

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК [657:(476)(043)]

МАСЬКО
ЛЮДМИЛА ВЛАДИМИРОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ
АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ:
СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2014

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Папковская Пелагея Яковлевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте

Официальные оппоненты: Сошникова Людмила Антоновна, доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра статистики

Гизатуллина Вера Георгиевна, кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный университет транспорта», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Оппонирующая организация УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 22 октября 2014 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 20 сентября 2014 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Сошникова Л.А.

ВВЕДЕНИЕ

Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года предусматривает переход к эффективному функционированию реального сектора экономики страны в условиях его экологизации, что создает предпосылки для формирования экологического подхода к экономическим интересам общества, в том числе к бухгалтерскому учету. Современные условия хозяйствования обусловлены необходимостью сохранения окружающей среды и это обосновывает отражение экологических показателей в бухгалтерской отчетности. В связи с отсутствием урегулированности со стороны ведущих министерств, ведомств и изменяющегося законодательства требуется дальнейшее совершенствование теоретических положений учета и аудита экологических активов и обязательств.

Развитие международных экономических связей обуславливает активное реформирование системы бухгалтерского учета и аудита в республике и определяет интеграцию учета и аудита экологических активов и обязательств в единую систему, позволяющую формировать достоверную информационную базу для принятия оперативных решений по эффективному управлению рациональным природопользованием и охраной окружающей среды.

Различные аспекты реформирования бухгалтерского учета и форм отчетности организации с целью формирования информации о текущей природоохранной деятельности и природоохранных мероприятиях рассматривают многие зарубежные ученые: Е.М. Алигаджиева, Ю.В. Алтухова, Р. Грей, И.В. Замула, А.В. Зотов, Е.В. Ильичева, О.В. Латыпова, Э.К. Муруева, В.В. Палий, В.Ф. Палий, Ж. Ришар, К.С. Саенко, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Т.Н. Чепракова, А.И. Шигаев, В.Г. Широбоков. Необходимость учета природных ресурсов в системе счетов бухгалтерского учета устанавливают отечественные ученые: Д.А. Панков, П.Я. Папковская, А.П. Шевлюков, аспекты бухгалтерского учета земли разрабатывала С.Г. Вегера. Проблемы экономики природопользования исследуют: О.С. Шимова, А.М. Кабушко, А.В. Неверов; значительный вклад в развитие данного вопроса внес Н.К. Соколовский; недостатки отражения затрат природоохранной деятельности в статистической отчетности освещает Л.А. Сошникова.

Несмотря на значительное количество публикаций, посвященных проблемам развития учета экологических показателей, справедливо отметить отсутствие комплексных разработок по совершенствованию методических и практических аспектов бухгалтерского учета экологических активов и обязательств.

Актуальность вышеуказанных проблем и необходимость их решения в контексте устойчивого развития республики обусловили выбор темы, цель и задачи исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертационная работа соответствует направлениям исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета и аудита Полоцкого государственного университета. Результаты исследования нашли отражение в следующих темах научно-исследовательской работы, зарегистрированных и представленных в ГО «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь: «Развитие оценки, учета и экологического аудита земель промышленных предприятий как условие сохранения природно-экологического потенциала Полоцкого региона», разрабатываемой в рамках договора на выполнение фундаментальных научных исследований по проблемам истории и культуры, экологии и природопользования Придвинского края «Полоцк–2009» между Белорусским республиканским фондом фундаментальных исследований (БРФФИ), Министерством образования Республики Беларусь, Полоцким городским исполнительным комитетом Г 09 ПЛ-016 (№ ГР 20091318, 2009 г.); «Трансформация методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях перехода к устойчивому развитию Республики Беларусь» (№ ГР 20140159, 2014 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета и аудита экологических активов и обязательств в условиях сближения с международными стандартами финансовой отчетности и перехода к устойчивому развитию Республики Беларусь.

Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих задач:

- научно обосновать теоретические основы бухгалтерского учета экологических активов и обязательств на основе их экономической сущности, состава и классификации как новых объектов, для разработки методик бухгалтерского учета, регистров и форм отчетности, формирования полной и достоверной учетной информации и усиления контроля;
- провести системное исследование и разработать методику синтетического, аналитического и первичного учета экологических активов;
- провести системное исследование и разработать методику синтетического, аналитического и первичного учета экологических обязательств;
- исследовать учетно-аналитическое обеспечение природоохранной деятельности субъектов хозяйствования и разработать рекомендации по совершенствованию бухгалтерской отчетности;
- разработать методику аудита операций с экологическими активами и обязательствами на основе последовательной совокупности контрольных дей-

ствий, обеспечивающих достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и аудита экологических активов и обязательств, а *предметом* — действующие методики бухгалтерского учета и аудита экологических активов и обязательств в современных условиях хозяйствования. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен актуальностью отражения в учете и отчетности экологических аспектов деятельности организации, их недостаточной разработанностью в законодательстве и практической значимостью в современных условиях перехода к устойчивому развитию экономики.

