

*Людмила Владимировна Масько,  
кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры учета и аудита, логистики и менеджмента,  
Полоцкий государственный университет,  
Республика Беларусь*

## **ВЗАИМОСВЯЗЬ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Аннотация.** Исследованы проблемные аспекты взаимосвязи аудита экологических вопросов и системы внутреннего контроля. Установлено, что собственники субъекта хозяйствования и их представители заинтересованы в достаточно высоком уровне системы внутреннего контроля. Однако она не может быть абсолютно эффективной и это должна учитывать аудиторская организация. Обоснован вывод, что при осуществлении аудита операций с экологическими активами и обязательствами аудитор необходимо применять аудиторские процедуры по существу.

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, аудит, экологические вопросы, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

**Abstract.** The problem aspects of the interrelation between the system of internal control and audit of environmental issues are investigated. It is established that the owners of

the business entity. Their representatives are interested in a high level of the internal control system, but the audit organization should take into account that the internal control system of the audited entity can not be absolutely effective. The conclusion is substantiated that when auditing transactions with environmental assets and liabilities, audit procedures on the merits should be used.

**Key words:** the system of internal control, auditing, environmental issues, the accounting (financial) statements.

Деятельность субъекта предпринимательства в настоящее время должна обеспечиваться системой внутреннего контроля, которая должна быть направлена на максимальное устранение рисков хозяйственной деятельности. Правилами аудиторской деятельности Республики Беларусь «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» установлено, что: «Система внутреннего контроля — совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, для обеспечения [1]:

а) эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций;

б) сохранности активов;

в) выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;

г) достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица».

Как справедливо подчеркивает Д. В. Папковская «Собственники субъекта хозяйствования или их представители заинтересованы в высоком уровне системы внутреннего контроля» [2, с. 6]. Считаем, что аудиторская организация должна учитывать важный аспект — система внутреннего контроля аудируемого лица не может быть абсолютно эффективной. На нее могут оказать влияние различные факторы. Поэтому аудиторской организации необходимо ознакомиться с внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, которые могут включать особенности. Например, экологические требования к отрасли и к аудируемому лицу.

Считаем, что не всегда эффективна система внутреннего контроля аудируемого лица в соблюдении требований по природопользованию и природоохранной деятельности. Это подтверждается результатами проверок контролирующих органов. Например, в Республике Беларусь Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды является контролирующим (надзорным) органом государственного управления и осуществляет контроль за принятием мер по наведению порядка на земле, а также рациональным использованием природных ресурсов. Осуществляя рейдовые мероприятия и проверки систематически выявляет нарушения, в части исполнения природоохранного и земельного законодательства. Большинство нарушений связано с бесхозяйственностью и низким уровнем дисциплины, неисполнением долж-

ностными лицами субъектов хозяйствования своих непосредственных обязанностей систематически. Так, например, выявлено нарушений «...в области обращения с отходами (74%), области охраны земель (11%) и области охраны водных ресурсов (7%)» [3]. Изучив представленные на сайтах областных комитетов природных ресурсов и охраны окружающей среды результаты проверок контролирующих органов по регионам Республики Беларусь, необходимо подчеркнуть, что не на всех вышеуказанных сайтах выделены отдельные разделы контроля. Поэтому поиск информации о типичных нарушениях и ответственности по ним затруднен.

Следует отметить, что общие разделы информации областных комитетов природных ресурсов и охраны окружающей среды таких данных не содержат в большинстве областных регионов Республики Беларусь. Считаем, что отсутствие единых подходов к ее изложению и структурированию представленной информации является существенным недостатком.

Таким образом, можно заключить, что при оценке системы внутреннего контроля, прежде всего следует ознакомиться со спецификой, масштабом деятельности аудируемого лица, а также системой его бухгалтерского учета. И в результате — аудиторская организация будет принимать решение, может ли она опираться на систему внутреннего контроля аудируемого лица при проведении аудита. По нашему мнению, в части экологических вопросов систему внутреннего контроля организации нельзя признать соответствующей предъявляемым требованиям. Поэтому следует использовать аудиторские процедуры по существу, при проведении аудита операций с экологическими активами и обязательствами. Данные результатов первого этапа работы аудитора используются на всех последующих.

Далее, вторым этапом аудита операций с экологическими активами и обязательствами является планирование. В результате разрабатывается общая стратегия и составляется детальный план, который учитывает ожидаемый характер, сроки и объем аудиторских процедур [4]. Во многом эффективность проводимого аудита определяет план. На данном этапе аудитору необходимо опираться на информацию, полученную на первом этапе. Также с целью оценки важности экологических вопросов аудитору следует изучить другие источники информации.

