

13. Маслов, А. Д. Стволовые вредители леса / А. Д. Маслов, Ф. С. Кутеев, М. В. Прибылова. – М.: Лесная пром-сть, 1973. – 144 с.
14. Лесная энтомология / М. Н. Римский-Корсаков [и др.]; под общ. ред. М. Н. Римского-Корсакова и В. И. Гусева. – 3-е изд. – М.: Гослесбумиздат, 1949. – 507 с.
15. Сазонов А. А. Оценка ущерба от усыхания ясенников на примере отдельных насаждений / А. А. Сазонов, В. Б. Звягинцев // Труды БГТУ. Сер. I. Лесное хоз-во. – 2008. – Вып. XVI. – С. 362-366.
16. Кухта, В. Н., Короеды ели европейской и мероприятия по регулированию их численности / В. Н. Кухта, А. И. Блинцов, А. А. Сазонов. – Минск: БГТУ, 2013. – 215 с.
17. Санитарные правила в лесах Республики Беларусь = Санітарныя правілы ў лясах Рэспублікі Беларусь: утв. М-вом лесного хоз-ва Респ. Беларусь 19.12.2016: введ. 31.12.2016. – Минск: Минлесхоз, 2016. – 20 с.

УДК 657.6

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРАКТИКИ ФОРЕНЗИК В КАЧЕСТВЕ ИНСТРУМЕНТА АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ

П. Я. Папковская¹, Л. В. Масько²

¹ – Белорусский государственный экономический университет
г. Минск, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 220070,
г. Минск, пр. Партизанский, 26);

² – Полоцкий государственный университет имени Евфросинии
Полоцкой
г. Новополоцк, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 211440,
г. Новополоцк, ул. Блохина, 29)

Ключевые слова: аудит, форензик, бухгалтерская (финансовая) отчетность, система внутреннего контроля организации.

Аннотация. В статье исследована возможность проведения аудита экологических вопросов во взаимосвязи с практикой форензик. По результатам исследования сформулирован вывод о том, что информация, полученная в результате форензик, способна повлиять на решение комплексных задач по выявлению нарушений, которые приводят к отсутствию экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности, предотвращать мошенничества и несоблюдение требований нормативных правовых актов в данной области, содействовать в разбирательствах и спорах по возмещению причиненного ущерба, а также оценить риски и установить колебания показателей, свидетельствующие о подверженности искажениям в результате недобросовестных действий аудируемого лица. Также установлена взаимообусловленность и взаимосвязь аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации и форензик. Авторами обоснован состав комплаенс-рисков и сделан вывод о необходимости их оценки аудитором с целью установления колебания показателей, свидетельствующих об искажениях, по результатам недобросовестных действий менеджмента и работников аудируемого лица.

USING THE PRACTICE FORENSIC AS AN ENVIRONMENTAL AUDIT TOOL

P. Y. Papkovskaya¹, L. V. Masko²

¹ – Belarusian state economic university

Minsk, Republic of Belarus (Republic of Belarus, 220070, Minsk,
26 Partizansky Ave.);

² – Euphrosyne Polotskaya State University of Polotsk

Novopolotsk, Republic of Belarus (Republic of Belarus, 211440,
Novopolotsk, 29 Blokhin St.)

Key words: audit, forensics, accounting (financial) reporting, internal control system of the enterprise.

Summary. The article explores the possibility of conducting an audit of environmental issues in conjunction with the practice of forensics. Based on the results of the study, a conclusion was formulated that the information obtained as a result of forensics can influence the solution of complex problems of identifying violations that lead to a lack of environmental information in the accounting system and reporting forms, preventing fraud and non-compliance with the requirements of regulatory legal acts in this area, assist in proceedings and disputes regarding compensation for damage caused, as well as assess risks and establish fluctuations in indicators indicating susceptibility to distortions as a result of dishonest actions of the audited entity. Also, the interdependence and interrelation of the audit of environmental issues of the organization's financial statements and forensics has been established. The authors substantiate the composition of compliance risks and conclude that it is necessary to assess them by the auditor in order to establish fluctuations in indicators indicating distortions as a result of dishonest actions of management and employees of the audited entity.