Положения, выносимые на защиту. В результате проведенного исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- теоретическое обоснование необходимости достоверного формирования информационной базы в системе бухгалтерского учета об экологических активах и обязательствах субъектов хозяйствования, представленное раскрытием их экономической сущности для идентификации в качестве новых объектов учета и структуризацией терминологического аппарата, что позволило разработать их состав и классификацию по видам и направлениям деятельности (природопользование и природоохранная деятельность);

- методика учета экологических активов на основе предложенной структуризации соответствующих синтетических счетов, детализации объектов аналитического и забалансового учета, разработанного документального сопровождения хозяйственных операций природопользования и природоохранной деятельности. В отличие от действующего порядка обобщенного отражения показателей методика базируется на разработанной классификации их по видам (долгосрочные и краткосрочные) и направлениям (природопользование и природоохранная) деятельности, что обеспечивает формирование необходимой информации для представления внутренним и внешним пользователям;

- методика учета экологических обязательств, которая в отличие от действующей основывается на детализированной структуризации отражения информации в разрезе отдельных субсчетов «Экологические обязательства», открываемых к соответствующим синтетическим и забалансовым счетам, и аналитических счетов в разрезе видов обязательств (государственная поддержка по направлениям финансирования экологических активов и обязательств и видам деятельности). С целью покрытия экологических обязательств аргументирована необходимость создания резервов по установленным в Учетной политике организации нормативам с отражением их сумм на забалансовом счете в предложенной форме регистра, что позволит формировать базу данных об обязательствах и созданных резервах на устранение экологических последствий предпринимательской деятельности;

- рекомендації по совершенствованию бухгалтерской отчетности в виде предложенной формы приложения к балансу «Экологический отчет», информация которой аккумулируется на синтетических и аналитических счетах в соответствии с авторскими рекомендациями по детализации объектов учета экологических активов и обязательств. Это позволит получить необходимую структурированную информацию для заполнения форм статистической отчетности организации, будет способствовать достоверной оценке важности экологических вопросов аудируемой организации и обеспечит их доказательную базу, повысит экологизацию микроэкономических показателей, представляемых субъектами хозяйствования в формах бухгалтерской отчетности;

- методика аудита операций с экологическими активами и обязательствами на основе последовательной совокупности контрольных действий, направленных на проверку взаимосвязанных сегментов (природопользование и природоохранная деятельность) и обеспечивающих достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации. Она агрегирует следующие пошаговые процедуры: аудит первичных документов, аудит регистров аналитического и синтетического учета, аудит предложенной формы «Экологический отчет» и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это обеспечивает достоверность данных для оценки влияния на отчетность аудируемого лица экологических вопросов и обосновывает профессиональное мнение аудитора в аудиторском заключении.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета и аудита экологических активов и обязательств. Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения и выводы настоящего исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы экономики и права» (Барановичи, 2011, 2012), «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики» (Полоцк, 2011), «Republica Moldova: 20 de ani de reforme economice» (Кишинев, 2011), «Еколоого-соціалні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики» (Житомир, 2011), «Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste» (Вильнюс, 2012), «Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor» (Кишинев, 2012), «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю» (Житомир, 2012), «Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii» (Кишинев, 2012), «Облік,

Аудит, Фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців» (Харьков, 2012), «Устойчивое развитие: международные и национальные аспекты» (Полоцк, 2012), «Economic transformations and business prospects» (Вильнюс, 2013), «Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років» (Тернополь, 2013), «Contabilitatea și auditul în contextual interării economice europene: progrese și așteptări» (Кишинев, 2013), «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2013), «Проблемы и перспективы развития транспортных систем и строительного комплекса» (Гомель, 2013), «Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління» (Житомир, 2013).

Опубликованность результатов диссертации. По результатам проведенного исследования опубликовано 30 научных работ, в том числе 12 статей в научных рецензируемых журналах, 14 — в материалах конференций, 3 — в тезисах докладов конференций, 1 иная публикация; из них 12 публикаций, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (7,7 авторского листа), и 18 прочих публикаций (4,47 авторского листа).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 141 наименование (17 страниц), приложений. Работа изложена на 220 страницах. Объем, занимаемый 19 рисунками, 25 таблицами и 25 приложениями, составляет 93 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретико-методологическое обоснование экологических активов и обязательств в качестве объектов бухгалтерского учета**» проведено исследование подходов авторов к определению понятий «экологические активы», «активы», «экологические обязательства», «обязательства» и «экология» в специальной литературе. Выявлены характерные признаки понятий «экологические активы» и «экологические обязательства», предложено определение их экономической сущности как новых объектов бухгалтерского учета. По результатам исследования установлено, что при раскрытии их сущности как объектов бухгалтерского учета необходимо принимать во внимание экологические аспекты предпринимательской деятельности, которые могут проявляться в природопользовании и природоохранной деятельности (природоохранные мероприятия, текущая природоохранная деятельность).

Разработанная группировка общих и специфических признаков экологических активов и обязательств позволила в сформулированных определениях учесть общие признаки, присущие активам и обязательствам в целом, а также специфические, обусловленные их экологическими составляющими и экологическими аспектами предпринимательской деятельности.

