов, ликвидацией последствий аварий и восстановительными мероприятиями.

Расходы на природоохранные мероприятия следует формировать по следующим направлениям:

- затраты на производство экологически чистой продукции;
- финансирование мероприятий на восстановление, нейтрализацию вреда, приносимого природе, производства продукции предприятия;
- расходы на экологический мониторинг;
- расходы природоохранной деятельности, повышающие эффективность производства;
- обязательные отчисления и налоги в централизованные органы и соответствующие фонды на проведение мероприятий государства по восстановлению экологии и всеобъемлющего мониторинга;
- экологические расходы будущих периодов.

Кроме расходов, связанных с обязательными отчислениями и налогами, затраты на природоохранные мероприятия могут оказаться во всех перечисленных направлениях. Они могут производиться на следующие нужды: очистные сооружения, утилизация, обезвреживание, изоляция, захоронение (складирование), капитальные вложения в природные объекты, внедрение малоотходных технологий, тарирование, транспортировка, сдача отходов на захоронение, организация работ по охране окружающей среды от загрязнения отходами производства.

В составе затрат на природоохранную деятельность большой удельный вес занимают расходы будущих периодов. Они представляют собой экологические обязательства предприятия. Их можно объединить в четыре основные группы:

- 1) связанные со временем, которые диктуются условиями договоров или соглашений по кредитам и инвестированию;
- 2) зависимые от этапов процесса развития производства (его объемов);
- 3) зависимые от внедрения технологических процессов производства;
- 4) подверженные влиянию нормативно-правовых актов в области природоохранной деятельности и соответствующего налогообложения.

Экологические расходы будущих периодов (как и любые потенциальные затраты) являются следствием событий предыдущих периодов и ожидаемых событий, последствия которых должны привести к снижению финансовых показателей деятельности субъекта. Эти расходы определяют исход из требований природоохранного законодательства, с учетом степени готовности предприятия удовлетворить эти требования или оплатить штрафные санкции, а также текущих и плановых затрат на осуществление природоохранных мероприятий компенсационного и примитивного характера.

Структура расходов будущих периодов включает следующие укрупненные компоненты:

- плановые затраты на природоохранное обеспечение текущей производственной деятельности;
- вероятные затраты на локализацию, смягчение и ликвидацию экологически опасных последствий внештатных и аварийных ситуаций природного и техногенного характера на предприятиях компании;
- обязательные платежи (нормативные, сверхнормативные, штрафы) в различные экологические фонды;
- затраты на участие в разных программах экологического оздоровления территории в зоне деятельности компании;
- затраты на ведение судебных дел и удовлетворение исков к компании экологического характера со стороны органов власти, юридических и физических лиц;
- затраты на формирование благоприятного общественного мнения и создание имиджа экологически безопасного производства на предприятиях компании.

Все составляющие структуры экологических расходов будущих периодов имеют частично возвратный характер, благодаря обеспечению прибыльности и частичной самоокупаемости природоохранной деятельности, получению льгот и привилегий, зачету обязательных платежей и т.п.

7. Методика организации бухгалтерского учета затрат на природоохранную деятельность. Аналитические счета определяются самими субъектами, исходя из требований по раскрытию в финансовой отчетности, а также для целей аудита и контроля.

На сегодняшний день все расходы, связанные с природоохранной деятельностью, согласно этому плану счетов, даже специальные платежи в бюджет и внебюджетные фонды можно учесть только в составе прочих и то в аналитическом учете. Это касается экологических инвестиций, связанных с экологией – счет 144 и экологических расходов будущих периодов – счет 343. Расходы же, связанные с другими направлениями, полностью растворяются во множестве других синтетических счетов. Затраты на природоохранную деятельность могут оказаться и на счетах подраздела 80 «Себестоимость реализованных товаров» (счетов – 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808), подраздела 82 «Общие и административные расходы» (счет -821), и на счетах подраздела 84 «Расходы по неосновной деятельности» (счетах – 841, 842, 843 844, 845) и т.д.

Как видно такой учет не позволяет сформировать информационную базу для анализа и аудита затрат на природоохранную деятельность, поэтому крайне важно сгруппировать эти затраты так, чтобы они были наглядны и эта информация была бы пригодна для организации бухгалтерского учета.

В диссертации обосновано выделить в разделе IX-«Счета производственного учета» – отдельный подраздел для учета затрат на природоохранную деятельность, а назвать его 96 «Расходы, связанные с природоохранной деятельностью», в составе этого подраздела открыть

синтетические счета:

- 961 – «Расходы, связанные с производством экологически чистой продукции»;
 - 962 – «Расходы, связанные с нейтрализацией вреда, приносимого природе от производства»;
 - 963 – «Расходы на экологический мониторинг»;
 - 964 – «Экологические расходы, повышающие эффективность производства».
- В подраздел 34 – «Расходы будущих периодов» раздела III – «Дебиторская задолженность и другие активы» следует добавить счет 344 – «Экологические расходы будущих периодов».

По дебету счетов подраздела 96 отражаются затраты на природоохранную деятельность в корреспонденции со счетами подразделов 11 – «Амортизация нематериальных активов», 13 – «Износ основных средств», 20 – «Материалы», 34 – «Расходы будущих периодов», 30 – «Задолженность покупателей и заказчиков», 31 – «Резервы по сомнительным долгам», 32 – «Дебиторская задолженность дочерних (зависимых) товариществ», 33 – «Прочая дебиторская задолженность», 35 – «Авансы выданные», 42 – «Денежные средства на специальных счетах в банках», 43 – «Наличность на валютном счете», 44 – «Наличность на расчетном счете», 45 – «Наличность в кассе», 63 – «Расчеты с бюджетом», 65 – «Расчеты по внебюджетным платежам», 67 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 – «Прочая кредиторская задолженность и начисления», 92 – «Вспомогательные производства», 93 – «Накладные расходы», 95 – «Брак в производстве». Ученные на предлагаемом счете 344 «Экологические расходы будущих периодов» подраздела 34 «Расходы будущих периодов», относящиеся к отчетному периоду, списываются в дебет счетов подраздела 96.

В Казахстане введенный стандарт бухгалтерского учета №7 и методические рекомендации к нему в части формирования состава и классификации затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), также как и в части формирования расходов, не включаемых в себестоимость товарно-материальных запасов и признаваемых расходами периода, – не учитывают расходы на природоохранную деятельность.

