

УДК 657

О.В. Коваленко

РАЗВИТИЕ ПРИНЦИПОВ И СПОСОБОВ ПОВЫШЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ ЭКОЛОГИИ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Аннотация. В статье рассмотрены основные подходы к повышению результативности бюджетного контроля в сфере экологии природопользования, проведен анализ бюджетного контроля затрат, даны предложения по организации внутреннего план-фактного анализ-контроля. Проанализировано развитие принципов и способов бюджетного контроля, как совокупности методов и процедур выявления сохранности активов, сверки плановых и фактических данных по оценке эффективности бизнес-процессов, обеспечивающих разумную уверенность по достижению целей экологизации производства, с целью формирования системы, способствующей своевременному выявлению и устранению отклонений количественных и качественных параметров бизнес-процессов от норм сертифицированного природопользования.

Ключевые слова: экологическая безопасность, бюджетный контроль в сфере экологии природопользования.

Oleg Kovalenko

THE DEVELOPMENT OF THE PRINCIPLES AND WAYS OF INCREASING THE EFFECTIVENESS OF BUDGETARY CONTROL IN THE SPHERE OF ECOLOGY OF NATURE

Annotation. The article describes the main approaches to improving the effectiveness of budget control in the sphere of natural resource use ecology, the analysis of the budget cost control, the proposal on organization of the internal plan-fact analysis-monitoring the development of the principles and methods of budgetary control, as the aggregate of methods and procedures for identifying safeguarding of assets, reconciliation of planned and actual data to assess the effectiveness of business processes providing reasonable assurance to achieve the goals of cleaner production with the aim of forming a system capable of timely detection and elimination of deviations of the quantitative and qualitative parameters of business processes from the rules in the certified environmental management.

Keywords: environmental safety, budget control, environmental sciences.

В российских нормативных актах определение термина «система бюджетного контроля» приводится в некоторых аудиторских стандартах. Система внутреннего контроля – это процесс, организуемый руководством природопользователя, методическая часть которого готовится совместно бухгалтерией и финансовым отделом, утверждается собственниками. Общепризнанным стандартом в области построения системы внутреннего контроля является Концепция бюджетного контроля, сформулированная американской некоммерческой организацией COSO [12]. С одной стороны, Концепция помогает природопользователям соблюдать требования разных государственных регуляторов в отношении принципов и методов бюджетного контроля, с другой – она полезна для реализации целей управления всеми видами бизнес-процессов, включая реализацию природоохранных проектов. В настоящее время Концепция COSO применяется крупными российскими природопользователями. По содержанию это объемный документ, раскрывающий информацию по построению системы внутреннего контроля, ее развитию и совершенствованию методов проверок, составления заключений и рекомендаций для руководства природопользователей. Рекомендации Концепции COSO реализуют три принципа контрольных действий в разрезе пяти элементов. Первый принцип – система внутрен-

него контроля – это не самоцель, она нужна для того, чтобы организация действовала эффективно и достигала поставленных целей (определенных объемов производства, продаж и так далее). Второй – даже идеальная система внутреннего контроля не панацея от всех проблем. И третий принцип – система внутреннего контроля должна быстро подстраиваться к изменяющимся условиям деятельности организации.

Природопользователи на корпоративном уровне управления и хозяйствования обязаны создавать приемлемые для специфики их деятельности системы бюджетного контроля, целью которых является проверка соответствия качества производственной деятельности природоохранным нормам и исполнение фискальных обязательств в сфере природопользования и экологии. Следовательно, рекомендации Концепции COSO для них следует рассматривать исключительно в качестве принципиальной концепции формирования собственной системы бюджетного контроля, органично сочетаемой с системой бюджетирования. Следует особо подчеркнуть, что многими учеными [1; 3; 8; 9; 10] и практиками система бюджетирования характеризуется как совокупность аналитико-контрольных процедур установления соответствия между плановыми и фактическими показателями производственно-технической, технологической, продуктовой, экономической, финансовой, налоговой, социальной, страховой, экологической, инфраструктурной и иных видов деятельности природопользователей. Нами полностью поддерживается такая методологическая характеристика системы бюджетирования, в которой внутренний контроль является инструментом проверки всех план-фактных показателей.