(Поступила в редакцию 17.06.2024 г.)

Введение. В настоящее время экологические вопросы, в зависимости от деятельности аудируемого лица, могут иметь существенное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важно отметить, что в учетной практике возникают трудности признания таких объектов и, как следствие, оценки влияния данных вопросов на результаты проведения аудита. В связи с этим информация, полученная в результате практики форензик, способна повлиять на решение комплексных задач по выявлению нарушений, которые приводят к отсутствию экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности. Считаем, что результаты практики форензик, будут способствовать предотвращению мошенничества и соблюдению требований нормативных и правовых актов в области экологических вопросов, содействовать в разбирательствах и спорах по возмещению причиненного ущерба, а также достоверной оценке комплаенс-рисков аудируемого лица. Актуальность обозначенных проблем в контексте устойчивого

развития страны, потребность их решения обусловили выбор темы данного исследования.

Цель работы – исследовать и установить взаимообусловленность и взаимосвязь аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации и форензик в целях, задачах и инструментарии осуществления в условиях перехода к устойчивому развитию Республики Беларусь.

Материал и методика исследований. Для реализации поставленной цели были изучены научные труды отечественных и зарубежных ученых, нормативные правовые акты, практико-аналитические сборники и материалы отчетов. Исследование проведено с использованием системного подхода и применением общенаучных методов: анализа, синтеза систематизации и группировки.

Результаты исследований и их обсуждение.

Результаты проведенного исследования свидетельствуют о том, что состав экологических вопросов при проведении аудита бухгалтерской отчетности организаций Республики Беларусь установлен с учетом Положений международной аудиторской практики, т. к. экологические вопросы, включенные в Национальные Правила аудиторской деятельности Республики Беларусь «Оценка экологических вопросов при аудите бухгалтерской и/или финансовой отчетности», во многом совпадают с изложенными вопросами Положения о международной аудиторской практике IAPS 1010 «Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности».

С целью снижения риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности по экологическим вопросам аудиторская организация определяет характер, сроки проведения, объем процедур проверки по существу, получает аудиторские доказательства, подтверждающие утверждения по экологическим вопросам, из внутренних и из внешних источников информации аудируемого лица.

Национальными Правилами аудиторской деятельности «Оценка экологических вопросов при аудите бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» установлен перечень экологических вопросов, под которыми понимаются: действия по предотвращению, уменьшению или устранению вреда, причиняемого окружающей среде, консервации восполнимых или невозполнимых природных ресурсов, предусмотренные экологическим законодательством или договором, а также осуществляемые аудируемым лицом на добровольной основе; последствия нарушений экологического законодательства; последствия вреда, причиненного окружающей среде, жизни, здоровью и имуществу граждан и юридических лиц в результате воздействия на окружающую среду;

последствия вреда, нанесенного окружающей среде предыдущим владельцем (пользователем, собственником) имущества [1].

Считаем, что возможные нарушения, которые приводят к отсутствию экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности, несоблюдение требований нормативных правовых актов в данной области, споры по возмещению причиненного ущерба, колебания показателей, свидетельствующие о подверженности искажениям в результате недобросовестных действий сотрудников аудируемого лица, могут существенно исказить бухгалтерскую (финансовую) отчетность по экологическим вопросам деятельности. По нашему мнению, информация, полученная в практике форензик, способна повлиять на решение комплексных задач по выявлению данных нарушений.

Например, важность информации форензик в своих исследованиях подчеркивают авторы Суйц В. П., Анушевский И. И. и отмечают, что «...субъект, занимающийся экономической деятельностью, неизбежно сталкивается с таким понятием, как мошенничество. Для обнаружения мошенничества и рисков его возникновения недостаточно прибегнуть к стандартным методам операционного аудита, поскольку нередко мошенничество является продуманным процессом, который сопровождается специальными и изобретательными мерами по его сокрытию» [2].