На основании выявленных признаков, раскрывающих экономическую сущность понятий «экологические активы» и «экологические обязательства», предложен авторский вариант их состава и классификации как объектов бухгалтерского учета, в котором учтены экологические аспекты предпринимательской деятельности организации. Научно обоснованная классификация экологических активов и обязательств способствует повышению достоверности их учета и достаточна в информационном плане для осуществления контроля, позволит формировать детализированную информацию по данным объектам в направлении осуществляемых природопользования и природоохранной деятельности, устранил «растворение» краткосрочных экологических активов в сумме затрат организации, повысит информативность учетных показателей в целом.

По результатам исследования развиты теоретические основы бухгалтерского учета экологических активов и обязательств, аккумулирующие научное обоснование их экономической сущности как новых объектов, состав и классификацию и выступающие в качестве базовой платформы разработки системы счетов и методик бухгалтерского учета, регистров и форм отчетности для формирования целостной учетной информации и мониторинга их использования.

Во второй главе **«Совершенствование бухгалтерского учета экологических активов и обязательств в организациях Республики Беларусь»** проведено исследование учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности субъектов хозяйствования в научной экономической литературе отечественных и зарубежных ученых, изучены нормативные правовые акты, международные стандарты финансовой отчетности и социальной ответственности. Выявлено отсутствие законодательных норм, регулирующих порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и в формах отчетности данных о природоохранной деятельности субъектов предпринимательства, что не формирует в системе учета необходимую информацию о проводимой природоохранной деятельности и не позволяет принимать своевременные управленческие решения, связанные с охраной окружающей среды.

Структурно-логическая схема современного состояния учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь характеризует его уровень по трем аспектам: форме, идентификации в системе учета, представлении в отчетности, и подтверждает вывод о том, что

субъекты хозяйствования отдельно не формируют в учете необходимую информацию о природоохранной деятельности, так как данное требование не закреплено законодательно.

По результатам исследования разработаны направления совершенствования учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь, обобщающие изменения в системе счетов бухгалтерского учета и формах бухгалтерской отчетности, которые позволят получать достоверную и полную учетную информацию о природоохранной деятельности организаций для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды (рисунок 1).



Рисунок 1 — Направления совершенствования учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций

Обоснованы дополнения Учетной политики организации экологическими аспектами для отражения экологических активов и обязательств природопользования и природоохранной деятельности в системе бухгалтерского учета, что позволит накапливать необходимую и полную информацию по экологическим

активам и обязательствам для управления, принятия своевременных решений в сфере природопользования и природоохранной деятельности, осуществляемых организацией.

Предложено изменить название синтетического счета 02 «Амортизация основных средств» и дополнить систему субсчетов к нему, которая позволит достоверно определять амортизируемую стоимость экологических активов в составе основных средств за вычетом ликвидационной стоимости и сумм обесценения. Это затрагивает синтетический счет 05 «Амортизация нематериальных активов» и систему субсчетов к нему, что будет способствовать достоверному определению амортизируемой стоимости экологических активов в составе нематериальных активов за вычетом ликвидационной стоимости и сумм обесценения. Рекомендована система субсчетов первого порядка и счетов аналитического учета второго порядка для учета амортизации, обесценения и деградации экологических активов, что позволит получать необходимую детализированную информацию по данным объектам учета. Проведено совершенствование форм инвентарных карточек по учету основных средств и нематериальных активов посредством дополнения их информацией по виду деятельности: природопользование и (или) природоохранная деятельность (природоохранные мероприятия).

Обоснованы методологические подходы совершенствования аналитического учета экологических активов, в частности предложена авторская структуризация бухгалтерских счетов на основе субсчетов и счетов аналитического учета, которая позволит обеспечить формирование и получение необходимой информации по формам осуществления природоохранной деятельности и видам экологических активов организации для составления бухгалтерской и статистической отчетности.

Установлено, что в составе расходов организации присутствуют и текущие затраты природопользования и природоохранной деятельности, которые связаны с поддержанием, улучшением и охраной природных ресурсов, находящихся на ее территории, но не участвующих в процессе производства и не уменьшающих налоговую базу при расчете налогов. Обосновано и предложено текущие расходы, связанные с поддержанием, улучшением и охраной природных ресурсов, первоначально учитывать по дебету счета 97 субсчет 2 (ЭА) «Краткосрочные экологические активы» по видам: расходы будущих периодов по природопользованию или расходы будущих периодов по природоохранной деятельности. Затем ежемесячно включать их в состав прочих расходов текущей деятельности частями. Разработан и рекомендован к использованию учетный регистр по счету 97 «Расходы будущих периодов». После полного списания текущие затраты природопользования и природоохранной деятельности рекомендуется отражать на предлагаемых автором новом забалансовом счете 019 «Долгосроч-

ные и краткосрочные экологические активы» и регистре к нему, а также Ведомости учета текущих экологических активов в разрезе: природоохранные мероприятия, природопользование, текущая природоохранная деятельность, что позволит получать детализированную информацию по текущим экологическим активам природопользования и природоохранной деятельности для заполнения необходимых форм статистической отчетности. Учитывая, что экологические активы в практике отечественного учета являются новым объектом, разработана методика их учета на основе классификации по направлениям использования, учитывающей природопользование и формы природоохранной деятельности организации: текущую природоохранную деятельность и природоохранные мероприятия. Методика учета экологических активов представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 — Методика учета экологических активов на основе их классификации по направлениям использования

Направления развития методики учета экологических обязательств сводятся к детализированной структуризации отражения информации по обязательствам в разрезе отдельных субсчетов «Экологические обязательства» и открываемых к нему отдельных аналитических счетов в разрезе видов обязательств.