Внутренний план-фактный анализ-контроль (для краткости – бюджетный контроль) осуществляется в разрезе совершенных фактов хозяйственной жизни экологически сертифицированных природопользователей, а для тех, чья отчетность в сфере устойчивого развития подпадает по законодательству под обязательный аудит (НК «Роснефть»), проверяется практика ведения бухгалтерского учета в целом и отдельно по счетам учета экорасходов и экообязательств (оценочных и условных) и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательными предписаниями (общими и специальными) [2; 5; 7]. Средства бюджетного контроля следует определить как совокупность методов и процедур выявления сохранности активов, сверки плановых и фактических данных по оценке эффективности бизнес-процессов, обеспечивающих разумную уверенность по достижению целей экологизации производства, включая оценку деятельности специалистов контрольных служб, разделение их обязанностей, разграничение прав доступа к проверяемым объектам и процессам (согласование, утверждение содержания операций и способов их документирования), авторизация виновных при выявлении нарушений конкретных нормативов природопользования и применение соответствующих мер персональной или групповой ответственности. Создание системы бюджетного контроля, которая бы полностью гарантировала отсутствие отклонений, ошибок и неэффективности управления хозяйственной деятельности – не самоцель природопользователя. Его цель – формирование системы, способствующей своевременному выявлению и устранению отклонений количественных и качественных параметров бизнес-процессов от норм сертифицированного природопользования.

Одной из принципиальных характеристик результативного бюджетного контроля – наличие исследовательских анализ-контрольных процедур, позволяющих выявить на основе информации, зафиксированной в учете и отчетности, а также в Сводном мастер-бюджете, причин отклонений принятой природопользователем стратегии устойчивого развития от результатов тактических решений в этой области. Иными словами, результативное функционирование корпоративной системы бюджетного контроля предполагает, прежде всего, наличие адекватных поставленным целям показателей, идентифицированных из массива данных первичных учетных документов, учетных регистров, разной отчетности, системы бюджетирования, показывающих в комплексе соотношение затрат и результатов реализации природоохранных проектов. Результативными следует считать те контрольные про-

цедуры, которые при проверках содержания учетно-аналитических документов и отчетности показывают явные просчеты и ошибки принятых решений, помимо прочего, и в сфере экологии природопользования. Процедуры бюджетного контроля представляют собой экономически целесообразные и актуальные действия по минимизации рисков, влияющих на достижение экономическим субъектом целей эффективности бизнеса, включая реализацию социальных программ и экологически сертифицированного природопользования. Состав и содержание таких процедур показаны на рисунке 1.