В работе автор рекомендует отдельным пунктом в III разделе «Состав и классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» методических рекомендаций к стандарту бухгалтерского учета №7 в части формирования состава и классификации затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), следует отразить статью затрат на природоохранную деятельность, в составе которой предложить учитывать все основные расходы, связанные с природоохранной деятельностью. В эту статью следует включить:

- расходы, связанные с производством экологически чистой продукции;
- расходы, связанные с нейтрализацией вреда, приносимого природе от производства;
- расходы на экологический мониторинг;

- экологические расходы, повышающие эффективность производства;
- затраты, связанные с очистительными сооружениями, утилизацией, обезвреживанием и изоляцией, захоронением (складированием), капитальными вложениями в природоохранные объекты, внедрением малоотходных технологий, тарированием, транспортировкой, сдачей отходов на захоронение, организацией работ по охране окружающей среды от загрязнения отходами производства;
- другие расходы, связанные с природоохранной деятельностью.
- Отдельным разделом методических рекомендаций к стандарту бухгалтерского учета №7 в части формирования расходов, не включаемых в себестоимость товарно-материальных запасов и признаваемых расходами периода, следует вести экологические расходы будущих периодов, куда включить расходы на:
 - научно-техническое и реализационное обоснование природоохранных мер и мероприятий, включая технологические и другие инженерные разработки;
 - информационное обеспечение природоохранной деятельности, включая аудит, создание и эксплуатацию геоинформационной системы;
 - реконструкцию производства и объектов социальной сферы с целью обеспечения экологической безопасности в зоне деятельности субъектов;
 - приобретение, эксплуатация и вывод из эксплуатации оборудования природоохранного назначения;
 - выполнение работ и услуг в рамках обеспечения экологической безопасности;
 - текущую очистку и рекультивацию территории в зоне деятельности субъектов;
 - утилизацию отходов;
 - консервацию или ликвидацию производств, включая очистку и рекультивацию территории;
 - обеспечение медико-экологических гарантий персоналу предприятий и населению подкомандных зон предприятий;
 - улучшение уровня жизни, культурно-социальных условий населения в зоне деятельности и влияния субъекта;
 - эколого-просветительскую и иную работу по формированию сознания, ответственности персонала и формированию общественного мнения;
 - операционные, управленческие и экспертные затраты.

Журналы-ордера и ведомости к журналам-ордерам охватывают все синтетические счета Генерального плана, которые делятся на активные и пассивные. Исходя из данного разделения, построение журналов-ордеров осуществляется преимущественно по кредитовому признаку, т.е. сальдо на конец месяца по синтетическим счетам Генерального плана должно быть кредитовым. Некоторые журналы-ордера предназначены для отражения бухгалтерских записей не только по кредиту синтетических счетов, но и записей дебетовых оборотов. В журналах-ордерах и ведомостях к журналам

-ордерам предусмотрена типовая корреспонденция счетов, которая обеспечивает правильную группировку хозяйственных операций. Кроме того, предусмотрен ряд свободных позиций (граф и строк) для отражения операций, учитывающих специфику деятельности организаций. Однако эти регистры не предусмотрены для учета затрат на природоохранную деятельность. Поэтому в регистры бухгалтерского учета следует ввести коррективы.

В журнале-ордере №10, предназначенном для учета операций по кредиту счетов подразделов 57 «Итоговый доход (убыток)», 71 «Возвраты проданных товаров и скидки с продаж, а также скидки с цены», 80 «Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)», 81 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг)», 82 «Общие и административные расходы», 83 «Расходы по процентам», 84 «Расходы по не основной деятельности», 85 «Расходы по подоходному налогу», 86 «Доходы (убытки) от чрезвычайных ситуаций и прекращенных операций», 87 «Доходы (убытки) от долевого участия в других организациях», ввести еще и учет операций по кредиту счетов предлагаемого подраздела 96 «Расходы, связанные с природоохранной деятельностью».

В журнале-ордере отражаются суммы кредитовых оборотов в разрезе синтетических счетов в корреспонденции с синтетическими счетами.

Суммы кредитовых оборотов подсчитываются по каждому синтетическому счету и отражаются по строкам «Итого по счету» с последующим отражением по строке «Всего». Затем данные суммы переносятся в Главную книгу.

В журнале-ордере представлены две таблицы: «Расчет чистого дохода за отчетный период» и «Расчет подоходного налога». Таблицы заполняются на основе соответствующих первичных документов и регистров (журналы-ордера №№ 11, 12 и др.), в которых отражены необходимые для этих расчетов показатели.

Для учета затрат на природоохранную деятельность в работе разработана и предложена форма «Ведомость - машинограмма к журналу-ордеру №10 учета затрат на природоохранную деятельность».

8. Разработка и реализация стандартов бухгалтерского учета природоохранной деятельности. Сегодня уже нельзя отмахнуться от проблемы бухгалтерского учета природоохранной деятельности, так как положение стало критическим, а с каждым годом решать задачи окружающей среды становится все труднее.

Бухгалтерский учет природоохранной деятельности позволяет решить задачи:

- повышения роли регулирования экономики в природоохранной деятельности;
- усиления контроля над расходами на природоохранную деятельность;
- реализации новых экономических возможностей (в частности рыночных), связанных с выпуском экологически чистой продукции;
- совершенствования менеджмента и контроля природоохранных мероприятий;
- составления отчетности о природоохранной деятельности, позволяющей сформировать информационную базу анализа;

- выполнения профессиональных обязанностей, связанных с охраной окружающей среды и здоровья населения, и соблюдения общественного интереса;

- усиления моральной ответственности людей, от которых зависит природоохранная деятельность.

Аспектами учета должны быть не только экологические затраты, но и источники их погашения (финансирования); экологический ущерб; экономический эффект от осуществления природоохранных мероприятий; расчеты предприятия с его контрагентами по оплате природопользования.

В диссертации обосновано, что учет природоохранной деятельности должен обеспечить не только отражение затрат, но и учет экологических обязательств.

Игнорирование экологических обязательств в бухгалтерском учете и, как следствие, не включение их в отчетность, опасно по многим причинам. Во-первых, акционеры могут пожелать учесть оценку этих обязательств в цене акций. Во-вторых, отсутствие определенной политики в отношении экологических обязательств может привести к тому, что управленческий персонал не будет своевременно обращать внимание старшего руководящего звена на экологические проблемы. В-третьих, за организацией может утвердиться репутация безответственной. И, наконец, акционеры могут попытаться возбудить иски против организации, не предоставляющей информацию.

Различен подход к элементам, составляющим сущность учета природоохранной деятельности.

В работе изложена сущность учета природоохранной деятельности – в достоверной информации, а ее обеспечение возможно только в случае преемственности всех видов учета. Далее подчеркивается, что особо надо оговорить о требованиях, предъявляемых к организации первичного учета на уровне предприятия, который должен обеспечить правильную, точную и достоверную фиксацию в первичных документах (машинных носителях) всех фактических сторон экологии на уровне хозяйствующей структуры.