Так, «PricewaterhouseCoopers» (PwC), одна из компаний «Большой четверки», предлагает услуги форензик и подчеркивает, что «...команда состоит из высококвалифицированных специалистов, обладающих необходимыми опытом и знаниями, которые оказывают услуги клиентам из 29 стран региона ЦВЕ / СНГ» [3].

Также, компания «KPMG» – первая компания «Большой четверки», основавшая практику форензик в России и СНГ [4], указывает информацию о том, что «...помогает клиентам вести бизнес законно и этично, предотвращать, выявлять и расследовать мошеннические действия, коррупцию и другие нарушения» [4]. Также «KPMG» помогает клиентам в выявлении и расследовании следующих злоупотреблений: вывод денежных средств и активов; выплаты за фиктивные работы и услуги; использование сотрудниками средств в компании в личных целях; продажи через посредников или связанные стороны по заниженным ценам; нестандартны скидки и ценообразование; непрозрачные или несопоставимые бонусы менеджеров по продажам; операции с высоким риском коррупционных выплат; сделки с потенциально аффилированными сторонами, в т. ч. на нерыночных условиях; сомнительные или неблагоприятные условия в договорах с контрагентом; фиктивные операции и искусственное завышение цен; прямые хищения активов и другое [4].

Нами проведен обзор нормативных правовых актов Республики Беларусь и литературных источников. Результаты проведенного исследования свидетельствуют об отсутствии определения рассматриваемого понятия в отечественной практике. С целью конкретизации вывода о взаимосвязи и взаимообусловленности понятия «форензик» с аудитом следует провести анализ мнений отдельных авторов. Для этого рассмотрим определения понятия «форензик» в специальных источниках литературы.

Например, Калинина И. Н., Мезина С. А. и Воротникова А. М. считают, что «...форензик – новая деятельность, возникновение которой связано с развитием судебно-бухгалтерской экспертизы» [5].

Кеворкова Ж. А. отмечает, что «...рассматривая содержание форензик как инструмента выявления нестандартных ситуаций в деятельности экономических субъектов, необходимо исходить из того, что он объединяет в себе аудит любых направлений, юридический и налоговый консалтинг, документальную ревизию, комплаенс-контроль, риск-менеджмент и др. По нашему мнению, форензик более всего сравним с финансовым аудитом» [6].

Суиц В. П., Анушевский И. И. подчеркивают, что «...форензик (forensicaccounting), понимается как финансовое расследование» [2].

Шкляева Н. А. и Городилов М. А. считают, что «...форензик представляет собой независимую деятельность по анализу, урегулированию спорных ситуаций со значительными экономическими рисками, разработке процедур, направленных на противодействие всем видам финансового мошенничества и на обнаружение не соответствующих нормативным актам действий сотрудников или организаций, инициированную собственниками компании или советом директоров. Форензик – это самостоятельная услуга, отличающаяся от других видов экспертно-аналитических и аудиторских услуг» [6]. Также авторы Шкляева Н. А. и Городилов М. А. отмечают, что «...на данном этапе развития форензик не имеет собственной системы регулирующих норм, поэтому в качестве нормативной базы в России используются законодательство и иные акты в областях, смежных с форензик» [7].

По нашему мнению, форензик – это услуга, включающая комплекс действий, направленных на выявление и установление мошенничества в деятельности организации, а также на принятие превентивных мер по его выявлению в практике субъектов предпринимательства. Предлагаемое определение, в отличие от существующих, включает превентивную направленность форензик, которая будет способствовать предупреждению мошенничества в деятельности субъектов хозяйствования.