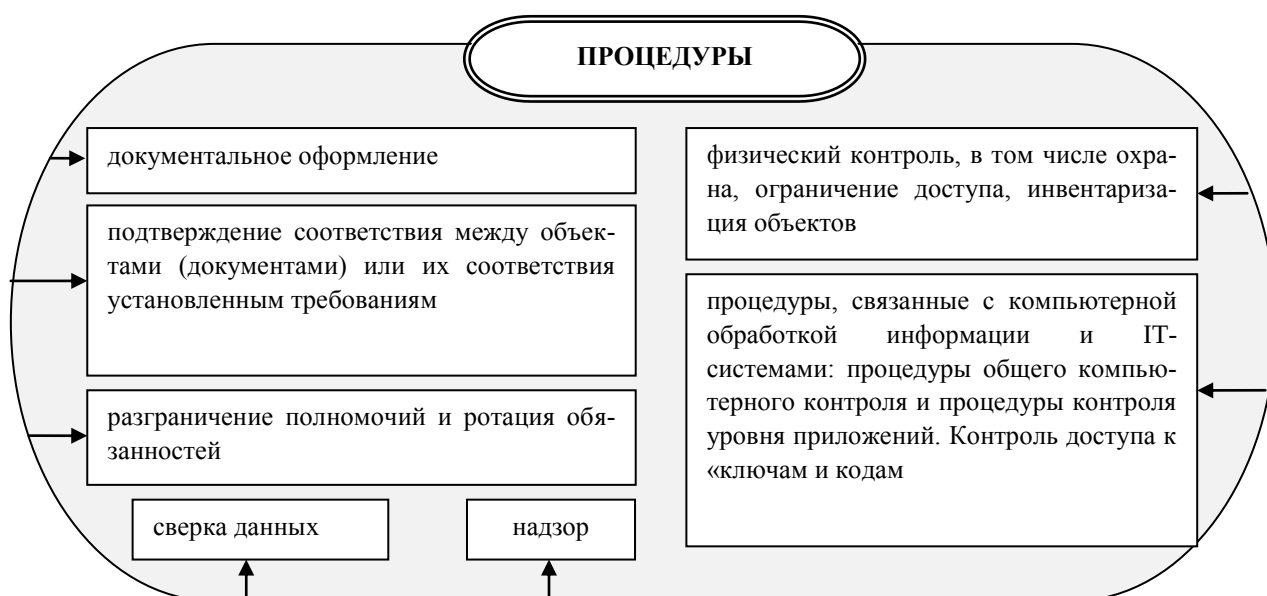


Рис. 1 Содержание процедур бюджетного контроля природопользователя

Как справедливо полагает Б. Н. Соколов, «функционирование системы бюджетного контроля будет более результативным, если в процессе работы контролеров будут соблюдаться следующие основные принципы:

1) ответственности – каждый субъект контроля за ненадлежащее выполнение контрольных функций, предусмотренных должностными обязанностями, должен нести экономическую и (или) дисциплинарную ответственность;

2) сбалансированности – субъекту контроля нельзя поручать выполнение функций, не обеспеченных соответствующими организационными (приказ, распоряжение) и техническими (программы, счетные и мерные устройства) средствами для их надлежащего исполнения;

3) своевременного сообщения о выявленных существенных отклонениях – информация о них должна быть оперативно доведена до лиц, непосредственно принимающих решения по данным отклонениям;

4) соответствия контролирующей и контролируемой систем – степень сложности системы контроля хозяйствующего субъекта должна в каждый конкретный момент времени соответствовать степени масштабности и сложности его бизнеса;

5) постоянства – система контроля должна действовать на постоянной основе, что позволит своевременно выявлять отклонения от плановых заданий и норм;

6) комплексности – весь комплекс объектов контроля в хозяйствующем субъекте должен быть охвачен различными формами в зависимости от уровня риска;

7) распределения обязанностей – функции работников аппарата управления распределяются между ними таким образом, чтобы выполнялись требования к формированию контрольной среды» [11].

Несмотря на то, что организация мероприятий бюджетного контроля сама по себе не гарантирует автоматического достижения целей, ее отсутствие или игнорирование вышеуказанных принципов создает больше возможностей для совершения ошибок или их необнаружения. Создавая систему бюджетного контроля, руководство природопользователя также должно придерживаться проверенного практикой правила избегать действий, которые могут неумышленно создавать для контролеров стимулы или соблазн сокрытия нарушений. Кроме того, проведение контрольных мероприятий должно базироваться на совокупности очевидных постулатов: первое – чрезмерный акцент на достижении явно недостижимых показателей или других операционных результатов, особенно имеющих краткосрочный характер и игнорирующих более долговременные риски, подтверждают факт безответственности руководства группы контроля; второе – использование схем вознаграждения контролеров, чрезмерно ориентированных на краткосрочные показатели при том, когда их обязанности распределены неэффективно, создает возможности для нарушений ресурсопотребления и экологии, а, следовательно, приводит к недостоверной отчетной информации природопользователя; третье – излишне мягкие или, напротив, строгие наказания за нарушения и злоупотребления в сфере экологически надежного природопользования провоцируют контролеров или к невнимательности проверяемых показателей, или же к так называемым искусственным придирам.

