



Л.В. МАСЬКО,
старший преподаватель кафедры бухгалтерского
учета и аудита Полоцкого государственного
университета, соискатель Белорусского
государственного экономического университета
ludamasko@mail.ru

МЕТОДИКИ АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С ЭКОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ

ключевые слова: методика аудита, экологические активы и обязательства, бухгалтерская отчетность, комплексный подход, сегментирование информации

Исследован аудит операций с экологическими активами и обязательствами с целью разработки методики его осуществления. Обоснована схема предлагаемого комплексного подхода сегментирования информации при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций. На основе применения данного подхода предложены методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами.

L. V. MASKO

METHODS FOR AUDITING OPERATIONS WITH ENVIRONMENTAL ASSETS AND LIABILITIES

key words: audit method, environmental assets and liabilities, financial statements, holistic approach, data segmentation

The article researches audit of operations with environmental assets and liabilities for the purpose of developing a formal method for such audit. The author substantiates the principles of the proposed holistic approach to data segmentation during audits of environmental aspects recorded in companies' financial statements. The article proposes methods for auditing operations with environmental assets on the basis of the analysed approach.

Введение

Современные условия хозяйствования обусловлены необходимостью сохранения окружающей среды, что обосновывает отражение экологических показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Достоверно оценить влияние экологических аспектов деятельности на отчетность аудируемого лица можно в результате аудита. Экологические активы и обязательства будут подлежать проверке аудиторами как составляющие экологических вопросов организации в рамках проводимого аудита отчетности и по специальному аудиторскому заданию, которые могут иметь существенное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. С целью снижения риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации необходимо применять методику аудита, благодаря которой можно получить достаточное количество доказательств для установления достоверности данных об экологических активах и обязательствах аудируемой организации. Однако в настоящее время отсутствуют разработанные методики аудита экологических активов и обязательств организации. В результате не представляется возможным в полном объеме достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических

аспектов его деятельности, что может привести к снижению качества работы аудиторской организации и выражению недостоверного мнения в аудиторском заключении. Поэтому целью данной статьи является разработка методик аудита операций с экологическими активами и обязательствами бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

Методические подходы при проведении аудита операций с экологическими активами и обязательствами

Учетная информация об экологических активах и обязательствах является основой принимаемых решений в процессе осуществления 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. В соответствии с Правилами аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного

искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.08 г. № 203, аудиторской организации необходимо ознакомиться с отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, которые включают различные особенности, в частности экологические требования к отрасли и аудируемому лицу.

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, который мы считаем необходимым при проведении аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами [1, с. 105].

Рекомендуемый алгоритм проверочных процедур по этапам при проведении аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами в организациях позволит достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических вопро-

сов и будет способствовать выражению достоверного аудиторского мнения в аудиторском заключении.

На формирование методики аудита организаций оказывают влияние подходы к сегментированию бухгалтерской информации, которые определяют процедурные этапы проверки. В качестве таковых в литературных источниках представлены пообъектный и (или) циклический подходы. Внимание данным подходам в своих работах уделяют Н.В. Парушина и С.П. Суворова [2, с. 120–122], Л.В. Гусарова [3], Р.Н. Сунгатуллина и Е.А. Клинова [4, с. 60], И.Н. Богатая [5], А.Д. Шеремет и Суйц В.П. [6, с. 340–343].

Важно подчеркнуть, что Н.В. Парушина и С.П. Суворова приходят к выводу о том, что аудиторам в практической деятельности целесообразно комбинировать данные подходы к аудиту при проведении аудиторских процедур. Л.В. Гусарова подчеркивает, что в международной практике аудита циклическому подходу уделяется основное внимание, и считает, что данный подход является наиболее оптимальным, так как позволяет выделить наиболее крупные циклы из общей массы хозяйственных операций. И.Н. Богатая обращает внимание на то, что можно выделить процессно-объектный подход к планированию и проведению

аудиторской проверки, который содержит элементы как циклического, так и пообъектного подхода. А.Д. Шеремет и В.П. Суйц приходят к выводу о том, что в практике аудита можно сочетать два метода сегментирования информации, а именно – проверку типовых многочисленных операций проводить по циклам хозяйственных операций, а разовых существенных операций – пообъектно.

На основании проведенного исследования сущностного наполнения каждого из подходов

к сегментированию бухгалтерской информации, которые применяются при проведении аудита, а также преимуществ и недостатков данных подходов можно сделать вывод об их комплексном применении в практике осуществления аудита экологических вопросов. Результаты исследования обосновывают схему предлагаемого комплексного подхода при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций, представленную на рис. 1.



