

УДК 657.336

## МЕТОДИКИ АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С ЭКОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ: БАЗИС И ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ

Л.В. МАСЬКО

(Полоцкий государственный университет)

Демонстрируется алгоритм проверочных процедур по этапам аудита экологических вопросов организации. Обосновано применение комплексного подхода сегментирования данных учета и отчетности в качестве базиса методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами. В результате предложена последовательность методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами как последовательная совокупность контрольных действий, которые обеспечивают достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации и выражения профессионального мнения аудитора.

**Введение.** Достоверно оценить влияние экологических аспектов деятельности на отчетность аудируемого лица и риск ее существенного искажения возможно в результате осуществления методик аудита операций с экологическими активами и обязательствами. В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели, осуществляя деятельность, проводят аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказывают иные аудиторские услуги [1]. Экологические активы и обязательства будут подлежать проверке аудиторами как составляющие экологических вопросов организации в рамках проводимого аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и по специальному аудиторскому заданию. Однако в настоящее время отсутствуют разработанные единые подходы к методикам аудита операций с экологическими активами и обязательствами организации, а также последовательность их осуществления. Это может приводить к снижению качества работы аудиторской организации, невозможности в полном объеме достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических вопросов, выражению недостоверного мнения в аудиторском заключении.

**Основная часть.** Учетная информация об экологических активах и обязательствах является основой принимаемых решений в процессе осуществления видов деятельности: природопользования и природоохранной деятельности. Поэтому аудит данных блоков информационной базы выступает гарантией того, какие процессы происходят в экологической области деятельности организации, помогает выработать наиболее целесообразные решения вопросов развития рационального природопользования и природоохранной деятельности, дает возможность судить о правильности принятых решений, своевременности и результативности их выполнения.

Аудиторская проверка представляет собой последовательность определенных этапов, разделение на которые в большей степени связано с логикой выполняемых процедур и их обособленностью. Проведенное исследование и обоснование базисных положений методического обеспечения позволило нам разработать и рекомендовать к использованию **алгоритм проверочных процедур по этапам** (рис. 1), который считаем необходимым при проведении аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами в организациях Республики Беларусь.

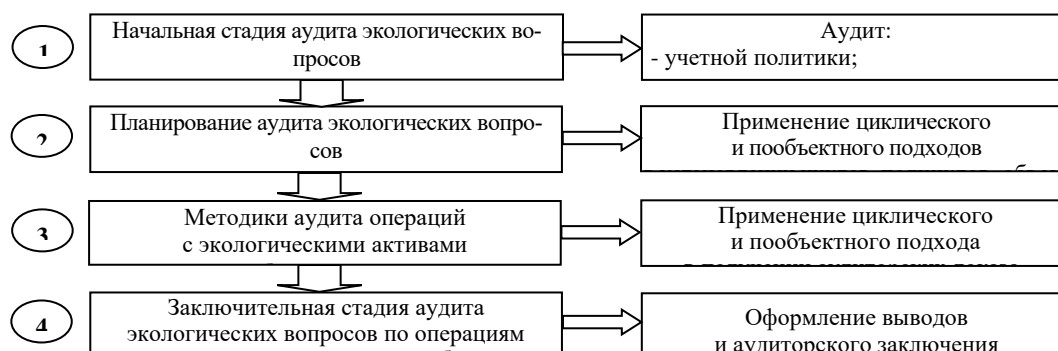


Рис. 1. Рекомендуемый алгоритм проверочных процедур по этапам при проведении аудита экологических вопросов

Источник: собственная разработка на основе изучения источников специальной экономической литературы.

Рекомендуемый алгоритм проверочных процедур по этапам при проведении аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами в организациях поз-

волит достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических вопросов и будет способствовать выражению достоверного аудиторского мнения в аудиторском заключении.

Рассмотрим более подробно *первый этап* проверочных процедур (см. рис. 1) при начальной стадии аудита экологических вопросов по операциям с экологическими активами и обязательствами организации. Данный этап включает изучение, анализ и оценку полученной информации. В соответствии со схемой предлагаемого информационного обеспечения аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций Республики Беларусь в качестве такового считаем необходимым на данном этапе использовать локальные нормативные акты организации, в состав которых входят Учетная политика и Положение о системе внутреннего контроля.