«Снятие» и обработка сведений о затратах на обеспечение экологически безопасного природопользования из названных выше информационных источников обязательны для последующей оценки результативности показателей деятельности природопользователя реализуемой внутрикорпоративной стратегии развития. Такого рода концентрация информации в одном документе природопользователя («Стратегия экономического развития» со всеми включениями: финансовая, налоговая, инвестиционная, социальная, экологообеспечительная и др.) требует, прежде всего, четкой градации экорасходов по определенным классификационными признаками. В систему информационного обеспечения деятельности службы бюджетного контроля природопользователя по охране окружающей природной среды входят документируемые количественные показатели о ресурсах; агентах, загрязняющих среду; объемах загрязнений; об источниках загрязнения; о санитарном состоянии окружающей среды и т.п. Содержащаяся в данном пакете документов информация в достаточном объеме отражает количество и качество веществ, загрязняющих землю, водоемы и атмосферу.

Проведенное исследование позволило выявить ряд затруднений с проведением контроля за качеством заполняемых бухгалтерами документов. Основная трудность связана с многочисленностью показателей эксплуатации окружающей природной среды, которые разделяются на показатели прямого и косвенного свойства. Если по контролю за параметрами прямых показателей (количество выбросов в атмосферу, кубометры загрязненных сливов и др.) имеются методические разработки, то по контролю за косвенными показателями таковых не существует. Отсутствуют однозначные характеристики состава и предметных видов таких показателей. Само понятие «косвенный показатель воздействия на окружающую природную среду» подвергается критике по разным причинам. Многие ученые утверждают, что нет ничего косвенного, что связано с измерением угрозы природной среде и находящимся в ней индивидуумам. Вся совокупность показателей экологии природопользования должна быть объектом бюджетного контроля хозяйствующего субъекта.

Главная цель бюджетного контроля в сфере экологии среды и природопользования многогранна. Во-первых, это своевременное выявление внешних и внутренних экстерналий, предопределяемых промышленным освоением природных ресурсов и вызванным им загрязнением окружающей среды. Во-вторых, это аккумулирование из специализированных субсчетов бухгалтерского учета и

системы бюджетирования актуальной информации об ущербе экологии природной среды, расходах (капитализируемых и текущих) по его минимизации и предотвращению в перспективе. В-третьих, это определение причин ущерба экологии среды и следствий, виновных лиц, оценка экономических потерь. В-четвертых, это разработка на основе такой информации инициатив в адрес руководящего состава природопользователя комплекса мероприятий в сфере его природоохранной деятельности.

Как свидетельствуют результаты проведенного нами исследования, решение вышеперечисленных задач сопряжено с трудностями методического свойства, поскольку все контрольные проверки проводятся специалистами отделов (департаментов) согласно типовым рекомендациям, выработанным COSO, недостаточно учитывающим национальные реалии хозяйствования в сфере природопользования. На наш взгляд, принципы бюджетного контроля могут быть типовыми, однако, методики проверок должны быть сориентированы на отраслевую специфику хозяйствования природопользователя, масштаб его бизнеса, наличие или отсутствие доли государственной собственности в структуре капитала, финансовую модель управления, учетную политику для финансовых, налоговых и управленческих целей. Трудности решения таких задач сопряжены и с недостатками выявления оценки ущерба, нанесенного природной среде промышленным освоением и переработкой природных ресурсов. В специализированной литературе до настоящего времени приводятся разные способы выявления такого ущерба и соответственно разные методики контрольных проверок его соответствия принятым в законодательстве нормам.