Порядок аналитического учета к счету 98 «Доходы будущих периодов» усовершенствован путем детализированной структуризации отражения информации по целям получения финансовой помощи на отдельном субсчете «Финансирование формирования экологических активов и обязательств» и открываемых к нему отдельных аналитических счетов, что позволит формировать

детализированную информацию по целям получения финансовой помощи и направлениям финансирования экологических обязательств, а также видам деятельности.

Обосновано создание резервов на покрытие экологических обязательств по нормативам, установленным в Учетной политике организации. Используемые суммы резервов предлагается учитывать на забалансовом счете 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств» с открытием отдельных субсчетов: резервы на покрытие экологических обязательств природопользования, природоохранных мероприятий и природоохранной деятельности, по которому разработана и предложена к использованию форма регистра. Это даст возможность формировать информацию об экологических обязательствах и созданных резервах, используемых для устранения экологических последствий деятельности организации.

Разработан авторский вариант формы приложения к бухгалтерской отчетности — «Экологический отчет», в которой рекомендуется отражать детализированную информацию по экологическим активам и обязательствам. Данная форма отражает аспекты экологизации микроэкономических показателей, представляемых субъектами хозяйствования в формах бухгалтерской и статистической отчетности.

В третьей главе **«Аудит экологических активов и обязательств: состояние и направления совершенствования»** изучено состояние и разработаны рекомендации по развитию методик аудита, которые дают возможность достоверно оценить влияние экологических аспектов деятельности на отчетность аудируемого лица и риск ее существенного искажения. Для уточнения сущности экологического аудита рассмотрено его нормативное обеспечение и регулирование в Республике Беларусь и странах ближнего зарубежья. Исследована взаимосвязь понятий «экологический аудит» и «аудит экологических вопросов бухгалтерской отчетности». Рассмотрено содержание экологического аудита в качестве понятийной категории. В результате исследования разработана модель связи аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и экологического аудита. Обосновано, что методическое обеспечение конкретных процедур аудита экологических аспектов бухгалтерской отчетности организаций должно основываться на базисных теоретических положениях, в качестве которых выступают формирование объекта аудита экологических вопросов и подходы к сегментированию бухгалтерской отчетности.

Разработана схема предлагаемого информационного обеспечения аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности с использованием комплексного подхода, обеспечивающего применение результатов экологического аудита. Установлено, что на формирование методики аудита оказывают влияние подходы к сегментированию бухгалтерской информации, которые опреде-

ляют процедурные этапы проверки. Результаты исследования обосновывают схему предлагаемого комплексного подхода при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций Республики Беларусь.

Разработанная методика аудита операций с экологическими активами и обязательствами на основе последовательной совокупности контрольных действий направлена на проверку взаимосвязанных сегментов и обеспечивает достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации. Она включает следующие пошаговые процедуры: аудит первичных документов, аудит регистров аналитического и синтетического учета, предложенной формы «Экологический отчет», бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Комплексность использования разработанных методик аудита экологических активов и обязательств, рекомендованные дополнения процедур проверки по существу предусматривают повышение качества работы аудиторских организаций и способствуют достоверной оценке влияния на отчетность аудируемого лица экологических вопросов и выражению профессионального мнения аудитора в аудиторском заключении. Последовательность и характер проверочных процедур в разработанной методике аудита операций с экологическими активами и обязательствами представлены на рисунке 3.



Рисунок 3 — Последовательность реализации методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами

Последовательность реализации методики аудита по операциям с экологическими активами и обязательствами в организациях позволит достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических вопросов и будет способствовать выражению в аудиторском заключении достоверного аудиторского мнения. Информация авторской формы «Экологический отчет» будет способствовать установлению циклов, подциклов и объектов аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами. Методика аудита операций с экологическими активами и обязательствами на основе последовательной совокупности контрольных действий направлена на проверку взаимосвязанных сегментов и обеспечивает достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Результаты исследования теоретических и практических положений учета и аудита экологических активов и обязательств позволили сделать следующие выводы и сформулировать предложения:

1. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь ориентирует субъекты хозяйствования на осуществление хозяйственной деятельности, основанной на принципах рационального природопользования, сохранения и улучшения качеств окружающей среды. Необходимость научного обоснования теоретических положений учета экологических активов и обязательств вызвана отсутствием регламентированности в определении их сущности, состава и классификации как объектов учета.