*Аудит учетной политики* необходим с целью установления соответствия требованиям законодательства и учредительным документам системы бухгалтерского учета аудируемого лица, применяемым им в совокупности первичным документам и регистрам. Источниками информации данного этапа аудита являются: приказ об учетной политике; приказы на изменение учетной политики; график документооборота; должностные инструкции; приложения к учетной политике по разработанным и используемым в организации регистрам бухгалтерского учета и др.

В соответствии с Правилами аудиторской деятельности аудиторской организации необходимо получить информацию о следующих аспектах учетной политики аудируемого лица [2]:

- надлежащем выборе и применении учетной политики;
- адекватности отражения в учете сложных или необычных операций;
- применении принципов учетной политики при отражении хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия;
- причинах и надлежащем характере изменений в учетной политике аудируемого лица;
- раскрытии существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе фактов, о которых аудиторской организации стало известно на данный момент.

Отметим, что нами обосновано предложение дополнить «Учетную политику» организаций аспектами, связанными с отражением экологических активов и обязательств природопользования и природоохранной деятельности в системе бухгалтерского учета. С учетом данного предложения аудит учетной политики необходимо проводить по таким направлениям формирования показателей отчетности, в которых должна быть отражена информация об экологических активах и обязательствах природопользования и природоохранной деятельности.

Таким образом, можно сделать следующий вывод: аудит учетной политики по направлениям, изучение и анализ ее содержания позволят аудитору установить соответствие требованиям законодательству и учредительным документам по организации и порядку ведения учета аудируемого лица, применяемым им первичным документам и регистрам, а также выявить экологические аспекты его деятельности, на которые в последующих этапах следует обратить особое внимание.

Деятельность субъекта предпринимательства должна обеспечиваться системой внутреннего контроля направленной на максимальное устранение рисков его хозяйственной деятельности. Правилами аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» определено, что: «Система внутреннего контроля – совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, для обеспечения:

- эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций;
- сохранности активов;
- выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;
- достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица» [2].

Собственники субъекта хозяйствования или их представители заинтересованы в высоком уровне системы внутреннего контроля [3, с. 6]. Вместе с тем аудиторская организация должна учитывать, что система внутреннего контроля аудируемого лица не может быть абсолютно эффективной, так как на нее могут оказывать влияние различные факторы. Например, работники могут быть невнимательными или некомпетентными, не понимать цели контрольных процедур, допускать недобросовестные действия или ошибки и др. [2]. Аудиторской организации необходимо ознакомиться с отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, которые включают различные особенности и, в частности, экологические требования к отрасли и аудируемому лицу [2].

К сожалению, система внутреннего контроля аудируемого лица не всегда эффективна в части соблюдения требований по природопользованию и природоохранной деятельности. Это подтверждается результатами проверок контролирующих органов. Например, Министерство природных ресурсов и

охраны окружающей среды Республики Беларусь, являясь контролирующим (надзорным) органом государственного управления, осуществляет контроль за принятием мер по наведению порядка на земле, рациональному использованию природных ресурсов страны. Осуществляя выезды, рейдовые мероприятия и проверки по вопросам исполнения природоохранного и земельного законодательства, систематически выявляются нарушения. За 2013 год органами Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды проведено свыше тридцати тысяч обследований, в результате выявлено более десяти тысяч нарушений природоохранного законодательства. Большинство нарушений связано с бесхозяйственностью и низким уровнем дисциплины субъектов хозяйствования, систематическим неисполнением должностными лицами своих непосредственных обязанностей. По результатам проверок природоохранной деятельности, наибольшее количество нарушений выявлено в области обращения с отходами (74 %), в области охраны земель (11 %) и в области охраны водных ресурсов (7 %) [4].