Только качественная первичная информация о состоянии окружающей среды и природопользования, пройдя бухгалтерскую обработку, может служить основой достоверной отчетности.

Микроучет (учет на уровне предприятия) по всем элементам социальной экологии должен давать возможность получать показатели для обобщения в макроучете. Этот принцип особенно важен для формирования статистики на основе системы национальных счетов.

В учете природоохранной деятельности важен подход к использованию учетных измерителей. Данные, касающиеся природоохранной деятельности, и связанные с ней показатели, например, касающиеся ресурсов и продукции, должны отражать как натуральные, так и стоимостные измерители.

Следующая проблема учета природоохранной деятельности, решаемая в работе, касается учета экологических инвестиций.

Системы оценки эффективности инвестиций не стимулировали их вложения в мероприятия по охране окружающей среды. Это от того, что при анализе финансовых потоков не учитываются экологические затраты (или учитывается только малая их часть) и анализ основан на текущей информации, относящейся к короткому отрезку времени. Поэтому были разработаны новые подходы, типа методики оценки полной стоимости.

Экологические соображения должны играть особенно важную роль в принятии всех инвестиционных решений. Учет экологических инвестиций требует их качественную оценку от стадии проектирования до полного их освоения.

Для учета инвестиций в диссертации предлагается в подразделе 14 «Инвестиции» раздела I – «Внеоборотные активы» ввести счет 145 «Экологические инвестиции», на котором собирать информацию по получению инвестиций на природоохранную деятельность и по их освоению.

Экономика Республики Казахстан на пути перехода к жесткому рынку требует внедрения международных стандартов бухгалтерского учета.

Существующая система учета была порождена не потребностями предприятий, а требованиями административной системы управления, где информация собиралась и обобщалась в сотни форм бухгалтерского и статистического учета и отчетности. "Ценность" обобщенной информации можно представить на материалах сельскохозяйственных предприятий. Например, районное управление сельского хозяйства обобщало отчетность по двадцати совхозам района, область - по двумстам, республика - по двум тысячам. Начиная с обобщения на уровне района, отчетность давала "среднюю температуру в больнице": по ее данным принимать какие-либо решения было невозможно. Вывод из сказанного один: необходимо демонтировать сложившуюся из года в год разрастающуюся систему учета, создать на ее основе простую и доступную пониманию любого предпринимателя систему.

Для организации учета природоохранной деятельности автором разработан бухгалтерский стандарт «Учет операций экологического воздействия производства».

В связи с задачами исследования, в работе над стандартом выдвинуты на первый край экологические проблемы производства, которые оказывают отрицательное воздействие на природу. При этом автор исходил из того, что бухгалтерские стандарты природоохранной деятельности должны быть ориентированы не только на "учет операций экологического воздействия производства", но и, что принципиально важно, на соответствие национальным стандартам бухгалтерского учета Республики Казахстан.

В диссертации делается вывод, что необходимым элементом общей отчетности служит отчет о природоохранной деятельности. Несмотря на это, за исключением Нидерландов и Дании, в большинстве стран отсутствуют нормативные документы, регламентирующие требования к экологическому отчету.

Составление экологической отчетности не предполагает того, что держатели акций и инвесторы должны обязательно представлять собой основную группу владельцев. Поэтому экологическая информация может содержаться либо в годовых отчетах предприятий в виде экологических

показателей, представленных в произвольной форме, либо в отчетах по отдельным участкам работы предприятий, либо в информационных бюллетенях для рабочих и служащих.

Основными причинами составления экологических отчетов являются:

- давление, оказываемое на субъект наблюдательным советом;
- забота о моральном состоянии персонала;
- обязанность компании перед инвестиционным (финансовым) сообществом;
- демонстрация действующей в субъекте системы выполнения обязательств;
- фокусирование деятельности по охране окружающей среды внутри субъекта.

Чтобы получить точную количественную картину воздействия предприятий субъекта на окружающую среду, надо иметь полную и своевременную информацию о воздействии каждого производственного цикла на окружающую среду. Это необходимо для того, чтобы улучшить производственные показатели компании и повысить эффективность сохранения природных ресурсов и долгосрочную конкурентоспособность.

Отчет о природоохранной деятельности составляется и по результатам экологического обследования субъекта. При этом объем представленных в отчете сведений должен быть достаточен для оценки возможностей предприятия, составления констатирующей части бизнес-плана и предварительного технико-экономического обоснования (ПТЭО), а также отбора объектов для инвестиций.

В диссертации обосновано, что природоохранная деятельность все больше оказывает влияние на финансовое состояние субъекта, поэтому информация о расходах, связанных с природоохранной деятельностью, об экологических расходах будущих периодов, об обязательствах, связанных с экологией предприятия и о получении и использовании экологических инвестиций должны найти отражение в финансовой отчетности субъектов.

9. Новые подходы к реформированию государственного контроля природоохранной деятельности. Для осуществления государственного контроля необходимо руководствоваться следующими разработками:

- временным положением о порядке выдачи разрешений на размещение отходов, продуктов и материалов в природной среде;
- методическими рекомендациями по определению класса токсичности промышленных отходов и классификатором промышленных отходов;
- инструкцией по организации государственного экологического контроля над применением, хранением, транспортировкой и обезвреживанием пестицидов и минеральных удобрений;
- инструкцией по осуществлению государственного контроля над охраной окружающей природной среды от загрязнения промышленными отходами предприятий.

В условиях сложившегося государственного контроля природоохранной деятельности отмечается снижение роли Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды в общем положении охраны природы и рационального использования природных ресурсов. Природоохранная политика государства должна:

- установить госконтроль над экологической безопасностью;
- в полной мере реализовать права и полномочия местных региональных структур;
- установить строжайший государственный и экономический контроль над соблюдением природоохранных законодательств;
- использовать все экономические рычаги по контролю за природоохранной деятельностью субъектов;
- платежи и налоги должны соответствовать реальному использованию природных ресурсов;
- совершенствовать информационную базу экологической деятельности субъектов на основе действенности учетных и аудиторских процессов.

Государственный экологический контроль проводится с целью предупреждения и пресечения нарушений правил эксплуатации, определенных проектной документацией, нормами, правилами и для обеспечения соблюдения всеми государственными и общественными органами, государственными, частными и иными субъектами требований природоохранного законодательства.

На основе критического анализа существующих инструкции по осуществлению государственного экологического контроля над охраной окружающей среды от загрязнения автором выработаны конкретные рекомендации по их совершенствованию.