Таким образом, проведенное исследование авторских позиций по вопросу сущности форензик позволяет сделать вывод о тесной его взаимосвязи с аудитом оценки экологических вопросов бухгалтерской отчетности, т. к. проверке подлежат нестандартные хозяйственные операции организации, по которым отсутствует нормативно-правовое регулирование. Например, Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» устанавливает обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности. Положения МСА 240 определяют, что «...недобросовестные действия – широкое правовое понятие», а для аудитора «...значимы два вида умышленных искажений – искажения вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности и искажения вследствие неправомерного присвоения активов» [8]. МСА 240 содержит достаточно подробные характеристики видов недобросовестных действий и обязанности аудитора по их предотвращению и выявлению. По нашему мнению, в процессе проведения аудита оценки экологических вопросов организации может произойти преобразование аудиторских услуг в услуги форензик. Считаем, что аудит и форензик влияют друг на друга, что подтверждает их взаимообусловленность в целях, задачах и инструментарии осуществления. [9]. Предлагаемая нами модель связи аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и форензик представлена на рисунке.



Рисунок – Модель связи аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и форензик

Примечание – Источник: собственная разработка

По нашему мнению, аудируемое лицо, активно осуществляющее природопользование и (или) природоохранную деятельность, может быть подвержено риску искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако, в соответствии с Национальными Правилами аудиторской деятельности «Оценка экологических вопросов при аудите бухгалтерской и (или) финансовой отчетности», в задачи аудиторской организации не входит выражение мнения о качестве контроля за

экологическими вопросами аудируемого лица. Аудиторской организации необходимо изучить информацию о средствах экологического контроля, когда экологические вопросы могут иметь существенное влияние на бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность аудируемого лица. При этом аудиторская организация должна рассматривать только те средства экологического контроля, которые непосредственно имеют отношение к аудиту бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в пределах или за пределами систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица [1]. Если экологические вопросы являются важными для аудируемого лица, то аудиторской организации необходимо планировать аудит с учетом характера, сроков и объема специальных аудиторских процедур, обеспечивающих получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская и (или) финансовая отчетность не содержит существенных искажений в части экологических вопросов.

Например, Национальными Правилами аудиторской деятельности «Оценка экологических вопросов при аудите бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» установлены следующие риски [1]: появления в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица ошибок в связи с дополнительными затратами при соблюдении им требований экологического законодательства; появления в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица ошибок в связи с несоблюдением им экологического законодательства; появления дополнительных затрат в связи с возможным влиянием конкретных экологических требований потребителей продукции (работ, услуг) к аудируемому лицу; появления дополнительных затрат в связи с возможной реакцией заказчиков продукции (работ, услуг) на действия аудируемого лица в экологической сфере и другие.

Считаем, что уровень знаний аудитора должен быть достаточным для понимания событий, их выявления, применения методов практической работы, связанных с экологическими вопросами, и в этой связи оказывающими существенное влияние на формирование вывода о достоверности показателей бухгалтерской и (или) финансовой отчетности. Установление размера комплаенс-рисков (низкий, средний, высокий) при оценке экологических вопросов аудируемого лица может преобразовать аудиторские услуги в услуги форензик. В свою очередь, это позволит превентивно принять своевременные управленческие решения по предупреждению возможного мошенничества. В связи с этим рекомендуется аудиторской организации опираться на оценку комплаенс-рисков аудируемого лица при определении характера, сроков проведения, объема процедур проверки по существу (таблица).

Таблица – Предлагаемый состав комплаенс-рисков при оценке экологических вопросов аудируемого лица

Состав комплаенс-рисков	Влияние	Примечание
Финансовые размер: низкий, средний, высокий.	на финансовый результат аудируемого лица	нарушение менеджментом или работниками аудируемого лица требований нормативных правовых актов, технических и внутренних нормативных документов по экологическим вопросам, повлекшие за собой события, отрицательно влияющие на финансовый результат.
Репутационные размер: низкий, средний, высокий.	на репутацию аудируемого лица	возбуждения судебных дел и наличие уголовных расследований в отношении аудируемого лица по экологическим вопросам, аресты его имущества и счетов в банках.