Таким образом, можно сделать вывод, что при оценке системы внутреннего контроля организации следует ознакомиться со спецификой и масштабом деятельности аудируемого лица, системой его бухгалтерского учета. В результате аудиторская организация принимает решение, может ли она при проведении аудита опираться на систему внутреннего контроля аудируемого лица на основе оценки ее надежности. Обосновывается вывод о том, что в части экологических вопросов систему внутреннего контроля организации нельзя признать соответствующей предъявляемым требованиям, поэтому при проведении аудита операций с экологическими активами и обязательствами следует использовать аудиторские процедуры по существу. Данные результаты работы на этом этапе используются аудитором на всех последующих.

**Вторым этапом** является планирование аудита операций с экологическими активами и обязательствами. В результате планирования разрабатывается общая стратегия и составляется детальный план с учетом ожидаемого характера, сроков и объема аудиторских процедур [5]. План во многом определяет эффективность проводимого аудита. На данном этапе аудита необходимо опираться на информацию, полученную в результате исследования первого этапа, а также изучить и другие источники информации с целью оценки важности экологических вопросов.

В ходе изучения практики аудита экологических вопросов определялась степень их важности у аудируемого лица на примере одной из аудиторских организаций города Новополоцка. Анализ рабочего документа аудитора по данному направлению аудита позволяет установить, что перечень тестовых вопросов аудируемому лицу достаточно широк, но вместе с тем не формирует характеристику организации учета экологических активов и обязательств. Поэтому такой рабочий документ рекомендуется информационно преобразовать, дополнив следующими тестовыми позициями:

- организован ли у аудируемого лица аналитический учет экологических активов по видам деятельности – природопользование и природоохранная деятельность;
- организован ли у аудируемого лица аналитический учет экологических обязательств по видам деятельности – природопользование и природоохранная деятельность;
- организован ли у аудируемого лица забалансовый учет экологических активов и обязательств по видам деятельности – природопользование и природоохранная деятельность.

Рекомендуемые дополнения позволяют отразить многосторонность аудиторского тестирования при планировании аудита.

Важно отметить, что одним из значимых источников информации на данном этапе планирования аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами являются Учредительные документы организации. Их изучение в совокупности с правоустанавливающими документами по деятельности субъекта хозяйствования (лицензии, разрешения и др.) позволяет констатировать наличие природопользования или природоохранной деятельности. В качестве информационного обеспечения рекомендуется использовать предложенный автором «Экологический отчет», который выступает в качестве приложения к бухгалтерской отчетности. Информация данного отчета структурирована по экологическим активам и обязательствам субъекта хозяйствования в разрезе природопользования и природоохранной деятельности. Сравнение итоговых сумм отчета по позициям: экологические активы (всего) и экологические обязательства (всего), (*Результат экологической деятельности организации*) – позволит достоверно установить существенность влияния экологических вопросов на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица. Это будет являться основой принятия решения аудиторской организацией о первоочередности аудита экологических вопросов: с экологических активов или экологических обязательств. Информация предложенной формы «Экологический отчет» будет способствовать последовательному установлению циклов, подциклов и объектов аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами. Следовательно, будет реализован комплексный подход сегментирования данных учета и бухгалтерской отчетности при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций. На рисунке 2 представлен комплексный подход в качестве базиса методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами.



Рис. 2. Применение комплексного подхода сегментирования данных учета и отчетности в качестве базиса методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения источников специальной экономической литературы.

Таким образом, можно сделать *вывод*: планирование аудита на основе комплексного подхода в установлении циклов, подциклов и объектов аудита по операциям с экологическими активами и обязательствами является базисом в разработке методики аудирования, что позволит наиболее достоверно оценить влияние экологических активов и обязательств на показатели бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Рассмотрим *третий этап* алгоритма действий при проведении аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами. На данном этапе информационным обеспечением выступают: первичные документы; аналитические и синтетические учетные регистры; бухгалтерская (финансовая) отчетность с приложениями; справки; информация экологического аудита; техническая и технологическая документация; результаты контроля экологической среды и др. Аудиторские доказательства получают из данных источников.