В целях эффективного государственного контроля в Республике Казахстан необходимо обратить внимание на совершенствование биологических средств защиты растений, уточнить редакцию инструкций, связанных с оросительными системами. Предложено в инструкции по осуществлению государственного экологического контроля над охраной окружающей среды от загрязнения средствами химизации подробно рассмотреть порядок проведения проверок.

В работе отмечено, что слабым ее звеном является оформление результатов проверок (акт). Акт предписания должен, кроме общих сведений о произведенном нарушении в объекте, содержать информацию, необходимую для определения финансовых издержек, принесенных нарушителем. В работе разработан проект Акта о результатах проверки природоохранной деятельности субъекта, который является первичным документом для организации учетной и аудиторской политики субъекта.

На титульном листе Акта приводятся данные о предприятии: наименование, адрес, ведомственная принадлежность, фамилия, имя, отчество

руководителя и других должностных лиц предприятия, уполномоченных работать с органами охраны окружающей среды.

В Акте по проверке природоохранной деятельности в краткой форме излагаются результаты проверки с указанием выявленных нарушений. В предписывающей части Акта четко формулируются меры по устранению выявленных нарушений с указанием сроков их выполнения и предоставления информации об их выполнении, а также основания для выдачи предписаний (статьи Закона, нормы и правила по охране природы). Данный Акт является основой определения ставки платы за загрязнение охраны окружающей среды, по которому будет вестись учет сверхнормативных затрат на природоохранную деятельность.

10. Состояние налоговой политики недропользования в республике. В работе дан анализ действующих в Казахстане специальных платежей и налогов недропользователей, порядок исчисления которых определен Указом Президента Республики Казахстан от 24 апреля 1995 года № 2235 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет». Налогообложению недропользователей посвящен VI раздел этого Указа. Так, с 1 декабря 1998 года принято Постановление Правительства Республики Казахстан «Об утверждении правил взимания платы за загрязнение охраны окружающей среды», где указано, что платежи за загрязнение окружающей среды и за нарушения природоохранного законодательства зачисляются в экологический фонд. Также уточнено, что нормативные платежи за загрязнения окружающей среды, предприятие - природопользователь относят на стоимость продукции (услуг) а платежи сверхлимитные и самовольное загрязнение окружающей среды взыскиваются из чистой прибыли предприятия - нарушителя. В Правилах указано, что ставки платы за загрязнение окружающей среды ежегодно рассчитываются государственными областными (городскими) фондами охраны окружающей среды и утверждаются соответствующими Акимами по согласованию с Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Казахстан.

В работе предлагается, что платежи и налоги недропользователей обеспечить одинаковыми налоговыми обязательствами, независимо от типов выбранного контракта (договор о совместной деятельности, договор о разделе продукции) включением применимого налогового режима в контрактах обоих типов. Контракт не освобождает недропользователей от уплаты других налогов и платежей, предусмотренных Налоговым кодексом. Необходимо регулировать налоговое обязательство от размера стоимости продукции, полученной государством по контракту о разделе продукции. В работе обосновано, что подлежит налогообложению доход, полученный от передачи прав. При передаче прав родственной компании не предусматривается никаких освобождений от налогообложения. Передача прав недропользователей в нефтяной отрасли достаточно распространена.

Для обеспечения законодательства природоохранной деятельности необходимо, прежде всего, его финансирование за счет соответствующих средств, что возможно только при налоговом контроле.

Таким образом, в Казахстане через налоговую систему контролируются, и то не в полной мере, только недропользователи и землепользователи. А организация рациональной системы налогообложения наиболее результативный вид контроля над природоохранной деятельностью.

11. Предложения по экспертизе экологического воздействия на окружающую среду. Контроль и аудит обеспечения экологической безопасности предприятиями и их экономическая ответственность за нарушение экологии очень важны. Однако на сегодняшний день даже среди специалистов нет единства в терминологии этих процессов.

Экологическое аудирование - это системный процесс получения и оценки объективных данных того, насколько соответствует организационная система, управление природоохранной деятельностью, а также функционирование оборудования экологическим целям, устанавливающим уровень их соответствия определенному критерию и представляющим результаты заинтересованным пользователям.

Особенностью реализации программ экологического аудита является и то, что практически вся природоохранная отчетность, составляемая экономическими субъектами (в отличие от финансовой отчетности), недостаточна и недостоверна. Так, по экспертным оценкам в статистическую природоохранную отчетность попадают данные примерно 15 - 25 % фактически образующихся выбросов, сбросов, отходов. В любых, официально представляемых предприятиями сведениях, наблюдается занижение величин фактического воздействия выбросов и сбросов на окружающую среду. В практике работы российских, как и казахстанских, предприятий сложилась, к сожалению, тенденция сокрытия экологической информации. В такой ситуации в экологическом аудировании на первое место, на наш взгляд, должна входить оценка соответствия деятельности экономического субъекта природоохранному законодательству и разнообразные дополнительные консультационные аудиторские услуги.

Для того, чтобы более четко разграничить задачи, цели и функции контроля, в работе предлагается техническую часть экологического контроля называть экспертизой экологического воздействия на окружающую среду и здоровье населения, а финансовую часть экологического контроля - аудитом воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента.

Экспертизу экологического воздействия на окружающую среду следует рассматривать как:

- механизм выявления, анализа и оценки явных и скрытых нарушений естественного состояния компонентов природной среды, приводящих к ее деградации, либо ухудшению условий проживания населения и экологических рисков в целом, непосредственно связанных с деятельностью предприятия, его функциональных подразделений;
- средство контроля над экологическими последствиями деятельности предприятия в целях предупреждения ликвидации допущенных нарушений природоохранных норм и правил;

- организацию гласности работы предприятия в части природоохранной деятельности и выпускаемой им продукции;
- инструмент для принятия решений о возможности и направлении последующей деятельности предприятия на данной территории (сохранение прежнего режима работы, реконструкция, модернизация, перепрофилирование, консервация, ликвидация отдельных цехов, участков, объектов, всего предприятия в целом);
- управленческий инструмент проверки предприятия изнутри и за его пределами с точки зрения соблюдения природоохранного законодательства и технических требований по защите окружающей среды.

