

пошлин. К ним не относятся транспортные и прочие расходы по доставке актива на рынок. Справедливая стоимость должна отражать текущую рыночную выгоду на момент признания биологического актива и сельскохозяйственной продукции на активном рынке. Непогашенные сбытовые расходы увеличивают балансовую стоимость активов и приводят к возникновению отложенного убытка. Расходы по продаже активов включаются в непроизводственные затраты предприятия. Поэтому справедливая стоимость, соответствующая сумме полученных денежных средств, должна быть достаточной для приобретения активов или исполнения обязательств перед другой стороной и покрытия сбытовых расходов.

Финансовый результат фермера определяется на основе следующего расчета:

- первый его элемент – справедливая стоимость (чистая рыночная цена) биологических активов и сельскохозяйственной продукции;
- второй элемент – доход от изменения справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов;

- третий элемент – расходы фермера на оплату материальных запасов, оплату труда с начислениями, амортизационные отчисления и прочие операционные затраты. Расходы фермера не относятся на остатки незавершенного производства.

Разность между стоимостью биологических активов, собранной сельскохозяйственной продукцией, увеличенной на доход от изменения их справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов, и производственными затратами фермера указывает на величину его чистого дохода, принимаемого для расчета эффективности использования им вложенного капитала. Следовательно, доход, получаемый с капитала, считается прибылью.

Использованные источники

1. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. - М., 2009.
2. МСФО-41 «Сельское хозяйство» // Международные стандарты финансовой отчетности 2001. – Бишкек, 2001.

Февраль 2012 г.

УЧЕТ И АУДИТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

А.Д. Биримкулова, канд. экономич. наук, доцент

Ухудшение экологической ситуации привело к тому, что сегодня экологические вопросы все больше интересуют пользователей финансовой отчетности организаций. Раскрытию этого аспекта аудита посвящено положение IAPS 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности». Согласно этому положению к экологическим вопросам, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность организации, относятся:

- действия, направленные на предотвращение, уменьшение или устранение вреда, наносимого окружающей среде, а также на сохранение возобновляемых и невозобновляемых природных ресурсов. Такие действия могут осуществляться в связи с требованиями законодательства, условиями договоров или на добровольной основе;

- последствия нарушения законодательства в области охраны окружающей среды;
- последствия вреда, нанесенного окружающей среде;
- последствия, обусловленные ответственностью за действия других лиц, например, ответственность за вред, нанесенный предыдущими собственниками.

Экологические вопросы могут оказать влияние на финансовую отчетность, например, в связи с тем, что:

- принятие законов в области охраны окружающей среды может повлечь за собой обесценение активов организации, следовательно, они должны будут учитываться по более низкой стоимости;

- нарушение требований правовых актов в области охраны окружающей среды, касающихся, например, выбросов или захоронения отходов, а также вступление в силу новых нормативных документов, имеющих обратную силу, могут обусловить необходимость накопления средств для выплаты компенсаций или оплаты юридических расходов;

- некоторые субъекты, например, относящиеся к добывающим отраслям, занимающиеся утилизацией отходов или производством химикатов, проводят обязательные мероприятия, направленные на уменьшение вреда, наносимого окружающей среде;

- организация принимает на себя конструктивные обязательства, под которыми понимаются обязательства, принятие которых не обусловлено положениями правовых актов, в противопоставление текущим юридическим обязательствам. Иногда действия или заявления руководства организации, а также изменения в экономической ситуации оказывают такое влияние на ожидание сторонних лиц, что организация не имеет иного выхода, как несение определенных затрат. Например, экономический субъект обнаруживает загрязнение почвы и, не будучи обязанным это делать в силу требований нормативных актов, предпринимает усилия по устранению загрязнения, поскольку заботится о своей репутации;

- если сумма предстоящих расходов на экологические цели не может быть точно определена, организация может быть обязана раскрыть необходимые условные обязательства в примечаниях к финансовой отчетности;

- в некоторых случаях нарушения законодательства в области охраны окружающей среды могут повлиять на способность организации непрерывно продолжать свою деятельность.

Объем знаний аудитора по экологическим вопросам должен быть достаточным для того, чтобы понимать события и действия, которые связаны с экологическими вопросами и могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность аудируемой организации.

Риск существенных искажений финансовой отчетности, связанных с экологическими вопросами, называется экологическим риском. К экологическому риску на уровне финансовой отчетности в целом относятся:

- риск возникновения затрат, обусловленных выполнением требований законодательства или условий договоров;

- риск нарушения требований законодательства в области охраны окружающей среды;

- риск, связанный с возможным влиянием особых требований, предъявляемых клиентами в связи с экологическими вопросами, а также возможной реакцией клиентов на деятельность организации в области охраны окружающей среды.