Однако отчетность субъектов хозяйствования не содержит информации по экологическим активам и обязательствам в необходимом детализированном виде. Это затрудняет поиск экологических показателей в представленных отчетных данных. Вместе с тем первичные документы аудируемого лица являются базой для записей в учетных регистрах, а затем в агрегированном виде данные отражаются в отчетности. Поэтому считаем обоснованной последовательность осуществления аудита операций с экологическими активами и обязательствами от первичных документов до показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Методика аудита операций с экологическими активами подлежит более подробному рассмотрению. С учетом циклического подхода она охватывает два хозяйственных цикла: природопользование и природоохранную деятельность, а также их подциклы. Важно учесть, что циклы (подциклы) содержат различные хозяйственные операции по долгосрочным и краткосрочным экологическим активам, приводящие к их увеличению, уменьшению и использованию.

Так, *цикл природопользования* в части операций с экологическими активами аудируемого лица будет состоять из *подциклов по видам деятельности в пользовании ресурсами* (см. рис. 2) и объектами аудита будут являться операции:

➤ с долгосрочными экологическими активами природопользования (например: ресурсы растительного и животного происхождения; земельные участки; различные права на ресурсы природного происхождения; оборудование и установки природопользования водой, недрами, лесами; приобретенные активы природопользования за счет заемных источников финансирования (государственная поддержка и безвозмездная помощь); капитализируемые затраты по ресурсам природопользования и др.):

- поступление долгосрочных экологических активов природопользования;
- выбытие долгосрочных экологических активов природопользования;
- перемещение долгосрочных экологических активов природопользования;

➤ с краткосрочными экологическими активами природопользования (например: ресурсы растительного и животного происхождения в составе запасов; текущие затраты по земельным участкам и ресурсам природопользования на ремонт, поддержание в рабочем состоянии, благоустройство и озеленение; затраты на рекультивацию земель; платежи по лицензиям и договорам аренды ресурсов природопользования и др.):

- поступление краткосрочных экологических активов природопользования;
- использование краткосрочных экологических активов природопользования;
- выбытие краткосрочных экологических активов природопользования;

➤ с экологическими активами природопользования на забалансовом учете (например: текущие затраты по земельным участкам и ресурсам природопользования на ремонт, поддержание в рабочем состоянии, благоустройство и озеленение; затраты на рекультивацию земель; платежи по лицензиям и договорам аренды ресурсов природопользования и др.):

- поступление экологических активов природопользования;
- выбытие экологических активов природопользования.

*Цикл природоохранной деятельности* аудируемого лица в части операций с экологическими активами будет состоять из *подциклов* (см. рис. 2) и объектами аудита будут являться операции:

➤ с долгосрочными экологическими активами природоохранной деятельности (например: оборудование и установки природоохранных мероприятий, упреждающие или предотвращающие загрязнение окружающей среды; различные права на ресурсы природоохранных мероприятий; приобретенные активы природоохранной деятельности за счет заемных источников финансирования (государственная поддержка и безвозмездная помощь); капитализируемые затраты по ресурсам природоохранных мероприятий и др.):

*подцикл природоохранные мероприятия*

- поступление долгосрочных экологических активов природоохранной деятельности;
- выбытие долгосрочных экологических активов природоохранной деятельности;
- перемещение долгосрочных экологических активов природоохранной деятельности.

➤ с краткосрочными экологическими активами природоохранной деятельности (например: текущие затраты на ремонт оборудования и установок природоохранных мероприятий, упреждающих или предотвращающих загрязнение окружающей среды; резервы по упреждению или предотвращению загрязнения окружающей среды; страхование ответственности за нанесение ущерба; штрафы, пени по возмещению ущерба и др.):

*подцикл текущая природоохранная деятельность*

- поступление краткосрочных экологических активов природоохранной деятельности;
- использование краткосрочных экологических активов природоохранной деятельности;
- выбытие краткосрочных экологических активов природоохранной деятельности;

➤ с экологическими активами природоохранной деятельности на забалансовом учете (например: текущие затраты на ремонт оборудования и установок природоохранных мероприятий, упреждающих или предотвращающих загрязнение окружающей среды; резервы по упреждению или предотвращению загрязнения окружающей среды; страхование ответственности за нанесение ущерба; штрафы, пени по возмещению ущерба и др.):

- поступление экологических активов природоохранной деятельности;
- выбытие экологических активов природоохранной деятельности.