Экспертиза экологического воздействия на окружающую среду должна обеспечить решение следующих вопросов:

- а) ответственности заказчика и эксперта за достоверность информации по проведенной экспертизе;
- б) доступности информации по проведенной экспертизе для общественности;
- в) ответственности всех участников за реализацию предложений по проведенной экспертизе;
- г) рассмотрения всех положительных и отрицательных экологических аспектов деятельности предприятия;
- д) прогноза зависящего от проверяемого субъекта состояния окружающей среды в будущем (экологический и специальный);
- е) разработки мероприятий по устранению неблагоприятных воздействий на окружающую среду;
- ж) оценки существующего воздействия проверяемого предприятия на состояние природной среды и соблюдение им установленных государством норм и ограничений;
- з) проверки обоснованности отнесения затрат предприятия на природоохранные мероприятия;
- и) определения достоверности экологической отчетности о соблюдении экологического законодательства и выполнения природоохранных мероприятий;
- к) оценки эффективности принятых экологических мер;
- л) отбора объектов капиталовложений;
- м) прогнозирования ситуации при росте объемов производства, выявления «скрытых» проблем, которые могут потребовать срочного вложения средств;
- н) подготовки данных об экологической ситуации для получения целевых кредитов от международных организаций.

В качестве информационной базы следует использовать действующие законодательные и нормативные документы, экологические паспорта и Акты о результатах проверок природоохранной деятельности субъекта.

Результаты экспертизы предлагается рассматривать и оформлять в виде экспертного заключения, которые состоят из:

- вводной части (данные об эксперте и о предприятии (наименование, адрес, реквизиты), на котором проводится экспертиза);
- программной части (указывается цель проводимой экспертизы, особенности физико-географических и метеорологических условий месторасположения предприятия, характеристика предприятия, потребность в природных ресурсах, социально-экономическая значимость объекта);
- основной части (дается характеристика источников воздействия и состояния компонентов природной среды, комплексная оценка уровня воздействия предприятия на окружающую среду, исследование действующей системы комплексного мониторинга);
- заключительной части (даются рекомендации предприятию по оздоровлению окружающей среды и улучшению условий проживания населения и программа природоохранной деятельности).

12. Технология организации и проведения аудита природоохранной деятельности. Хозяйственная деятельность любого субъекта, оказывающего воздействие на окружающую среду и вместе с тем осуществляющего природоохранную деятельность, должна быть объектом аудирования. В целях проведения аудита аудитор должен иметь доступ на территорию, занимаемую субъектом. В сопровождении ее сотрудника, который знает расположение служб и подразделений и производственный процесс, аудитор может проинспектировать местность и получить доступ к документации и нужным ему штатным работникам предприятия. Доступ к информации и работникам с целью получения от них информации существенен и должен быть разрешен руководством субъекта. Документация об уровнях выбросов, лицензии, информация о штрафах и контрактах (в том числе на удаление отходов), а также о взаимоотношениях с властями, может быть получена до выезда на место.

Но обеспечение контроля природоохранной деятельности не будет полным без учета финансовых показателей предприятия в свете экологии. Поэтому необходим аудит воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента.

Под аудитом воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента, на наш взгляд, следует понимать независимый аудит за расходами и обязательствами, возникшими в результате природоохранной деятельности и влияющими на финансовое положение предприятия.

Необходимо, чтобы субъекты, которые воздействуют на окружающую среду, подлежали обязательному аудиту. Итоговая часть этого аудиторского заключения должна быть опубликована в печати в обязательном порядке. Только гласность поможет государству в борьбе с экологическими проблемами.

В решении совета Палаты аудитором отмечается, что в условиях формирования рыночной инфраструктуры возрастает роль независимого финансового контроля – аудита. Развитие рынка аудиторских услуг и их инфраструктуры могут и должны стать одним из главных приоритетов экономической стратегии Республики Казахстан. Аудит является одним из действенных инструментов рынка. Он призван в переходный период, отразить более высокий уровень развития системы независимого финансового контроля и инфраструктуры рынка, способствовать повышению эффективности деятельности субъектов, всех форм собственности.

В части контроля природоохранной деятельности автором разработан проект стандарта аудита «Аудит воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента» для всех видов субъектов производства. Целью данного казахстанского стандарта по аудиту (КСА - №) является установление и осуществление руководства относительно того, что имеется в виду под пониманием воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента, объяснение важности этих знаний для аудитора или группы аудиторов, проводящих эту проверку, уточнение способов приобретения и использования этих знаний.

Для проведения аудиторской проверки аудитору необходимо иметь объективную оценку воздействия на окружающую среду и здоровье населения, производственного процесса предприятия, бизнеса клиента. Иметь в достаточном объеме или приобретать в процессе проверки знания об экологических проблемах клиента прямо или косвенно имеющих воздействие на финансовое состояние клиента, позволяющем аудитору устанавливать и понимать события, операции и практическую природоохранную деятельность, которые, по мнению аудитора, могут существенно влиять на финансовую отчетность, проверку или аудиторский отчет. Такие знания используются аудитором в оценке неотъемлемого риска и риска внутреннего контроля, определении содержания, сроков и масштаба аудиторских процедур субъектов природопользования.

Уровень сведений, необходимых для проведения проверки, включает основную информацию об экологических проблемах отрасли, к которой относится хозяйствующий субъект, а также углубленное знание о воздействии экологических ситуации на хозяйственную деятельность проверяемого субъекта. Список вопросов, подлежащих рассмотрению в специальной проверке, приводится в Приложении к данному стандарту.

Современные радикальные политические и экономические преобразования в Республике Казахстан позволили нам создать адекватные рыночным отношениям систему управления, учета, аудита и Госконтроль. Задачей современного учета на уровне хозяйствующего субъекта является основой формирования полной и достоверной информации имущественного и финансового состояния природоохранной деятельности субъекта.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ

1. На основе проведенного исследования автор пришел к выводу, что в Республике Казахстан отсутствуют территории благополучные в экологическом отношении. Анализ оценки экономических и природных ресурсов казахстанской части Приаралья свидетельствует о необходимости изменения способов и методов управления, учета и аудита природоохранной деятельности, т.е. подтверждается необходимость кардинальных изменений в существующих подходах к экологической безопасности в условиях перехода страны к рыночной экономике.

2. Раскрыты особенности нормативно-правовых документов, которые обеспечивают экологическую безопасность в Республике Казахстан и снижают воздействие субъектов на окружающую среду и здоровье человека. В этом направлении выявлены имеющие недостатки в действующих законах об окружающей среде и даны предложения по совершенствованию законодательных, нормативных и методических документов по природоохранной деятельности и разработаны по ним рекомендации и дополнения.

3. Природоохранная деятельность субъектов исследована с позиции регионального управления. Показаны достоинства и недостатки организационных форм управления охраной окружающей среды. Обоснован и раскрыт хозяйственный механизм управления природоохранной деятельности по региональному принципу и внедрению методов экономического управления.