К экологическим рискам на уровне предпосылок для групп операций, сальдо по счетам и отдельных отчетных показателей могут, в частности, относиться:

- риск, обусловленный зависимостью сальдо по счету от комплексных оценок, связанных с экологическими вопросами (например, от оценки резерва под предстоящие расходы на очистку зараженных земель и подготовку участка для строительства);

- риск, обусловленный зависимостью сальдо по счету от нетипичных операций, связанных с экологическими вопросами.

Экономический субъект может быть подвержен существенному экологическому риску, если он:

- в значительной степени зависит от законодательства в области охраны окружающей среды;

- владеет земельными участками, существенно загрязненными предыдущими владельцами;

- осуществляет деятельность, которая может привести к загрязнению почв, грунтовых вод или атмосферы;

- связана с использованием опасных веществ;

- приводит к образованию и/или предполагает переработку вредных отходов;

- может оказать отрицательное влияние на здоровье клиентов, работников или население, проживающее в непосредственной близости к месторасположению производства.

Если, по мнению аудитора, экологические вопросы могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность организации-клиента, аудитору следует получить представление о политике и процедурах в области экологического контроля организации. При этом целесообразно уделить внимание таким аспектам, как:

- роль совета директоров в осуществлении экологического контроля;

- стиль управления организацией, подходы к решению экологических вопросов;

- организационная структура аудируемого субъекта, распределение полномочий и обязанностей, связанных с решением экологических вопросов;

- внутренний аудит, проведение экологического аудита.

В процессе планирования аудитор получает общее представление о нормативных актах в области охраны окружающей среды, несоблюдение которых может существенно повлиять на финансовую отчетность аудируемой организации. Для этого аудитор:

- направляет запросы руководству, включая лиц, ответственных за обеспечение соблюдения требований законодательства в области охраны окружающей среды;

- запрашивает руководство о нормативных актах, нарушение которых может повлечь за собой неспособность организации продолжить свою деятельность;

обсуждает с руководством процедуры, применяемые для выявления угрозы судебных исков, санкций, а также определения их последствий.

Составляя мнение о финансовой отчетности клиента, аудитору следует определить, должным ли образом отражены в ней экологические вопросы в соответствии с применимыми принципами и правилами ее подготовки.

Экологический аудит – это инструмент для систематической проверки внутрифирменного экологического потенциала и потенциального экологического риска. В табл. 1 приводятся сведения об основных функциях аудита на современном этапе развития предприятия.

Экологический аудит представляет собой методику, с помощью которой в стратегию бизнеса и в основные параметры производственного процесса поэтапно внедряются все более жесткие экологические требования. Виды экологического аудита различаются в зависимости от целей экономического анализа (табл. 2).

Таблица 1 - Основные функции экологического аудита

№ п.п.	Функция
1.	Определить, соответствует или не соответствует деятельность фирмы, а также декларируемой ею политики в области охраны окружающей среды экологическому законодательству, установить соответствие этой деятельности чисто экономическим, ориентированным на получение прибыли целям.
2.	Определить, насколько хорошо отработана в компании система экологического менеджмента.
3.	Предоставить информационное обеспечение менеджмента для принятия руководством компании квалифицированных решений в области охраны окружающей среды
4.	Обеспечить защиту персонала от возможных вредных воздействий
5.	Проанализировать возможность возникновения рисков, с которыми фирма может столкнуться в случае той или иной опасной для окружающей среды аварии
6.	Определить реальное воздействие фирмы на окружающую среду
7.	Подтолкнуть фирму к осуществлению улучшений в ее экологической политике

Источник: составлена автором на основе международного стандарта аудита № 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности».

Таблица 2 - Виды аудита для экономического анализа

Вид аудита	Краткая характеристика по объектам исследования
Системный аудит	Исследование организации конструкции предприятия и процессов на предприятии в отношении их структурной и функциональной дееспособности.
Аудит процессов	Проверка определенных производственных процессов и процедур с точки зрения мероприятий, направленных на обеспечение безопасности окружающей среды (аудит окружающей среды).
Контрольный аудит	Проверка выполнения законодательных предписаний.
Аудит влияния производственного процесса	Исследование условий работы персонала на предприятии с точки зрения степени вредности производства, температуры в помещениях и т.п.

Вид аудита	Краткая характеристика по объектам исследования
Аудит продукции	Проверка отдельных производственных линий (количество и качество задействованных на них ресурсов, упаковки, процесс размещения отходов) с позиций концепции экологически жизненного цикла продукции.
Аудит качества продуктов	Анализ соответствия действующей на предприятии системы контроля качества заявленным целям; маркировки продукта – ее действительным экологическим качествам. Задействуется различная информация, полученная от потребителей (жалобы, нарекания и т.п.).