Примечание – Источник: собственная разработка

По нашему мнению, предлагаемый состав комплаенс-рисков при оценке экологических вопросов аудируемого лица будет способствовать снижению риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Заключение. По результатам проведенного исследования можно сделать вывод о том, что в соответствии с действующими Национальными Правилами аудиторской деятельности Республики Беларусь при планировании и выполнении аудиторских процедур, а также при оценке их результатов аудиторская организация должна учитывать, что несоблюдение аудируемым лицом экологического законодательства может оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Однако выявление случаев нарушения экологического законодательства не является целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а аудиторские процедуры не являются достаточными для выводов о соблюдении аудируемым лицом такого законодательства. По нашему мнению, нарушение экологического законодательства может иметь значительные последствия для деятельности аудируемого лица. При этом уровень знаний аудитора должен быть достаточным для выявления, понятия событий, операций и методов практической работы, которые связаны с экологическими вопросами, и в этой связи оказывающими существенное влияние на формирование вывода о достоверности

показателей бухгалтерской отчетности. Считаем, что установление размера комплаенс-рисков (низкий, средний, высокий) по вынесению вердикта о достоверности информации бухгалтерской и (или) финансовой отчетности может преобразовать аудиторские услуги в услуги форензик, что позволит превентивно выявить и принять своевременные управленческие решения по устранению существенных искажений бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица.

ЛИТЕРАТУРА

1. Национальные Правила аудиторской деятельности «Оценка экологических вопросов при аудите бухгалтерской и /или финансовой отчетности»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 сент. 2004 г., № 142: в ред. Постановл. М-ва финансов Респ. Беларусь в ред. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140, от 08.06.2009 N 72, от 01.12.2010 N 146, от 10.12.2013 N 78, от 28.04.2015 N 23, от 14.01.2021 N 6: https://www.minfin.gov.by/upload/audit/rules/postmf_280904_142.pdf.
2. Суйц, В. П. Форензик: методы и методика / В. П. Суйц, И. И. Анушевский // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://auditfin.com/fin/2014/6/fin_2014_61_rus_07_04.pdf.
3. РвС, Услуги Форензик. Строим доверие и репутацию вместе [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/kz/ru/forensic-services.html>.
4. KPMG, Форензик [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://home.kpmg/ru/ru/home/services/consulting/forensic.html>.
5. Калинина, И. Н. Форензик как вид экспертно-аналитической деятельности / И. Н. Калинина, С. А. Мезина, А. М. Воротникова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/forenzik-kak-vid-ekspertno-analiticheskoy-eyatelnosti/viewer>.
6. Кеворкова, Ж. А. Методические аспекты форензик-контроля как инструмента выявления и предотвращения мошеннических действий в деятельности экономических субъектов / Ж. А. Кеворкова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-aspekty-forenzik-kontrolya-kak-instrumenta-vyyavleniya-i-predotvrashcheniya-moshennicheskikh-deystviy-v-deyatelnosti/viewer](https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-aspekty-forenzik-kontrolya-kak-instrumenta-vyyavleniya-i-predotvrashcheniya-moshennicheskikh-deystviy-v-deyatelnosti-viewer).
7. Шкляева, Н. А. Форензик: понятие, особенности, история возникновения и развития новой услуги / Н. А. Шкляева, М. А. Городилов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.iaa-ru.ru/upload/inner-auditor/articles/2019_B2.pdf.
8. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://minfin.gov.by/ru/auditor_activities/legislation/legislative_acts/cf11179302b344f0.html.
9. Папковская, П. Я. Аудит экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации и форензик: взаимообусловленность и взаимосвязь / П. Я. Папковская, Л. В. Маскьо // Conferința Științifică Internațională Jubiliară, 29-30 october 2021 – Chișinău: Faculty of Economic Science, Moldova State University, CEP USM, 2021. КИШИНЕВ. – С. 28-33