Результаты исследования позволили выявить характерные признаки понятий «экологические активы» и «экологические обязательства», определить, что при раскрытии их сущности как объектов бухгалтерского учета необходимо принимать во внимание экологические аспекты предпринимательской деятельности. Разработанная группировка общих и специфических признаков экологических активов и обязательств позволила учесть в сформулированных авторских определениях экологических активов и обязательств общие признаки, присущие активам и обязательствам, а также специфические, обусловленные экологическими составляющими и аспектами предпринимательской деятельности. На основании признаков, выявленных при раскрытии экономической сущ-

ности понятий «экологические активы» и «экологические обязательства», предложен авторский вариант их состава и классификации как объектов бухгалтерского учета, учитывающий экологические аспекты деятельности организации: природопользование или природоохранную деятельность. По результатам исследования обоснованы теоретические положения бухгалтерского учета экологических активов и обязательств, включающие научное обоснование их экономической сущности как новых объектов, состав и классификацию для разработки системы счетов и методик бухгалтерского учета, регистров и форм отчетности для формирования полной и достоверной учетной информации и усиления контроля [1–3, 13–16, 18, 27].

2. С целью формирования показателей по экологическим активам организации обоснованы методологические подходы к совершенствованию аналитического учета экологических активов. В частности, предложена авторская схема строения бухгалтерских счетов на основе субсчетов и счетов аналитического учета. Разработана система аналитического учета долгосрочных экологических активов организации, способствующая получению необходимой информации для управления и составления отчетности. Рекомендована система субсчетов первого порядка и счетов аналитического учета второго порядка для учета амортизации, обесценения и деградации экологических активов. Предложено переименовать синтетические счета 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». Разработана система аналитического учета краткосрочных экологических активов организации, которая обеспечит возможность получения необходимой информации для управления и составления бухгалтерской и статической отчетности. Рекомендован учетный регистр по счету 97 «Расходы будущих периодов». После полного списания предложено учитывать текущие затраты природопользования и природоохранной деятельности на предлагаемом автором забалансовом счете 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы» и учетном регистре к нему. Предлагаемая методика отражения в учете организаций текущих расходов, связанных с поддержанием, улучшением и охраной природных ресурсов, позволит формировать информацию об экологических активах на забалансовых счетах. Регистр «Ведомость учета текущих экологических активов» даст возможность получать детализированную информацию по текущим экологическим активам природопользования и природоохранной деятельности, облегчит заполнение необходимых форм статистической отчетности [7, 11, 17, 20, 24, 28, 29].

3. Учитывая исключительную важность сохранения и восстановления природной среды, рационального использования природных ресурсов и их воспроизводства, предотвращения вредного воздействия на окружающую среду хозяйственной деятельности и ликвидации ее последствий, обосновано развитие методик учета экологических обязательств и предложены направления, кото-

рые сводятся к детализированной структуризации отражения информации по обязательствам в разрезе отдельных субсчетов «Экологические обязательства» и открываемых к ним отдельных аналитических счетов в разрезе видов обязательств. Для решения экологических проблем организации может оказываться государственная поддержка и безвозмездная помощь на экологические цели. В связи с этим предложено усовершенствовать аналитический учет счета 98 «Доходы будущих периодов» путем детализированной структуризации отражения информации по целям получения финансовой помощи на отдельном субсчете «Финансирование формирования экологических активов и обязательств» и открываемых к нему отдельных аналитических счетов по направлениям финансирования экологических активов и обязательств по видам деятельности. С целью возмещения экологических обязательств аргументирована необходимость создания в организациях резервов по установленным в Учетной политике нормативам. Рекомендовано учет резерва, формируемого в составе себестоимости продукции, осуществлять на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» с выделением субсчета 96.1 «Резерв по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности». Учет резерва, формируемого за счет прибыли, предлагается осуществлять на счете 82 «Резервный капитал» с выделением субсчета 82.1 «Резерв по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям». Исползованные суммы резервов рекомендуется учитывать на забалансовом счете 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств» с открытием отдельных субсчетов: резервы на покрытие экологических обязательств природопользования, природоохранных мероприятий и природоохранной деятельности. Разработана и предложена к использованию форма регистра по данному забалансовому счету. Это позволит формировать информацию об экологических обязательствах и созданных резервах, необходимых для устранения экологических последствий деятельности организации [6, 12, 17, 20, 21, 23, 24, 28, 29].

4. С целью разработки рекомендаций по совершенствованию бухгалтерской отчетности изучено учетно-аналитическое обеспечение природоохранной деятельности субъектов хозяйствования. Выявлено отсутствие законодательных норм, регулирующих порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и формах отчетности данных о природоохранной деятельности, что не формирует в системе учета необходимой информации и не позволяет принимать своевременные управленческие решения по охране окружающей среды. Это представлено в разработанной структурно-логической схеме современного состояния учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь, характеризующей его уровень по трем аспектам: форме, идентификации в системе учета, представлении в отчетности, подтверждающей вывод о том, что субъекты хозяйствования отдельно не формируют

в учете необходимую информацию о природоохранной деятельности, так как данное требование не закреплено законодательно. Проведена систематизация различных точек зрения авторов на аспекты реформирования бухгалтерского учета и форм отчетности организации с целью формирования информации о природоохранной деятельности организации. Разработаны направления совершенствования учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь, обобщающие изменения в системе счетов бухгалтерского учета и формах бухгалтерской отчетности, которые позволят получать достоверную и полную учетную информацию о природоохранной деятельности организаций для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды в контексте устойчивого развития страны. Предложены дополнения Учетной политики организации аспектами, связанными с отражением экологических активов и обязательств природопользования и природоохранной деятельности в системе бухгалтерского учета, что даст возможность формировать необходимую и полную информацию по экологическим активам и обязательствам для целей управления, принятия своевременных решений в сфере природопользования и природоохранной деятельности, осуществляемых организацией. В направлении совершенствования бухгалтерской отчетности в качестве приложения предложена форма «Экологический отчет», позволяющая получать необходимую, достоверную и полную информацию, способствующую повышению экологизации микроэкономических показателей, представляемых субъектами хозяйствования в формах бухгалтерской отчетности [4, 5, 19, 25].