4. Разграничены источники финансирования на основе учетной системы и определены пути мобилизации внутренних резервов, как области, так и республики по решению проблем экологии. Обоснованы требования к государственным органам управления экономикой по привлечению финансовых средств к проблемам региона. Для организации управления природоохранной деятельности необходимо применять применительно ко всем субъектам платежи в виде процентной ставки к объёму загрязнения природы в экологический фонд Казахстана, который финансирует экологические мероприятия.

5. Предложено регулировать систему организации управления в границах той или иной области с выделением внутри её эколого-географических районов (ЭГР), отличающихся природно-климатическими особенностями.

Внутри каждого ЭГР необходимо выделить территории с различной степенью активности хозяйственной деятельности – от неограниченной (в пределах установленных нагрузок), рекомендованные для данного района, до полного ее запрещения.

Сравнение нормативных и фактических данных даёт возможность объективно оценить экологическое состояние окружающей среды и определить границы неблагоприятных территорий. Эти данные станут основой для разработки программных документов, схем охраны природы, комплексных экологических программ и вопросов оптимального финансирования природоохранной деятельности.

6. Определено место и понятие управленческого учета в системе природоохранной деятельности. Дано определение управленческого учета

природоохранной деятельности, как учета, осуществляющего решение задач, связанных с информационным обеспечением процесса принятия управленческих решений по природоохранной деятельности.

7. Аргументировано, что классификацию расходов на природоохранные мероприятия надо формировать по следующим направлениям:

- затраты на производство экологически чистой продукции;
- финансирование мероприятий на восстановление, нейтрализацию вреда, приносимого природе, производства продукции предприятия;
- расходы на экологический мониторинг;
- расходы природоохранной деятельности, повышающие эффективность производства;
- обязательные отчисления и налоги в централизованные органы и соответствующие фонды на проведение мероприятий государства по восстановлению экологии и всеобъемлющего мониторинга;
- экологические расходы будущих периодов.

Кроме расходов, связанных с обязательными отчислениями и налогами, затраты на природоохранные мероприятия могут оказаться во всех перечисленных направлениях. Они могут производиться на следующие нужды: очистные сооружения, утилизация, обезвреживание, изоляция, захоронение (складирование), капитальные вложения в природные объекты, внедрение малоотходных технологий, тарирование, транспортировка, сдача отходов на захоронение, организация работ по охране окружающей среды от загрязнения отходами производства.

8. Раскрыты особенности организации отражения в учете затрат на природоохранную деятельность и их выделения в составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции.

Рекомендовано, что в генеральном плане счетов следует выделить в разделе IX- «Счета производственного учета»- отдельный подраздел для учета затрат на природоохранную деятельность, а назвать его 96 - «Расходы, связанные с природоохранной деятельностью». В составе этого подраздела открыть синтетические счета: 961- «Расходы, связанные с производством экологически чистой продукции», 962- «Расходы, связанные с нейтрализацией вреда, приносимого природе от производства», 963 - «Расходы на экологический мониторинг», 964 - «Экологические расходы, повышающие эффективность производства».

В подразделе 34 - «Расходы будущих периодов» раздела III - «Дебиторская задолженность и другие активы» следует добавить счет 344 - «Экологические расходы будущих периодов».

9. Введены коррективы в регистры бухгалтерского учета. В журнал-ордер № 10 введен еще и учет операции по кредиту счетов предлагаемого подраздела 96 - «Расходы, связанные с природоохранной деятельностью».

Для учета затрат на природоохранную деятельность разработана «Ведомость - машинограмма к журналу-ордеру № 10 учета затрат на природоохранную деятельность».

Учет инвестиции предлагается вести в подразделе 14 - «Инвестиции» раздела 1 - «Внеоборотные активы» на счете 145 - «Экологические инвестиции», на котором собирают информацию по получению инвестиций на природоохранную деятельность и по их освоению.

10. Становление рыночной экономики требует принципиального подхода к аспектам стандартизации бухгалтерского учета. Автор предложил проект бухгалтерского стандарта «Учет операции экологического воздействия производства», который позволяет организовывать учет природоохранной деятельности субъектов производства.

Рекомендуется информацию о расходах, связанных с природоохранной деятельностью, об экологических расходах будущих периодов, об обязательствах, связанных с экологией предприятия, и о получении и использовании экологических инвестиций отражать в финансовой отчетности субъекта.

11. Рассмотрены особенности и недостатки в организации государственного контроля природоохранной деятельности, предложены пути его совершенствования.

Разработана форма Акта для проверки результатов природоохранной деятельности государственным инспектором по охране природы в Республике Казахстан. В качестве первичного документа, характеризующего состояние природоохранной деятельности субъекта, предложено использовать экологический паспорт предприятия.

Разграничены задачи, цели и функции контроля. Техническую часть экологического контроля называют экспертизой экологического воздействия на окружающую среду и здоровье населения, а финансовую часть экологического контроля - аудитом воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента.

12. В качестве рекомендаций при проведении экспертизы экологического воздействия на окружающую среду в работе предлагается следующее.

Экспертизу экологического воздействия на окружающую среду рассматривать как:

- механизм выявления, анализа и оценки явных и скрытых нарушений естественного состояния компонентов природной среды, приводящих к ее деградации, либо ухудшению условий проживания населения и экологических рисков в целом, непосредственно связанных с деятельностью предприятия, его функциональных подразделений;
- средство контроля над экологическими последствиями деятельности предприятия в целях предупреждения ликвидации допущенных нарушений природоохранных норм и правил;
- организацию гласности работы предприятия в части природоохранной деятельности и выпускаемой им продукции;

– инструмент для принятия решений о возможности и направлении последующей деятельности предприятия на данной территории (сохранение прежнего режима работы, реконструкция, модернизация, перепрофилирование, консервация, ликвидация отдельных цехов, участков, объектов, всего предприятия в целом);

– управленческий инструмент проверки предприятия изнутри и за его пределами с точки зрения соблюдения природоохранного законодательства и технических требований по защите окружающей среды.

Предложена последовательность оформления экологической экспертизы: вводная, программная, основная и заключительная часть.

13. На основе изучения зарубежных методов организации природоохранной деятельности и с учетом современного состояния охраны окружающей среды в работе обоснована необходимость разработки стандартов аудита в природоохранной деятельности. Автором в работе предложен проект стандарта экологического аудита "Аудит воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента". Определены понятие аудита воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента как независимого контроля за расходами и обязательствами, возникшими в результате природоохранной деятельности и влияющими на финансовое положение субъекта.

3. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ИЗЛОЖЕНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:

Монографии, книги, брошюры

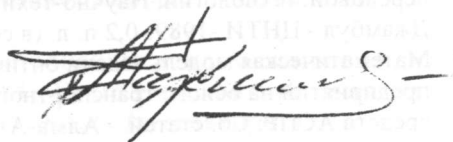
1. Управленческий учет, аудит и анализ природоохранной деятельности. - Алматы: Гылым. 1998. -12,3 п. л.
2. Проблемы природоохранной деятельности: управление, учет и анализ. -Монография - Тараз, ЖамУ. 1997. - 9,37 п. л.
3. Экологический менеджмент. Учебное пособие. - Тараз: ЖамУ. 1997 - 4,5 п. л. (в соавторстве).
4. Аудит и экспертиза природоохранной деятельности в Казахстане: Методическое указание. - Кызылорда: КПТИ, 1997.-2,0 п. л.
5. Учет операций экологического воздействия производства и экологическая отчетность: Учебное пособие. -Кызылорда: КПТИ, 1996 -1,25 п. л.
6. Методические указания по выполнению дипломных работ для студентов специальности 06.08 «Бухгалтерский учет и аудит». - Кызылорда. КИИАПП. 1995. -1,0 п.л. (в соавторстве).

7. Нормативный учет в местной промышленности (методологическое руководство по внедрению) - Алма-Ата: КазНИИНТИ. 1987 - 10,1 п. л.(в соавторстве).
8. Проблемы региональной организации управления природоохранной деятельности (Методическое указание). -Тараз: Университет "Алие-Ата", 2000. -1,0 п.л.(в соавторстве).

Научные статьи

9. Учет в Казахстане: международные перспективы. // Тез, Докл. молодых ученых на международной научно-практической конференции «Организация и методы аудита» 20 декабря 1996г.- М.: Экономический факультет МГУ, 1997. -0,2 п. л. (в соавторстве).
10. Экологические затраты - влияние Арала на деятельность предприятий.// Сб. Науч. Тр. юбилейной научно-технической конференции «Актуальные проблемы в экологии и природопользования», часть II.-Кызыл-Орда: КПТИ, 1996.-0,2 п. л.
11. Управленческий учет: понятие, классификация и особенности системы «Стандарт - Кост».// Сб. Науч. Тр. юбилейной научно-технической конференции «Актуальные проблемы в экологии и природопользования», в 2-х частях.- Кызыл-Орда: КПТИ, 1996.-0,2 п. л.
12. Международные стандарты бухгалтерского учета в Казахстане. //Налоговые и таможенные вести. -1997. -№37, Ташкент -0,1 п. л.
13. Система рынков. // Научной конференции «Наука и технология -93»: Тез. Докл. -Шымкент: Южно-Казахстанское отделение Национальной Академии Наук Казахстана, 1993. -0,2 п.л.
14. Потери сельхозпродукции: экономический анализ, пути снижения.// Совершенствование управления экономикой: Тез. Докл. областной научно-практической конференции. Джамбул - ЦНТИ, 1990г.-0,2 п.л.(соавторстве)
15. Классификация непроизводительных расходов и потерь.//Тез. Докл. областной научно-практической конференции «Совершенствование управления экономикой».- Джамбул - ЦНТИ -1990.-0,2 п. л. (в соавторстве).
16. Совершенствование анализа себестоимости продукции на основе нормативного метода // Областной научно-практической конференции «Повышение эффективности производства на основе внедрения новой или передовой технологии, Научно-технических разработок»: Тез. Докл.- Джамбул - ЦНТИ -1989.-0,2 п. л. (в соавторстве).
17. Математическая модель задачи оптимального развития хлебоприемных предприятий на основе транспортного фактора.// Внедрение методов и средств АСПР: Сб. статей. - Алма-Ата: НИИ АСПУ при Госплане Казахской ССР, 1984. -0,4 п. л. (в соавторстве).

18. Анализ расходов по вывозу сельскохозяйственных продуктов на хлебоприемные предприятия и резервы их снижения. Автореф. Дис. ... канд. экон. наук. - Алма-Ата: АИНХ, 1986г.-1,0 п.л.
19. Управление охраной окружающей среды в регионе Приаралья. //Казахстан и мировой опыт рыночной трансформации - Алматы: Казахстан даму институты, 1997. -0,35 п.л. (в соавторстве).
20. Налог на добавленную стоимость в Великобритании. //Бухгалтерский учет и анализ. - Минск: 1998. -№1.-0,35 п.л.
21. Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость в Великобритании. //Бухгалтерский учет и анализ.- Минск: 1998. -№1.-0,4 п.л.
22. Учет затрат на экологические мероприятия.// Сб. тр. профессорско-преподавательский состав ТарГУ им М.Х.Дулати. Выпуск №1, Тараз, ТарГУ, 1998. -0,2 п. л. (в соавторстве).
23. Экологический учет и проблемы ее развития. //Тауар. -1998. -№2. -0,4 п.л. (в соавторстве).
24. Экологический контроль над природопользованием и охраной окружающей среды. //Тауар. -1998. -№2. -0,3 п. л.
25. Экологический учет и ее развитие. //Вестник высшей школы Казахстана. - 1998. -№3. -0,3 п. л.
26. Проблемы аудита природоохранной деятельности в стратегии развития Казахстана.// Сб. тр. научно-практической конференции «Стратегия «Казахстан-2030» пути реализации в экономике регионов». Алматы, Гылым, 1998. -0,4 п. л. (в соавторстве).
27. Проблемы рынка труда и социального положения Жамбылской области.// Материалы научно-практической конференции «Казахстан-2030»: Процветания, безопасность и улучшения благосостояния всех Казахстанцев», Жамбыл, ТарГУ, 1998.-0,4 п.л.(соавторстве).
28. Решение задач безопасности природопользования в Республике Казахстан.//Геология. -1999. -№1.-0,3 п. л.
29. Место управленческого учета в области природоохранной деятельности. // Поиск, Алматы, -1998. -№4.-0,3 п. л. (в соавторстве).
30. Управленческий учет природоохранной деятельности. //Бухгалтерский учет и аудит. - 1998. -№3. -1,0 п.л.
31. Роль управленческого учета в системе природоохранной деятельности. //Сб. научн. трудов "Рациональное использование водных ресурсов при орошении, водоснабжении и обводнении" /КазНИИВХ - Тараз: ИЦ КазНИИВХ, 1999. - 0,35 п.л. (в соавторстве).



Аннотация

В Республике Казахстан практически отсутствуют регионы благополучные в экологическом отношении. Одним из решений экологических проблем является создания экономического механизма управления природопользованием. Для управления природоохранной деятельности необходима разработка и решение задач развития концептуальных основ бухгалтерского учета, аудита и контроля.

