

РАЗВИТИЕ МЕТОДИК АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С ЭКОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ

Л.В. Масько, соискатель кафедры БУАА в АПК и транспорте, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье исследован аудит операций с экологическими активами и обязательствами. В результате предложены методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами на основе применение комплексного подхода сегментирования данных учета и отчетности.

DEVELOPMENT OF THE METHODOLOGY AUDIT OPERATIONS WITH ENVIRONMENTAL ASSETS AND COVENANTS

L. Masko, seeker of BUAA in agriculture and transport, EE «BGEU»

Abstract. Audit of operations with ecological assets and covenants is investigated in the article. The methodologies audit operations with ecological assets and covenants on a basis application of an integrated approach of segmentation of data of the account and the reporting are offered as a result.

Введение. В зависимости от деятельности аудируемого лица экологические активы и обязательства могут иметь существенное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. С целью снижения риска существенного искажения отчетности, аудиторской организации необходимо осуществлять методику аудита, благодаря которой возможно 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. Перечень процедур проверки по существу экологических вопросов организации, изложенный в Правилах аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» [1] в Республике Беларусь, на наш взгляд, не является полным и исчерпывающим. 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. На формирование методики аудита организаций оказывают влияние подходы сегментирования бухгалтерской информации. Проведенное исследования подходов к сегментированию бухгалтерской информации, которые применяются при проведении аудита, позволяет сделать вывод о комплексном применении их в практике осуществления аудита экологических вопросов. Считаем, что одними из составляющих экологических вопросов организации являются экологические активы и обязательства, отраженные в системе счетов бухгалтерского учета как на балансовых счетах, так и на забалансовых.

Рассмотрим более подробно методику аудита операций с экологическими активами. С учетом циклического подхода она охватывает два хозяйственных цикла: природопользование и природоохранная 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 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, выбытие и 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, использование и 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 и выбытие экологических активов природопользования.

Цикл природоохранной деятельности аудируемого лица в части операций с экологическими активами будет состоять из подциклов 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, выбытие и 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, использование и 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 и выбытие экологических активов природоохранной деятельности.

Как было обосновано, 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 позволяет 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 пометок, 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 (Рис. 1).