Рис. 1. Предлагаемый комплексный подход при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций

Представленная схема показывает взаимосвязь двух подходов (циклического и пообъектного), их взаимодополняемость и целесообразность комплексного использования при разработке конкретных методик аудирования. Таким образом, комплексный подход сегментирования данных учета и бухгалтерской отчетности при проведении аудита экологических вопросов в организациях, разработанный на основе применения циклического и пообъектного подходов, выступает в качестве одного из базисных теоретических положений при разработке методики его осуществления. Данное обстоятельство позволит в полном объеме достоверно оценить влияние экологических аспектов на результаты деятельности аудируемой организации, состояние экологических активов и обязательств и их представление в ее бухгалтерской отчетности.

Комплексный подход сегментирования данных учета и бухгалтерской отчетности как базис методик аудита операций с экологическими активами и обязательствами

Методика аудита операций с экологическими активами и обязательствами с учетом циклического подхода 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*. Объектами аудита будут являться следующие 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.);

■ с краткосрочными экологическими активами природопользования (например, ресурсы растительного и животного происхождения в составе запа-

сов; 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.);

■ 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.).

Цикл природоохранной деятельности аудируемого лица в части операций с экологическими активами будет состоять из подциклов по видам деятельности. Объектами аудита будут являться следующие 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.);

■ 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.);

■ 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.).

По результатам исследования последовательности проведения методики аудита нами было обосновано, что процедуру необходимо начинать с изучения

первичных документов по учету операций с экологическими активами природопользования и (или) природоохранной деятельности [1, с. 112]. Подтверждение законности и оценка достоверности данных хозяйственных операций осуществляются 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 связи с этим необходимо отметить, что наши предложения по дополнению реквизитов инвентарных карточек для учета основных средств и нематериальных активов информацией по виду деятельности (природопользование и природоохранная деятельность (природоохранные мероприятия)) позволяют идентифицировать экологические активы по циклам и подциклам хозяйственной деятельности. Процедура аудита первичных документов позволяет проверить своевременность закрепления экологических активов за материально ответственными лицами. С этой целью проводит-

ся 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 (рис. 2). Разработанные автором регистры обеспечивают полноту отражения операций с экологическими активами по циклам и подциклам на аналитических счетах. В заключение 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 обязательс-