Для обеспечения сохранности и преемственности информации о результатах проведенных контрольных проверок, создания условий для оперативного анализа полученных данных бюджетного контроля, специалисты службы бюджетного контроля обязаны вести учет и хранение результатов контрольных проверок в соответствии с требованиями Положения Компании «Порядок проведения бюджетного контроля за состоянием промышленной безопасности, охраны труда и окружающей среды» и иметь доступ к дальнейшей обработке и анализу результатов контрольных проверок всех заинтересованных сторон (инвесторы, банки, страховые компании и др.). При установлении в ходе проверок нарушений и несоответствий установленным нормативам экологической безопасности производственных процессов, технологи и организации труда принимают решения об оперативном устранении обнаруженного несоответствия (коррекции, смягчении оказанных несоответствиями воздействий). Принятие таких решений возлагается на компетентных работников, выявивших несоответствия, руководителей бизнес-структур и руководство структурных подразделений. Коррекция направлена непосредственно на результат деятельности для приведения этого результата в соответствие с нормативными требованиями (официальными и локальными). Сроки выполнения коррекции устанавливаются руководителями служб бюджетного контроля в конкретных структурных подразделениях, где было выявлено несоответствие. В тех случаях, когда отклонения от нормативов могут повлечь ущерб окружающей производственной или природной среде, здоровью людей, то нарушение подлежит немедленному устранению, даже при отсутствии необходимого финансирования. Расходы на эти цели покрываются за счет нераспределенной прибыли (счет 84). Поскольку такая прибыль определяется после сдачи годовой отчетности, источником финансирования может быть созданный в Группе резерв на непредвиденные чрезвычайные обстоятельства, т.е. в бухгалтерском учете формируются оценочные обязательства (счет 96).

Таким образом, внутренний контроль в сфере обеспечения экологической безопасности природопользования – это систематический, независимый и документированный процесс получения свидетельств о соблюдении нормативов экологической безопасности используемого в производстве товарного продукта сырья, технологий, оборудования и организации труда, их систематизация с целью объективного оценивания степени выполнения официально установленных и локальных критериев экологизации всех промышленных циклов.

Библиографический список

1. Бодяко, А. В. Разработка внутрифирменных документов по оплате труда и расчетам с работниками в соответствии с новыми требованиями законодательства / А. В. Бодяко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 4. – С. 153–157.
2. Демина, Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность / Т. А. Демина. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 112 с.
3. Думнов, А. Д. Комплексный анализ экологических затрат в РФ: основные элементы и направления / А. Д. Думнов // Вопросы статистики. – 2005. – № 1. – С. 21–32.
4. Мироненко, В. М. Аудит отчетности экономических субъектов топливно-энергетического комплекса / В. М. Мироненко // Вестник Университета. – 2015. – № 3. – С. 159–163.
5. Пономарева, С. В. Концепции аналитического обеспечения целей управления рыночной стоимостью компании, ее бизнес-процессами и формирования отчетности : монография / С. В. Пономарева – М. : Издательско-полиграфическая фирма ЗАО «Лика». – 2012. – 269 с. – ISBN 978-5-98020-111-1.
6. Рогуленко, Т. М. Роль контроля в реализации функций управления рыночной экономикой / Т. М. Рогуленко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 15. – С. 35–40.
7. Рогуленко, Т. М. Теория системности научного познания экономических процессов и ее роль в развитии контроля управления компанией как социально-экономической системы / Т. М. Рогуленко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 3. – С. 173–177.
8. Саенко, К. С. Учет экологических затрат / К. С. Саенко. – М. : Финансы и статистика. – 2005. – 376 с.
9. Сенков, В. А. Налоговое стимулирование инновационной активности предприятий / В. А. Сенков, А. А. Беличко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 2. – С. 168–172.
10. Слиняков, Ю. В. Особенности формирования, становления и развития контроллинга в деятельности предпринимательских организаций / Ю. В. Слиняков // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 9. – С. 52–56.
11. Соколов, Б. Н. Внутренний контроль и аудит / Б. Н. Соколов // Аудит и налогообложение. – 2008. – № 12. – С. 378–385.
12. Управление рисками организаций [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_russian.pdf (дата обращения : 28.05.2016).