Степень важности у аудируемого лица экологических вопросов определяется в ходе изучения практики. Проведенный анализ тестовых вопросов позволяет установить, что перечень достаточно широк. Однако, в результате не формируется характеристика качества организации учета экологических активов и обязательств. Поэтому такой рабочий документ аудитора рекомендуется информационно преобразовать. Считаем необходимым, дополнить его тестовыми позициями, которые будут способствовать установлению у аудируемого лица:

- а) аналитического учета экологических активов по видам деятельности: природопользование и природоохранная деятельность;
- б) аналитического учета экологических обязательств по видам деятельности: природопользование и природоохранная деятельность;

в) забалансового учета экологических активов и обязательств по видам деятельности: природопользование и природоохранная деятельность.

По нашему мнению на этапе планирования аудита экологических вопросов организации одним из значимых источников информации выступают Учредительные документы. Изучение их в совокупности с правоустанавливающими позволяет констатировать наличие природопользования или природоохранной деятельности в деятельности субъекта хозяйствования. В этой связи нами рекомендуется в качестве информационного обеспечения использовать субъектами хозяйствования предлагаемый «Экологический отчет», который выступает приложением к бухгалтерской отчетности [5, с. 94-101]. Информация отчета субъектами хозяйствования структурирована по экологическим активам и обязательствам в разрезе природопользования и природоохранной деятельности. Сравнение итоговых сумм отчета по позициям экологические активы «Всего», экологические обязательства «Всего» и «Экологический результат», позволит достоверно установить существенность влияния экологических вопросов на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица. Считаем, что это будет являться основой принятия решения аудиторской организацией о первоочередности аудита экологических вопросов, а именно с экологических активов или с экологических обязательств. По нашему мнению последовательному установлению циклов, подциклов и объектов аудита экологических вопросов будет способствовать информация предложенной формы «Экологический отчет». Следовательно, реализуется комплексный подход сегментирования данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности [6, с. 66], при проведении аудита экологических вопросов.

На заключительном третьем этапе аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами, информационным обеспечением выступают:

- а) первичные документы;
- б) аналитические и синтетические учетные регистры;
- в) бухгалтерская (финансовая) отчетность с приложениями;
- г) справки;
- д) информация экологического аудита;
- е) техническая и технологическая документация;
- ж) результаты контроля экологической среды и др.

Считаем необходимым усовершенствовать процедуры проверки по существу операций с экологическими активами и обязательствами, с целью выявления существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности. В Приложении к Правилам аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» содержатся процедуры проверки по существу [7]. В качестве дополнения мы рекомендуем:

а) анализ первичных учетных документов и регистров по операциям с экологическими активами и обязательствами. В качестве информационного

обеспечения выступают предлагаемые формы: инвентарных карточек учета объекта основных средств «Экологический актив», нематериальных активов «Экологический нематериальный актив учетный регистр по синтетическому счету 97 с/сч «Краткосрочные экологические активы ЭА»; регистр «Ведомость учета текущих (краткосрочных) экологических активов», учетный регистр по забалансовому счету 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы ЭА», учетный регистр по забалансовому счету 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств ЭА»;

б) анализ информации разработанного приложения к бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «Экологический отчет».

По результатам данного исследования можно сделать вывод, что усовершенствованный перечень процедур проверки экологических вопросов организации по существу позволит:

- 1) повысить качество работы аудиторской организации;
- 2) достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических вопросов;
- 3) будет способствовать выражению достоверного мнения в аудиторском заключении.

#### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 дек. 2008 г., № 203: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 14.12.2012 г.
2. Папковская, Д. В. Внутренний контроль и аудит: метод. положения и рабочая документация / Д. В. Папковская. — Минск: Информпресс, 2009. — 48 с.
3. О контроле за наведением порядка на земле // Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.minpriroda.gov.by/ru/press\\_sl/p-alignjustifyo-kontrolje-zanavedenjem-porjadka-na-zemlep\\_i\\_1387.html](http://www.minpriroda.gov.by/ru/press_sl/p-alignjustifyo-kontrolje-zanavedenjem-porjadka-na-zemlep_i_1387.html).
4. Правила аудиторской деятельности «Планирование аудита»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 4 июля 2000 г., № 81: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.03.2013 г.
5. Масько, Л.В. Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств / Л. В. Масько. — Новополоцк: ПГУ, 2015. — 224 с.
6. Масько, Л.В. Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами / Л. В. Масько // Аудиторские ведомости. — 2014. — № 4. — С. 63-75.
7. Правила аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 сент. 2004 г., № 142: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 01.12.2010 г.