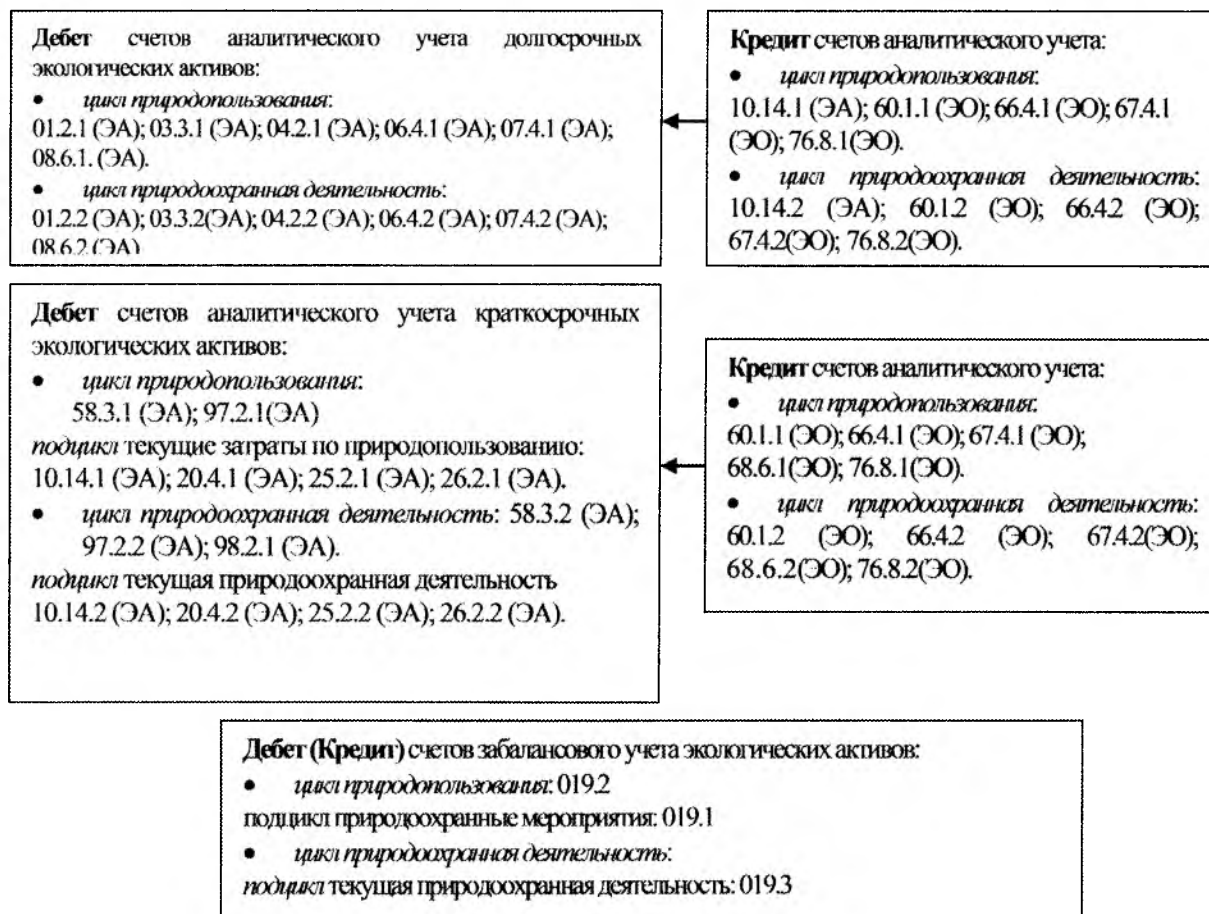


Рис. 1. Сегментированные по циклам и подциклам аудируемые счета учета экологических активов: во взаимосвязи со счетами учета экологических обязательств и забалансовые счета

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

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. 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 при-

родопользования водой, недрами, лесами, ресурсов 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, уменьшение, использование и 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, 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.):

- возникновение, уменьшение, использование и погашение краткосрочных экологических обязательств природопользования.

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

- поступление и выбытие 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 природоохранной деятельности, 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 природоохранной деятельности и др.):

подцикл природоохранная деятельность

- 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 природоохранной деятельности и текущей природоохранной деятельности):

- поступление и 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 сегментированным 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 (Рис. 2).