Как было отмечено выше, процедуру аудита необходимо начинать с изучения первичных документов по учету операций с экологическими активами природопользования и (или) природоохранной деятельности. Одновременно устанавливается наличие правоустанавливающих документов, таких как лицензии, разрешения и др. Подтверждение законности и оценка достоверности данных хозяйственных операций осуществляется на основе изучения действующих нормативно-законодательных положений. К первичным документам, отражающим операции с экологическими активами по данным циклам, относятся: счета-фактуры; накладные на внутреннее перемещение; акты приема-передачи; акты ввода в эксплуатацию; инвентарные карточки; акты на списание и др. В этой связи необходимо отметить, что предложения автора по дополнению реквизитов инвентарных карточек для учета основных средств и нематериальных активов информацией по виду деятельности (природопользование и природоохранная деятельность (природоохранные мероприятия)) позволят идентифицировать экологические активы по циклам и подциклам хозяйственной деятельности. Процедура аудита первичных документов даст возможность проверить своевременность закрепления экологических активов за материально ответственными лицами. С этой целью производится сверка инвентарных карточек и договоров материальной ответственности. В ходе проверки обращается особое внимание на наличие в них помарок, подчисток, с целью установления достоверности учетных записей в регистрах бухгалтерского учета по операциям с экологическими активами.

Далее осуществляется проверка аналитического и синтетического учета по данным регистров, в которых отражены операции с экологическими активами по циклам и подциклам хозяйственной деятельности. При этом используется информация по изучению рабочего плана счетов аудируемого лица с целью анализа системы аналитического учета экологических активов. Источниками информации при проверке аналитического и синтетического учета экологических активов являются: ведомости аналитического и синтетического учета по счетам 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 20, 23, 25, 26, 58, 97, 98; рекомендуемые автором учетные регистры по счетам: 97 «Расходы будущих периодов»; 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы»; «Ведомость учета текущих экологических активов»; инвентаризационные описи; журналы-ордера; справки; Главная книга; оборотно-сальдовый баланс и др. Разработанные автором регистры обеспечивают полноту отражения операций с экологическими активами по циклам и подциклам на аналитических счетах. По сегментированным циклам, подциклам аудита, предложенной схеме строения бухгалтерских счетов на основе субсчетов и счетов аналитического учета производится сверка счетов учета экологических активов во взаимосвязи со счетами учета экологических обязательств.

В заключении обороты по синтетическим счетам сверяются с данными Главной книги и оборотно-сальдового баланса. От полноты отражения информации по операциям с экологическими активами на счетах бухгалтерского учета зависит достоверность показателей отчетности.

Методика аудита операций с экологическими обязательствами разработана на основе авторского варианта формирования необходимой информационной базы в системе счетов бухгалтерского учета. Как было отмечено, с учетом циклического подхода методика аудита операций с экологическими обязательствами охватывает два цикла хозяйствования: природопользование и природоохранная деятельность и их подциклы, которые будут содержать различные хозяйственные операции по долгосрочным и краткосрочным экологическим обязательствам, приводящим к их увеличению, уменьшению, погашению и использованию.

Так, *цикл природопользования* в части операций с экологическими обязательствами аудируемого лица включает *подциклы по видам деятельности в пользовании ресурсами* (см. рис. 2). Это предопределяет в качестве объектов аудита следующие факты хозяйственной деятельности:

➤ с долгосрочными экологическими обязательствами природопользования (например: долгосрочные кредитные и заемные обязательства по приобретению оборудования и установок природопользования водой, недрами, лесами, ресурсам растительного и животного происхождения и различных прав на них; заемные источники финансирования обязательств природопользования (государственная поддержка и безвозмездная помощь); обязательства в части капитализируемых затрат по ресурсам природопользования и др.):

- возникновение долгосрочных экологических обязательств природопользования;
- уменьшение долгосрочных экологических обязательств природопользования;
- использование долгосрочных экологических обязательств природопользования;
- погашение долгосрочных экологических обязательств природопользования;