5. В направлении обеспечения достаточного количества доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации и выражения профессионального мнения аудитора проведено исследование аудита экологических вопросов, в результате которого разработана модель связи аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и экологического аудита. Это обосновывает вывод о том, что методическое обеспечение конкретных процедур аудита экологических аспектов бухгалтерской отчетности субъектов хозяйствования должно основываться на базисных теоретических положениях, в качестве которых выступают формирование объекта аудита экологических вопросов и разработка подходов к сегментированию бухгалтерской отчетности. Предложена схема информационного обеспечения аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности, которая подтверждает необходимость использования комплексного подхода для формирования информационного обеспечения проверяемой организации, обеспечивающего использование результатов экологического аудита. Разработан алгоритм проверочных процедур по этапам проведения аудита экологических вопросов по операциям с экологическими активами и обязательствами и обос-

нован предлагаемый комплексный подход при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций Республики Беларусь. Последовательному установлению циклов, подциклов и объектов аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами будет способствовать информация предложенной формы «Экологический отчет». Разработаны методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами на основе последовательной совокупности контрольных действий, направленных на проверку взаимосвязанных сегментов и обеспечивающих достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации [8–10, 22, 26, 30].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику организаций Республики Беларусь, приняты к внедрению Министерством финансов Республики Беларусь, что подтверждено соответствующими актами.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Масько, Л.В. Экономическая сущность экологических активов как объекта бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 7. — С. 3–8.
2. Масько, Л.В. Состав и классификация экологических активов как объекта бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 8. — С. 14–24.
3. Масько, Л.В. Экономическая сущность, состав и классификация экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Бух. учет и анализ. — 2012. — № 1. — С. 11–16.
4. Масько, Л.В. Учетно-аналитическое обеспечение природоохранной деятельности организаций: современное состояние и направления совершенствования / Л.В. Масько // Бух. учет и анализ. — 2012. — № 5. — С. 8–16.
5. Масько, Л.В. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности в Республике Беларусь / Л.В. Масько // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2013. — № 5. — С. 83–89.
6. Масько, Л.В. Совершенствование учета экологических обязательств в контексте устойчивого развития Республики Беларусь / Л.В. Масько // Инновац. развитие экономики. — 2013. — № 3. — С. 65–73.

7. Масько, Л.В. Экологические активы в системе бухгалтерского учета: современное состояние и направления совершенствования / Л.В. Масько // Бух. учет и анализ. — 2013. — № 11. — С. 26–33.

8. Масько, Л.В. Аудит экологических аспектов бухгалтерской отчетности: современное состояние и методические подходы / Л.В. Масько // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2013. — № 13. — С. 98–105.

9. Масько, Л.В. Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами: базис и последовательность / Л.В. Масько // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2013. — № 14. — С. 105–112.

10. Масько, Л.В. Развитие методик аудита операций с экологическими активами и обязательствами / Л.В. Масько // Бух. учет и анализ. — 2014. — № 1. — С. 39–47.

11. Масько, Л.В. Бухгалтерский учет долгосрочных и краткосрочных экологических активов / Л.В. Масько // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2014. — № 5. — С. 71–76.

12. Масько, Л.В. Развитие бухгалтерского учета экологических обязательств / Л.В. Масько // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2014. — № 6. — С. 70–75.

Материалы конференций

13. Масько, Л.В. Экономическая сущность экологических обязательств как объектов бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Актуальные проблемы экономики и права : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 28–29 апр. 2011 г. : в 2 ч. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: Е.И. Платоненко (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2011. — Ч. 1. — С. 29–31.

14. Масько, Л.В. Экологические обязательства в системе бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы междунар. науч.-практ. конф., Полоцк, 2–3 июня 2011 г. : в 2 ч. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. — Новополоцк, 2011. — Ч. 1. — С. 73–76.

15. Масько, Л.В. Сущность экологических активов как объекта бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Republica Moldova: 20 de ani de reforme economice : conf. științ. intern, Chișinău, 23–24 sept. 2011 : in 2 vol. / Acad. de studii econ. din Moldova ; col. red.: Gr. Belostecinic [et al.]. — Chișinău, 2011. — Vol. 2. — С. 118–122.

16. Масько, Л.В. Сущность экологических активов как объекта бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir

globalizacijos kontekste : mokslo darbai Tarptautinės mokslinės konf., Vilnius, 29–30 d. 2012 / Vilniaus univ. leidykla ; mokslo kom. V. Lakis. — Vilnius, 2012. — С. 468–477.

17. Масько, Л.В. Учет экологических активов и обязательств как механизм информационного обеспечения природоохранной деятельности организаций / Л.В. Масько // Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor : conf. științ. intern., Chișinău, 4 apr. 2012 / Acad. de studii econ. din Moldova ; com. șt.: L. Grigori [et al.]. — Chișinău, 2012. — С. 122–128.