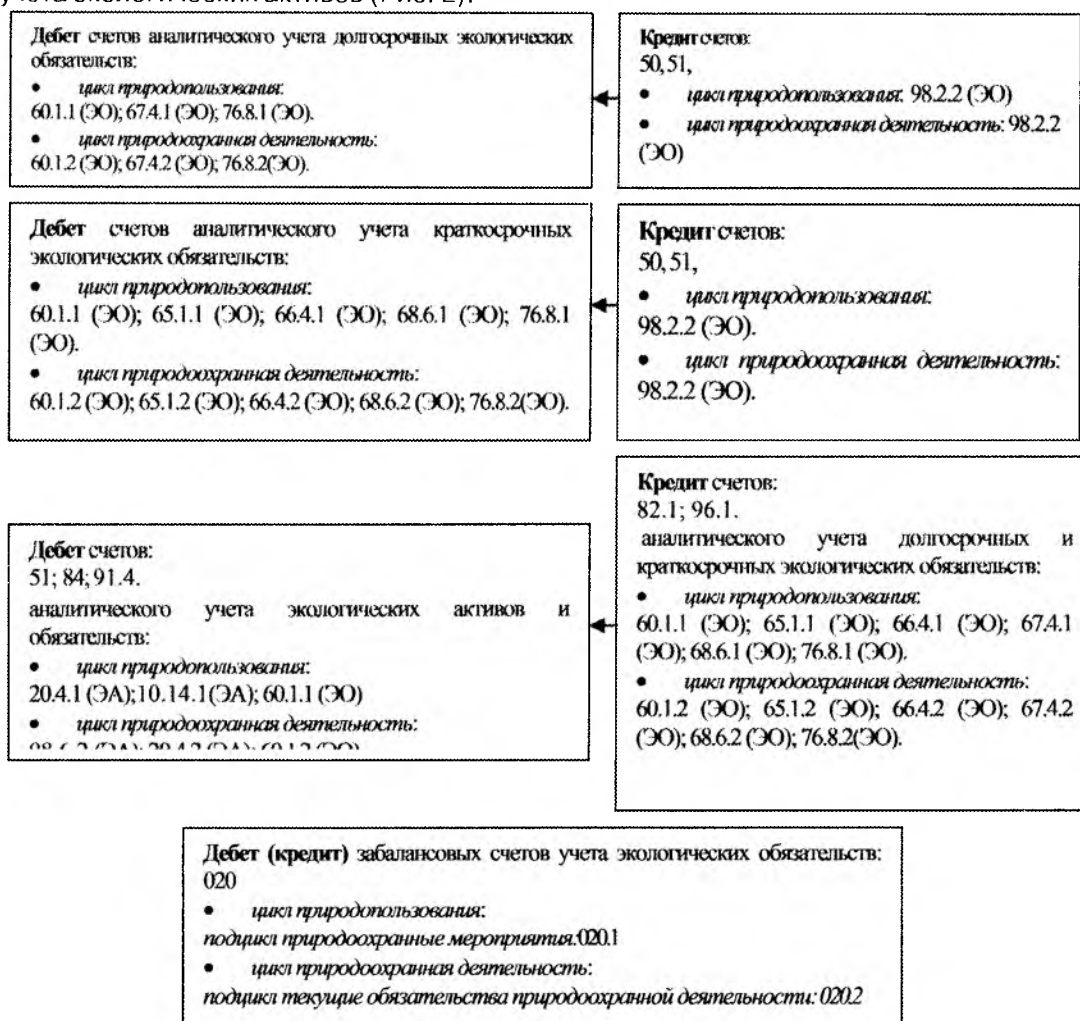


Рис. 2. Сегментированные по циклам и подциклам аудируемые счета учета экологических обязательств: во взаимосвязи со счетами учета экологических активов и забалансовые счета
 Примечание - Собственная разработка на основе изучения источников специальной экономической литературы.

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.

Вместе с тем с целью выявления существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности по операциям с экологическими активами и обязательствами, считаем необходимым усовершенствовать процедуры их проверки по существу, примеры которых содержатся в Приложении к Правилам аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности». Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 142 от 28.09.2004 года [1]. Рекомендуемые дополнения процедур проверки по существу экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами сгруппированы по разделам и содержат проверку предлагаемых автором первичных учетных документов и регистров по операциям с экологическими активами и обязательствами. Усовершенствованный перечень процедур проверки по существу экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами представлен в таблице 1.

По результатам проведенного исследования можно сделать вывод, что комплексность использования разработанных методик аудита экологических активов и обязательств, усовершенствование перечня процедур проверки по существу позволят 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.

Последовательная совокупность контрольных действий по аудиту операций с экологическими активами и обязательствами формирует методику, направленную на проверку взаимосвязанных сегментов, благодаря которой возможно получить достаточное количество доказательств. Рекомендуемые методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами представлены на рисунках 3 и 4.

Заключение. Таким образом, 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.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1.Правила аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности». Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 142 от 28.09.2004 года

Таблица 1.

Рекомендуемые дополнения процедур проверки по существу экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами

Разделы процедур проверки по существу для выявления существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанных с экологическими вопросами [1].	Рекомендуемые дополнения процедур проверки по существу экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами
Общий обзор документации	Проанализировать первичные учетные документы и регистры по операциям с экологическими активами и обязательствами: • Предлагаемую форму инвентарной карточки учета объекта основных средств (<i>экологический актив</i>) • Предлагаемую форму инвентарной карточки учета объекта нематериальных активов (<i>экологический нематериальный актив</i>) • Рекомендуемый учетный регистр по синтетическому счету 97 «Расходы будущих периодов» субсчет 2 (ЭА) «Краткосрочные экологические активы»; • Рекомендуемый регистр «Ведомость учета текущих (краткосрочных) экологических активов»; • Рекомендуемый учетный регистр по забалансовому счету 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы»; • Рекомендуемый учетный регистр по забалансовому счету 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств»; • Рекомендуемый регистр «Экологический отчет организации».
Страхование Долгосрочные инвестиции.	Проанализировать информацию приложения к бухгалтерской отчетности: • Рекомендуемый регистр «Экологический отчет организации».
Обесценение активов.	Проанализировать информацию по счетам: 02 «Амортизация и обесценение основных средств» 02.1. «Амортизация экологических активов природоохранной деятельности»; 02.2. «Обесценение экологических активов природоохранной деятельности»; 02.3. «Истощение экологических активов природопользования». 05 «Амортизация и обесценение нематериальных активов» 05.2.1. «Амортизация нематериальных активов природопользования»; 05.2.2. «Амортизация нематериальных активов природоохранной деятельности»; 05.2.3. «Обесценение экологических активов природоохранной деятельности».
Обязательства, резервы и условные события.	Проанализировать информацию на забалансовом учете: • Рекомендуемый учетный регистр по забалансовому счету 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств»
Раскрытие информации.	Проанализировать информацию приложения к бухгалтерской отчетности: • Рекомендуемый регистр «Экологический отчет организации».