➤ с краткосрочными экологическими обязательствами природопользования (например: краткосрочные кредитные и заемные обязательства по приобретению оборудования и установок природопользования водой, недрами, лесами, ресурсам растительного и животного происхождения и различных прав на них; обязательства в части текущих затрат по ресурсам природопользования; резервы на покрытие экологических обязательств природопользования; краткосрочные обязательства по налогам природопользования и др.):

- возникновение краткосрочных экологических обязательств природопользования;
- уменьшение краткосрочных экологических обязательств природопользования;
- использование краткосрочных экологических обязательств природопользования;
- погашение краткосрочных экологических обязательств природопользования;

➤ с экологическими обязательствами природопользования на забалансовом учете (например: резервы на покрытие экологических обязательств природопользования):

- поступление экологических обязательств природопользования;
- выбытие экологических обязательств природопользования.

*Цикл природоохранной деятельности* аудируемого лица в части операций с экологическими обязательствами будет содержать *подциклы* (см. рис. 2), объектами аудита которых будут являться хозяйственные операции:

➤ с долгосрочными экологическими обязательствами природоохранной деятельности (например: долгосрочные кредитные и заемные обязательства по приобретению оборудования и установок природоохранных мероприятий, упреждающие или предотвращающие загрязнение окружающей среды и различных прав на них; заемные источники финансирования обязательств природоохранной деятельности (государственная поддержка и безвозмездная помощь); обязательства в части капитализируемых затрат по ресурсам природоохранных мероприятий и др.):

*подцикл природоохранные мероприятия*

- возникновение долгосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности;
- уменьшение долгосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности;
- использование долгосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности;
- погашение долгосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности;

➤ с краткосрочными экологическими обязательствами природоохранной деятельности (например: краткосрочные кредитные и заемные обязательства по приобретению оборудования и установок приро-

доохранной деятельности и различных прав на них; обязательства в части текущих затрат по природоохранной деятельности; резервы на покрытие экологических обязательств природоохранной деятельности; краткосрочные обязательства по налогам природоохранной деятельности и др.):

*подцикл текущая природоохранная деятельность*

- возникновение краткосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности;
- уменьшение краткосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности;
- использование краткосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности;
- погашение краткосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности.

➢ с экологическими обязательствами природоохранной деятельности на забалансовом учете (например: резервы на покрытие экологических обязательств по природоохранным мероприятиям и текущей природоохранной деятельности):

- поступление экологических обязательств природоохранной деятельности;
- выбытие экологических обязательств природоохранной деятельности.

Вначале изучается договорная дисциплина по экологическим обязательствам аудируемого лица с целью установления характера и содержания каждого договора. В этой связи анализируются первичные документы по учету операций с экологическими обязательствами природопользования и (или) природоохранной деятельности. При проверке расчетов по существу информация об образовании, уменьшении и погашении экологических обязательств аналитического учета сопоставляется с заключенными договорами и приложениями к ним.

Источниками аудиторских доказательств по возникновению, уменьшению и погашению экологических обязательств являются такие первичные документы, как: счета-фактуры; товарные накладные; товарно-транспортные накладные; акты выполненных работ; выписки банка с приложениями; приходные и расходные кассовые ордера; авансовые отчеты. Особое внимание обращается на наличие в первичных документах помарок, подчисток, исправлений с целью установления достоверности и отсутствия ошибок в регистрах бухгалтерского учета по операциям с экологическими обязательствами. Следует проверить фактическое соблюдение расчетов, их форму, документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета.

При проверке аналитического и синтетического учета по данным регистров, в которых отражены операции с экологическими обязательствами по циклам и подциклам, необходимо использовать информацию по изучению рабочего плана счетов аудируемого лица с целью анализа системы аналитического учета экологических обязательств. В целях информационного обеспечения аудита автором разработана и представлена детализированная структуризация отражения данных по обязательствам в разрезе отдельных субсчетов «Экологические обязательства» и открываемых к ним отдельных аналитических счетов в разрезе видов обязательств.