В ходе исследования выявлены основные принципы разработки механизма регионального управления и государственного контроля природопользованием как составной части социально-экономического развития региона. Даны предложения и рекомендации эколого-экономическому и социальному развитию и выявлены мероприятия по ослаблению негативных последствий Аральского моря.

Анализ законодательных, методических и нормативных документов свидетельствуют, что для улучшения состояния окружающей среды необходимо совершенствование организации регионального управления природоохранной деятельности. В работе обоснованы пути организации региональной системы управления природопользованием, сформулированы специфические принципы построения территориальных систем контроля и управления природоохранной деятельности.

Автором разработаны и рекомендованы бухгалтерские стандарты учета и аудита ("Учет операции экологического воздействия производства", "Аудит воздействия экологических проблем на финансовое состояние клиента"). Предложена форма Акта по результатам государственного контроля природоохранной деятельности в Республике Казахстан, разработаны первичные документы и учетные регистры по учету природоохранной деятельности, дана классификация затрат на природоохранную деятельность и рекомендованы предложения по экспертизе экологического воздействия на окружающую среду в условиях рыночной экономики. В Генеральный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов предложено автором дополнительные счета, которые позволяют повысить достоверность и оперативность учета затрат, объективность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), действенность и эффективность внутреннего контроля природоохранной деятельности. Особый интерес представляют предложения автора по отражению в учете затрат на природоохранную деятельность и определение места и понятия управленческого учета природопользования.

Составление экологической и финансовой отчетности автора позволяет повысить эффективность независимого аудита и качество оценки состояния природоохранной деятельности, что приводит к своевременному принятию оптимальных управленческих решений.

Аннотация

Казак Республикасында экологиялык маанайда ыңтайлуу аймактар жокко эсе. Бул маселенин чичилиш жолдорунун бири - жаратылышты пайдаланууну башкаруунун экономикалык моделин түзүү. Ал үчүн аталган тармакта бухгалтерлик эсеп, аудит жана көзөмөлдүн концептуалдык негизин түзгөн маселелерди чечүү жана жаңыдан иштеп чыгуу зарыл.

Изилдөөнүн жүрүшүндө аймактын социалдык - экономикалык өнүгүшүнүн бөлүгүн түзгөн тармактык башкаруу жана жаратылышты пайдаланууну көзөмөлдөө концепциясынын негизги принциптери аныкталды. Арал деңизинин терс таасирин азайтуу боюнча иш чаралар аныкталып, экологиялык - экономикалык жана социалдык өнүгүү боюнча сунуштар жана пикирлер берилди.

Усулдук, нормативдик жана мыйзамдык документтерди талдоо, айлана чөйрөнү коргоонун абалын чындоодогу тармактын жаратылыш коргоо иштерин уюштурууну өнүктүрүү керектигин аныктайт. Аны менен бирге бул иште жаратылышты коргоонун тармактык башкаруу системасын уюштуруунун теориялык негиздери берилип, жергиликтүү көзөмөл системасынын жана жаратылышты коргоо ишмердигин башкаруунун айрыкча принциптери аныкталган.

Автор тарабынан бухгалтерлик эсептин жана аудиттин стандарттары иштелип ("Өнүктүрүштүн экологиялык таасиринин эсепке алуу", "Экологиялык маселелердин кардардын акча-каражаттын абалына болгон таасирине аудит"), Казак Республикасынын жаратылышты коргоо боюнча мамлекеттик инспекторунун текшерүүсүнүн жыйынтыктары боюнча актысынын формасы сунушталган, ошондой эле рынок шартында жаратылышты коргоо ишмердигинин эсеби жөнүндөгү алгачкы документтер жана эсептик каттоо иштери, жаратылган. Бул боюнча чыгымдардын классификациясы иштелип чыгылган. Бухгалтерлик эсептин Генералдык эсеп планына кошумча эсепти киргизүү чыгымдарды эсептөөнүн тактыгына, ылдамдыгына жана аналитикалык жагдайына көмөк кылып, продукциянын (эмгек, кызмат көрсөтүү) наркын туура чыгарып, жаратылышты коргоо иштерине ички көзөмөлдү иштиктүү жана натыйжалуу жүргүзүүгө мүмкүнлүк берет. Жаратылышты коргоого чыгымдалган каражаттардын эсебин жүргүзүүдөгү сунуштар өзгөчө кызыгууну пайда кылып, башкаруу эсебинин орду жана түшүнүгү белгиленген.

Экологиялык жана финансалык отчетту түзүү көз карандысыз аудиттин натыйжалуулугун жогорулатат жана айлана чөйрөнү коргоо иштеринин абалына баа берүү сапатын көтөрөт.

Annotation

There are practically no ecologically safe regions in the Republic of Kazakhstan. One of the ecological problems' solutions is the creation of economical mechanism of nature use's management. Working out and solutions of the tasks of conceptual fundamentals of accounting, audit and control development are necessary for the management of nature guarding activity.

Basic principles of mechanism of regional management and governmental control of nature use as a compound part of region's social and economic development are revealed. Offers and recommendations on ecological economical and social development are given and measures on reducing negative consequences of the Aral Sea are revealed.

Analysis of legislative, methodical and normative documents testifies that the improvement of regional management of nature guarding activity is necessary for the improvement of environmental conditions. The ways of regional management of nature use organization are substantiated, specific principles of territorial control system construction and management of nature guarding activity are formulated in the work.

Book-keeping standards of accounting and audit ("The Accounting of Operation of Ecological Influence of Production", "The audit of ecological problems' influence on the client's financial conditions") have been worked out and recommended, an act form on the results of examination of nature guarding activity in the Republic of Kazakhstan has been offered, primary documents and accounting registers on nature guarding activity have been worked out, the qualification of expenditures on nature guarding activity in the conditions of market economy has been given, Additional accounts, which help to raise the authenticity and effectiveness of expenditures accounting, objectivity of production cost (work, services) calculation, effectiveness of inner control of nature guarding activity have been offered by the author to the General plan of book-keeping calculation accounts of subjects', financial and economic activity.

The accounting nature guarding activity's expenditure reflection and determination of the place and concept of managerial nature use's accountings are of special interest.

Working out of the author's ecological and financial account make it possible to raise independent audit's effectiveness and the quality of evaluation of nature guarding activity condition that leads to opportune acception of optimal managerial decisions.

Подписано к печати 26.11.2000 г. Формат бумаги I/16

Объем 2,5 п.л.. Тираж 100 экз. Заказ 7.

720040, Бишкек, ул. Панфилова, 237, Типография Академии Управления
при Президенте КР