18. Масько, Л.В. Состав и классификация экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Актуальные проблемы экономики и права : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 26–27 апр. 2012 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: В.А. Безуглая (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2012. — С. 168–170.

19. Масько, Л.В. Экологические активы и обязательства в системе бухгалтерского учета и их учетно-аналитическое обеспечение / Л.В. Масько // Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii : conf. științ. intern., Chișinău, 28–29 sept. 2012 : in 2 vol. / Acad. de studii econ. din Moldova ; col. red.: Gr. Belostecinic [et al.]. — Chișinău, 2012. — Vol. 2. — С. 325–332.

20. Масько, Л.В. Проблемы учета экологических активов и обязательств в контексте устойчивого развития / Л.В. Масько // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты : материалы междунар. науч.-практ. конф., Новополоцк, 25–26 окт. 2012 г. / Полоц. гос. ун-т ; под ред. Н.Л. Белорусовой [и др.]. — Новополоцк, 2012. — С. 146–149.

21. Масько, Л.В. Совершенствование учета экологических обязательств в контексте сближения с МСФО / Л.В. Масько // Contabilitatea și auditul în contextual interării economice europene: progrese și așteptări : conf. științ. intern., Chișinău, 5 apr. 2013 / Acad. de studii econ. din Moldova ; com. șt.: A. Nedeița [et al.]. — Chișinău, 2013. — С. 98–101.

22. Масько, Л.В. Аудит экологических вопросов организации: состояние и проблемы / Л.В. Масько // Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років : матеріали наук.-практ. конф., Тернопіль, 26–27 квітня 2013 г. / Тернопіл. нац. екон. ун-т ; редкол.: М.С. Пушкар (заг. ред.) [та ін.]. — Тернопіль, 2013. — С. 72–75.

23. Масько, Л.В. Учет экологических обязательств: проблемные аспекты в контексте устойчивого развития / Л.В. Масько // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 15–16 мая 2013 г. : к 80-летию БГЭУ / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов (отв. ред.) [и др.]. — Минск, 2013. — С. 227–228.

24. Masko, L. Development of the accounting of environmental assets and liabilities / L. Masko // Economic transformations and business prospects : materials of the Intern. conf., Vilnius, 26–27 Sept. 2013 / Vilnius univ. — Vilnius, 2013. — Vol. 92, Suppl. B. — P. 30–37.

25. Масько, Л.В. Проблемные аспекты учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь / Л.В. Масько // Проблемы и перспективы развития транспортных систем и строительного комплекса : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 3–4 окт. 2013 г. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под общ. ред. В.И. Санько. — Гомель, 2013. — С. 235–236.

26. Масько, Л.В. Аудит экологических активов и обязательств в условиях формирования и развития концепции экологического управления / Л.В. Масько // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : XII Міжнар. наук. конф., 24–25 жовт. 2013 г. / Житомир. держ. технол. ун-т [та ін.]. — Житомир, 2013. — С. 257–258.

Тезисы докладов конференций

27. Масько, Л.В. Сущность экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета / Л.В. Масько // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики : тези виступів X Ювілейн. Міжнар. наук. конф., Житомир, 13–15 жовт. 2011 р. / Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2011. — С. 98–100.

28. Масько, Л.В. Учет экологических активов и обязательств в контексте устойчивого развития: состояние и проблемы / Л.В. Масько // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : тези виступів XI Міжнар. наук. конф., Житомир, 18–20 жовт. 2012 р. / Житомир. держ. технол. ун-т ; під ред.: Ф.Ф. Бутынец [та ін.]. — Житомир, 2012. — С. 303–304.

29. Масько, Л.В. Состояние и проблемы бухгалтерского учета экологических активов и обязательств / Л.В. Масько // Облік, Аудит, Фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : тези II Міжнар. наук.-практ. конф., 26 жовт. 2012 р. / Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі ; редкол.: О.І. Черевко [та ін.]. — Харків, 2012. — С. 86–88.

Иная публикация

30. Масько, Л.В. Аудит бухгалтерской отчетности организации: объекты, информационное обеспечение и методические подходы / Л.В. Масько // Бух-учет в сел. хоз-ве. — 2014. — № 3. — С. 58–64.

РЭЗЬЮМЭ

Масько Людміла Уладзіміраўна

Улік і аўдыт экалагічных актываў і абавязацельстваў: стан і напрамкі ўдасканалення

Ключавыя словы: экалагічныя актывы, экалагічныя абавязацельствы, ўлікова-аналітычнае забеспячэнне, методыкі ўліку экалагічных актываў, методыкі ўліку экалагічных абавязацельстваў, аўдыт экалагічных пытанняў, методыка аўдыту аперацый з экалагічнымі актывамі і абавязацельствамі.

Мэта даследавання: тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка рэкамендацый па развіцці методык бухгалтарскага ўліку і аўдыту экалагічных актываў і абавязацельстваў ва ўмовах збліжэння з міжнароднымі стандартамі фінансавай справаздачнасці і пераходу да ўстойлівага развіцця Рэспублікі Беларусь.