Источниками информации при проверке аналитического и синтетического учета экологических обязательств являются: регистры налогового учета; ведомости аналитического и синтетического учета по счетам 60, 65, 66, 67, 68, 76, 98; рекомендуемая форма регистра по забалансовому счету 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств»; инвентаризационные описи; журналы-ордера; справки; Главная книга; оборотно-сальдовый баланс и др. Поступательно проверяется полнота отражения операций с экологическими обязательствами по циклам и подциклам на аналитических счетах. С этой целью сверяются данные оборотов по дебету и кредиту корреспондирующих счетов, начальное и конечное сальдо, забалансовые счета. Особое внимание обращается на срок возникновения и погашения экологических обязательств, а также на наличие судебных исков, признанных к получению или оплате штрафных санкций по договорам и в бюджет. По сегментированному циклам, подциклам аудита, предложенной схеме строения бухгалтерских счетов на основе субсчетов и счетов аналитического учета, аудиту подлежат счета учета экологических обязательств во взаимосвязи со счетами учета экологических активов.

В заключении обороты по синтетическим счетам сверяются с данными Главной книги и оборотно-сальдового баланса. Представленные авторские варианты методик аудита экологических активов и обязательств позволяют выявить полноту и достоверность информации по операциям с ними, влияющей в целом на показатели отчетности аудируемого лица. Комплексность использования разработанных методик аудита экологических активов и обязательств позволит повысить качество работы аудиторских организаций, достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических вопросов. Это будет способствовать выражению достоверного мнения аудитора в аудиторском заключении. Последовательность и характер проверочных процедур в разработанных методиках аудита операций с экологическими активами и обязательствами проиллюстрированы рисунком 3.

Заключительным **четвертым этапом** является проверка показателей отчетности аудируемого лица и формирование мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности. Разработанная автором форма «Экологический отчет» содержит структурированную информацию по экологическим активам в разрезе природопользования и природоохранной деятельности. Выборочной проверкой на основании данных аналитического учета определяется формирование показателей данной формы с учетом состава хозяйственных операций с экологическими активами и обязательствами в разрезе циклов и подциклов, порядка их оформления и представления в отчетности. Если аудитор обнаружит ошибки в экологических показателях отчетности, необходимо перепроверить содержание хозяйственных операций и установить их

достоверность путем получения достаточного объема доказательств. Все выявленные ошибки и искажения отражаются в рабочих документах аудитора, обобщаются в аудиторском заключении. Авторский вариант формы «Экологический отчет» позволяет существенно снизить риск искажения отчетных данных по соответствующим статьям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ее содержание способствует более глубокому пониманию пользователями значения экологической составляющей в деятельности организации.



Рис. 3. Последовательность методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения источников специальной экономической литературы.

**Заключение.** Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами представляют собой последовательную совокупность контрольных действий, которые обеспечивают достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации и выражения профессионального мнения аудитора.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь № 56-3 от 12.07.2013.
2. Правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь № 203 от 29.12.2008.
3. Папковская, Д.В. Внутренний контроль и аудит: методические положения и рабочая документация / Д.В. Папковская. – Минск: ООО «Информпресс», 2009. – 48 с.
4. О контроле за наведением порядка на земле [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.minpriroda.gov.by/ru/press\\_sl/p-alignjustifyo-kontrolle-za-navedeniem-porjadka-na-zemlep\\_i\\_1387.html/](http://www.minpriroda.gov.by/ru/press_sl/p-alignjustifyo-kontrolle-za-navedeniem-porjadka-na-zemlep_i_1387.html/).
5. Правила аудиторской деятельности «Планирование аудита»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь № 81 от 04.08.2000 (в редакции постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 24.03.2008 № 41, от 29.03.2013 № 19).

Поступила 03.10.2013

#### AUDIT METHODS OF OPERATIONS WITH ENVIRONMENTAL ASSETS AND LIABILITIES: BASIS AND CONSISTENCY

L. MASKO

*The article shows the algorithm of testing procedures of the audit stages of environmental issues of the organization. The application of the integrated approach of segmenting the data recording and reporting as a basis of operations audit methodology with environmental assets and liabilities is justified. As a result, sequence of methodology audit operations with environmental assets and liabilities is proposed.*