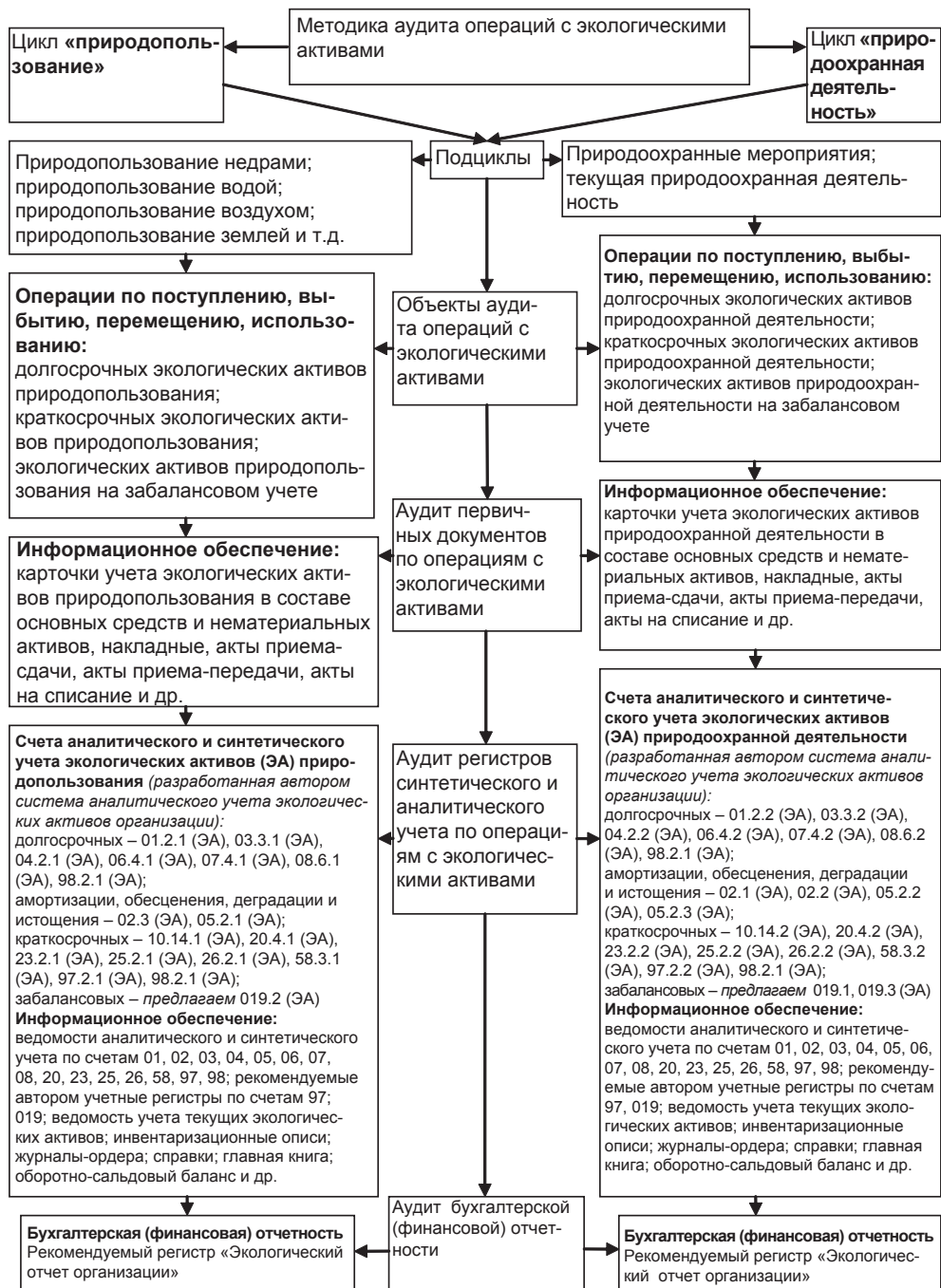


Рис. 2. Предлагаемая методика аудита операций с экологическими активами

твами разработана на основе авторского варианта формирования необходимой информационной базы в системе счетов бухгалтерского учета. 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. Данное обстоятельство 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, ресурсов растительного и животного происхождения и различных прав на них; заемные источники финансирования

обязательств природопользования (государственная поддержка и безвозмездная помощь);

■ с краткосрочными экологическими обязательствами природопользования (например, краткосрочные кредитные и заемные обязательства по приобретению оборудования и установок природопользования водой, недрами, лесами, ресурсов 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.);

■ с экологическими обязательствами природопользования на забалансовом учете (например, резервы на покрытие экологических обязательств природопользования).

Цикл природоохранной деятельности аудируемого лица в части операций с экологическими обязательствами будет содержать подциклы, объектами аудита которых будут являться следующие хозяйственные операции:

■ с долгосрочными экологическими обязательствами природоохранной деятельности (например, долгосрочные кредитные и заемные обязательства

по приобретению оборудования и установок природоохранных мероприятий, упреждающих или предотвращающих 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, уменьшение, использование и погашение долгосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности);

■ с краткосрочными экологическими обязательствами природоохранной деятельности (например, краткосрочные кредитные и заемные обязательства по приобретению оборудования и установок природоохранной 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, уменьшение, использование и 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).

Вначале изучается договорная дисциплина по экологическим обязательствам аудируемого лица с целью установления характера и содержания каждого договора. В связи с этим 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, синтетического учета и предлагаемые автором разработанные регистры по синтетическим и забалансовым счетам (рис. 3). 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. В заключение 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.

Последовательная совокупность контрольных действий по аудиту операций с экологическими активами и обязательствами