Метады даследавання: сістэмны падыход, аналіз, сінтэз, навуковая абстракцыя, індукцыя, дэдукцыя, лагічнае абагульненне, параўнанне, назіранне, мадэляванне, апісанне, выснова па аналогіі, балансавы метады.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: тэарэтычныя асновы бухгалтарскага ўліку экалагічных актываў і абавязацельстваў, якія акумулююць навуковае абгрунтаванне іх эканамічнай сутнасці як новых аб'ектаў, складу і класіфікацыі і выступаюць у якасці базавай платформы распрацоўкі сістэмы рахункаў і методык бухгалтарскага ўліку, рэгістраў і формаў справаздачнасці; распрацаваны новыя методыкі ўліку экалагічных актываў і абавязацельстваў арганізацыі, якія ўключаюць комплекс рэкамендацый па выкарыстанні сістэмы рахункаў бухгалтарскага ўліку першага парадку, аналітычных і забалансавых рахункаў; форма «Экалагічная справаздачка» арганізацыі; методыка аўдыту аперацый з экалагічнымі актывамі і абавязацельствамі на аснове комплекснага падыходу да сегментавання дадзеных уліку і бухгалтарскай (фінансавай) справаздачнасці.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, ААТ «Нафтан», Сельскагаспадарчым УП «Палімір-агра», НРУПТН «Дружба», ВКУП «Наваполацкवादаканал», ТАА «Кратос-аўдыт», выкарыстоўваюцца пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ва УА «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт».

Галіна прымянення: арганізацыі Рэспублікі Беларусь, навучальны працэс эканамічных ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Масько Людмила Владимировна

Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств: состояние и направления совершенствования

Ключевые слова: экологические активы, экологические обязательства, учетно-аналитическое обеспечение, методики учета экологических активов, методики учета экологических обязательств, аудит экологических вопросов, методика аудита операций с экологическими активами и обязательствами.

Цель исследования: теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета и аудита экологических активов и обязательств в условиях сближения с международными стандартами финансовой отчетности и перехода к устойчивому развитию Республики Беларусь.

Методы исследования: системный подход, анализ, синтез, научная абстракция, индукция, дедукция, логическое обобщение, сравнение, наблюдение, моделирование, описание, умозаключение по аналогии, балансовый метод.

Полученные результаты и их новизна: теоретические основы бухгалтерского учета экологических активов и обязательств, аккумулирующие научное обоснование их экономической сущности как новых объектов, состава и классификации и выступающие в качестве базовой платформы разработки системы счетов и методик бухгалтерского учета, регистров и форм отчетности; разработаны новые методики учета экологических активов и обязательств организации, включающие комплекс рекомендаций по использованию системы счетов бухгалтерского учета первого порядка, аналитических и забалансовых счетов; форма «Экологический отчет» организации; методика аудита операций с экологическими активами и обязательствами на основе комплексного подхода к сегментированию данных учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Степень использования: результаты исследования приняты к использованию Министерством финансов Республики Беларусь, ОАО «Нафтан», Сельскохозяйственным УП «Полимир-агро», НРУПТН «Дружба», ПКУП «Новополоцкводоканал», ООО «Кратос-аудит», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Полоцкий государственный университет».

Область применения: организации Республики Беларусь, учебный процесс экономических вузов.

SUMMARY

Masko Ludmila Vladimirovna

Accounting and auditing of environmental assets and liabilities: status and areas for improvement

Key words: environmental assets, environmental liabilities, accounting and analytical support, accounting methods of environmental assets, environmental liabilities accounting methods, auditing environmental issues, audit methodology operations with environmental assets and liabilities.

The purpose of research: theoretical basis and make recommendations to develop methods of accounting and audit of environmental assets and liabilities in terms of convergence with international financial reporting standards and the transition to sustainable development of the Republic of Belarus.

The methods of research: systematic approach, analysis, synthesis, scientific abstraction, induction, deduction, logic synthesis, comparison, observation, modeling, description, reasoning by analogy, the balance method.

The obtained results and their scientific novelty: theoretical foundations of environmental accounting of assets and liabilities, accumulating scientific justification for their economic substance as new objects, composition and classification, and act as a base platform development system of accounts and accounting procedures, registers and reporting forms; developed new how to account of environmental assets and liabilities of the organization, including a set of recommendations on the use of the system of accounts for the first-order analytical and off-balance sheet accounts; form “Environmental Report” organization; technique of audit operations with environmental assets and liabilities based on an integrated approach of data segmentation and accounting (financial) statements.

The degree of using: results of the taken to the use of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, JSC “Naftan”, Agricultural UE “Polymir-Agro”, Novopolotsk Republican Unitary Enterprise for Oil Transport “Druzhba”, Production municipal unitary enterprise “Novopolotskvodokanal”, LLC “Kratos-Audit” and are used for higher qualification specialists training at the Educational Institution “Polotsk State University”.

The area of application: organization of the Republic of Belarus, educational process of economic institutions.

Редактор *Е.Г. Сазончик*
Корректор *А.Н. Голотвина*
Технический редактор *О.В. Бордашева*
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 11.09.2014. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/299 от 22.04.2014.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/210 от 14.04.2014.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.