Примечание - Собственная разработка на основе изучения источника [1].

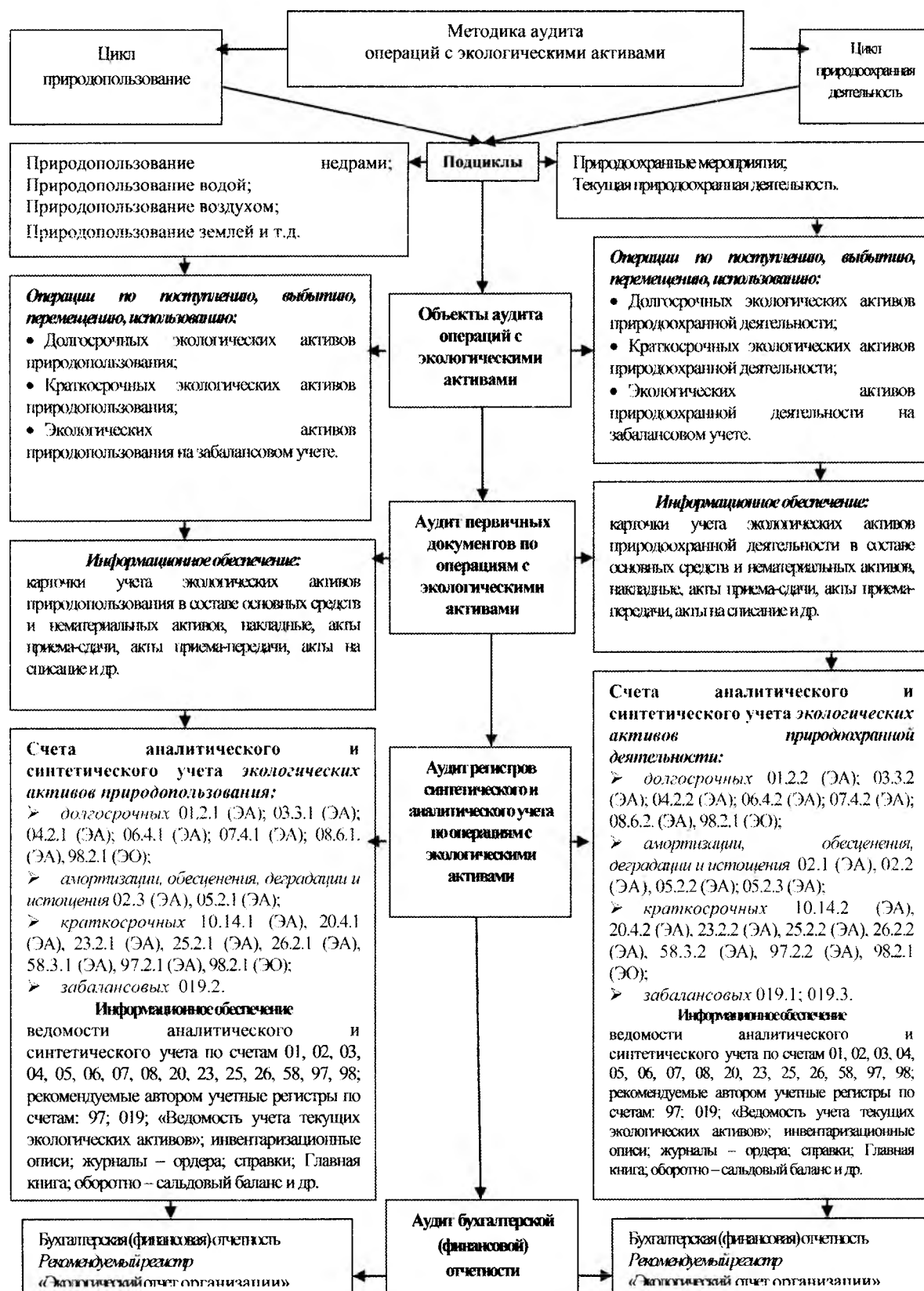


Рис. 3. Предлагаемая методика аудита операций с экологическими активами