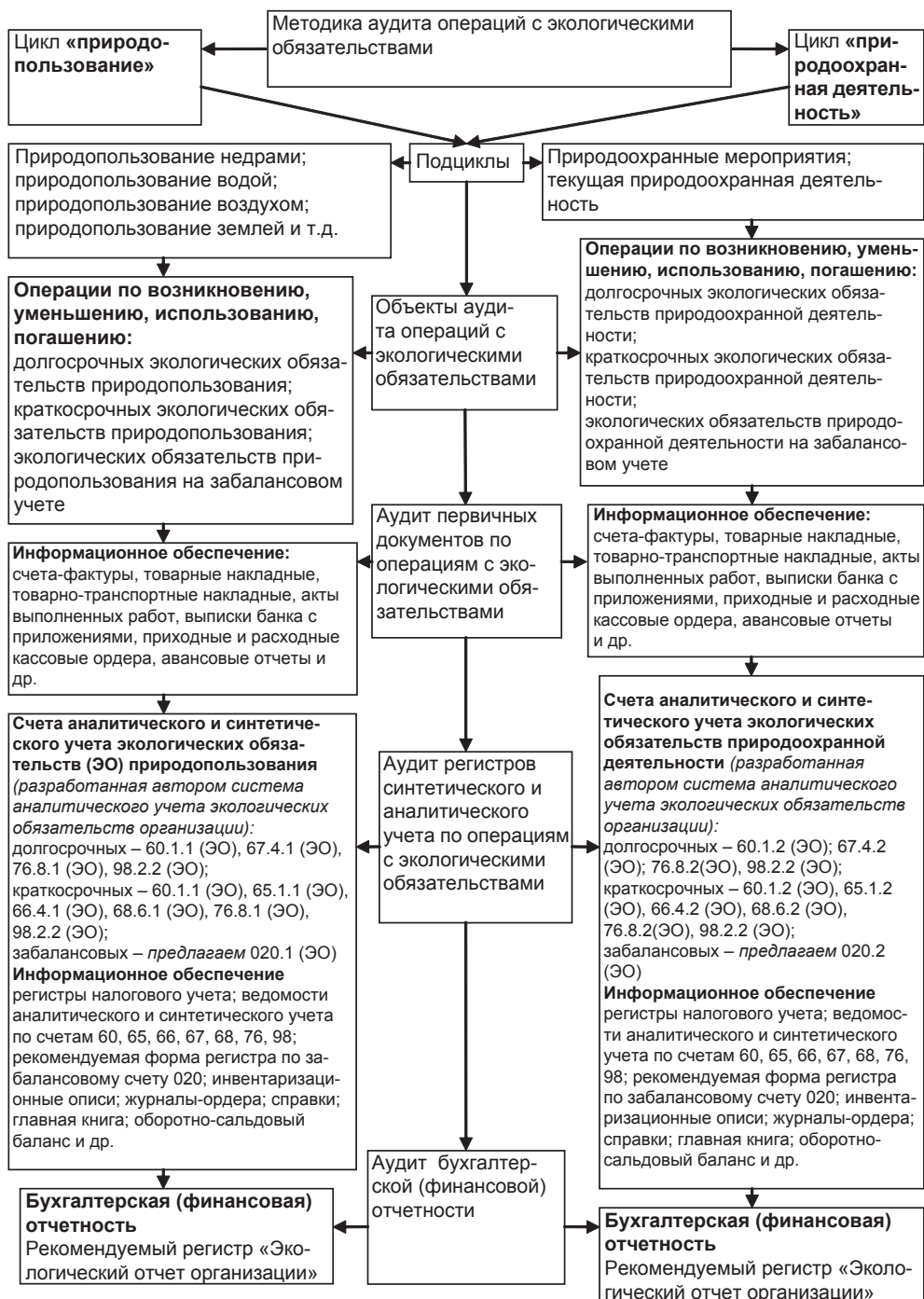


Рис. 3. Предлагаемая методика аудита операций с экологическими обязательствами

формирует методику, направленную на проверку взаимосвязанных сегментов, благодаря которой возможно получить достаточное количество доказательств.

Заключение

По результатам проведенного исследования можно сделать вывод о том, что рекомендуемый порядок проведения аудита на основе комплексного подхода в установлении циклов, подциклов и объектов аудита по операциям с экологическими активами и обязательствами является базисом в разработке методик аудирования. Предложенный порядок позволит наиболее достоверно оценить влияние экологических активов и обязательств на показатели бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Предлагаемые 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. Комплексность использования

разработанных методик аудита экологических активов и обязательств позволит повысить качество работы аудиторских организаций, достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических вопросов. Все это будет способствовать выражению достоверного мнения аудитора в аудиторском заключении.

ЛИТЕРАТУРА

1. Масько Л.В. Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами: базис и последовательность // Вестник Полоцкого государственного университета, серия Д «Экономические и юридические науки». 2013. № 14. С.105.
2. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ФОРУМ, ИНФРА-М, 2009. 288 с.
3. Гусарова Л.В. Особенности организации и методологии внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 17. URL: <http://alt-x.narod.ru/DOC/13audit/0212oomv.htm> (дата обращения: 17.05.2013).
4. Сунгагуллина Р.Н., Клинова Е.А. Разработка программ аудита при циклическом подходе // Инновационное развитие экономики. 2013. № 2 (14). С. 58–64.
5. Богатая И.Н. Практические аспекты формирования общей стратегии и методики аудиторской проверки в условиях глобального финансового кризиса. URL: <http://do.gendocs.ru/docs/index-190674.html> (дата обращения: 17.05.2013).
6. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. 448 с. ■