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

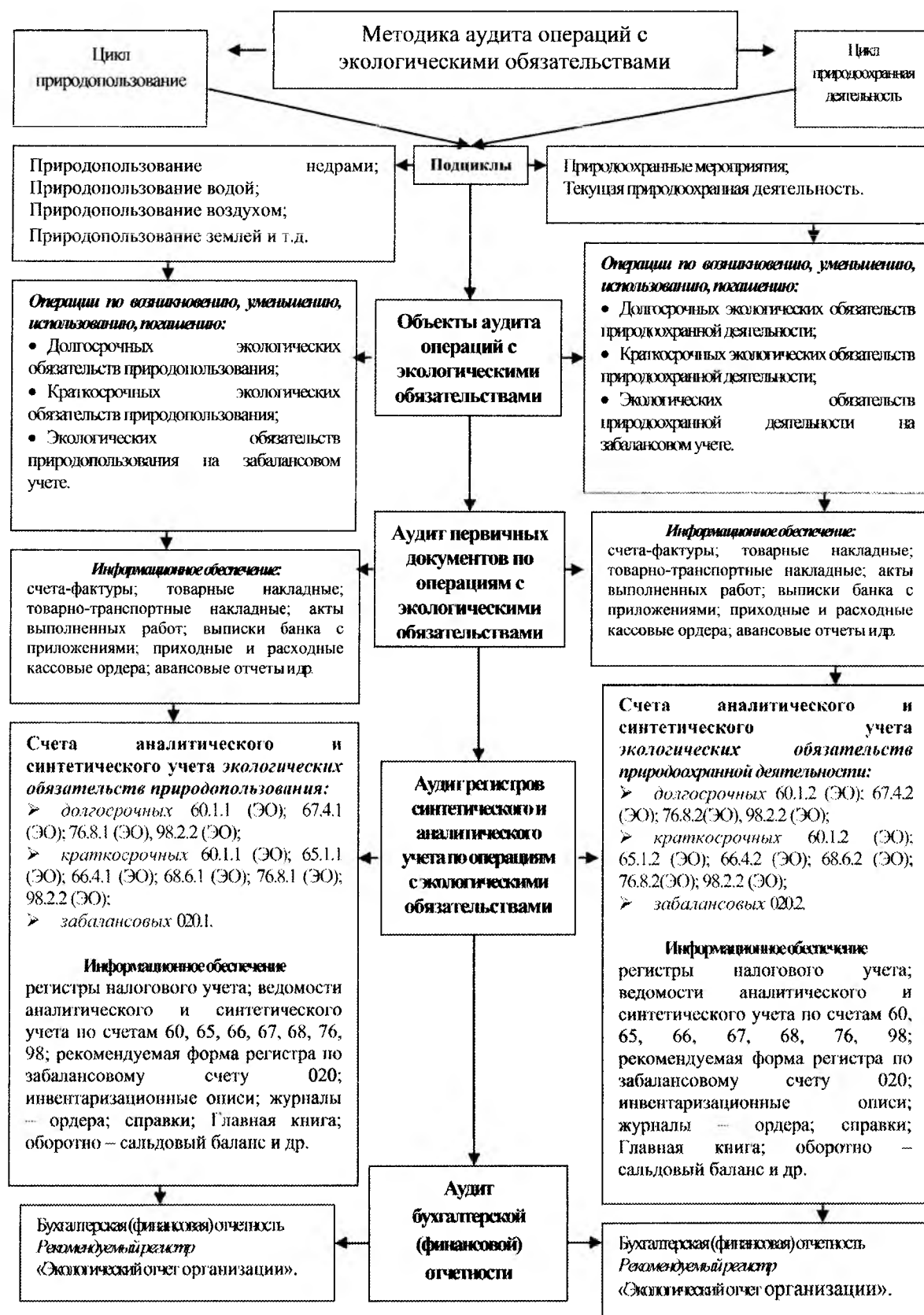


Рис. 4. Предлагаемая методика аудита операций с экологическими обязательствами

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