Источник: составлена автором на основе международного стандарта аудита № 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности».

Можно выделить две основные цели проведения экоаудита:

- во-первых, предоставление соответствующей информации об экономической деятельности фирмы и ее соответствии установленным стандартам для всех заинтересованных внешних пользователей;

- во-вторых, в ходе аудиторской проверки могут быть выработаны полезные рекомендации в отношении дальнейшего улучшения организации экоменеджмента и экоконтролинга.

Применение экологического аудита касается как оперативного пространства (соблюдения законов), так и стратегического пространства (к примеру, анализа слабых мест на предприятии и т.д.). Его воплощение на практике может происходить как извне (внешний аудит) – через приглашенного аудитора, так и изнутри предприятия (внутренний аудит) – через внутреннюю ревизию. Экологический аудит проводится с различным ритмом на основе стандартизованной систематики. Для быстро изменяющихся сценариев (например, в области маркетинга) – через короткие промежутки времени, для об-

ластей, которые меняются медленно и лишь в течение более продолжительных временных отрезков (основные средства), напротив, скорее, через длительные промежутки времени.

В то же время частота проведения аудита зависит как от важности (с экономической точки зрения) отрасли, в которой работает предприятие, так и от результатов предыдущих аудиторских проверок.

Традиционная аудиторская проверка основана на допущении того, что фирма сама определяет свои цели и задачи.

Требования к современной системе экологического аудита предполагают наличие принципа персональной ответственности за результаты природопользования, необходимость ведения протокола при осуществлении проверок, а также составления отчета и публикации результатов аудита.

Результатом экологического аудита является составление экологического отчета предприятия, выступающего, в свою очередь, основанием для экологического справочника (табл. 3).

Таблица 3 - Информативные экологические отчеты

№	Содержание	Объем отчета, %
1.	Общие сведения о предприятии	5
2.	Руководящие экологические принципы предприятия	5
3.	Представление системы экологического менеджмента	10
4.	Экологические программы и цели	15
5.	Представление материальных и энергетических потоков	10
6.	Анализ и оценка экологических проблемных областей	10
7.	Описание экологических аспектов продуктов	15
8.	Влияние природоохранных мероприятий на уровень выручки	5
9.	Коммуникация с адресатами (группами интересов)	5
10.	Возможность обратной связи	5
11.	Достоверность	5
12.	Принципы составления баланса	5
13.	Соответствие запросам целевых групп	5
Итого:		100

Источник: составлена автором на основе международного стандарта аудита № 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности».

Отчет о проведении экоаудита должен отражать:

- соответствие системы экологического менеджмента целям экологической политики фирмы, законодательным требованиям и требованиям заинтересованных групп;
- выполнение рекомендаций предыдущей аудиторской проверки и эффективность корректирующих действий;
- заключение и рекомендации по улучшению системы менеджмента.

Европейский союз подчеркнул в своем решении об экологическом аудите собственную ответственность промышленности за преодоление экологических последствий. Это решение создает рамочные условия для добровольного участия в системах экологического менеджмента и проверки предприятий, приспособленных к системе сертифицирования и гарантий качества.

Несмотря на то, что традиционно результаты аудиторской проверки предназначены, прежде всего, для внутреннего использования самой компанией, большинство фирм, реагируя на требования различных заинтересованных групп, в том числе и из внутренней среды фирмы, а также правительств и неправительственных организаций Европейского союза, стремятся к широкой публикации этих результатов. С введением системы экомаркировки продукции роль экоаудита становится весьма существенной.

Публикация результатов, открытость информации для общественности, комплексный подход, применение концепции жизненного цикла, обязательность процедуры экоаудита в рамках EMAS, DS 7750, ISO-14000 способствуют развитию самой системы экоаудита.

В качестве таких перспектив экологического аудита выделяются следующие:

- расширенная трактовка понятия безопасности и отсутствие угрозы как для здоровья людей, так и для всего живого;
- приоритет долгосрочных целей над краткосрочными.

В связи с этим в специальной литературе различаются понятия: «экологический аудит», «аудит природопользования».

Аудит природопользования – это средство менеджмента, представляющее систематическую, документированную, периодическую и объективную оценку эффективности систем менеджмента посредством:

- обеспечения практики экологического менеджмента и контролинга;
- достижения соответствия между политикой компании и требованиями законодательства.

Экологический аудит - это проверка и пересмотр деятельности компании с точки зрения перспектив «глубокой экологичности» или новой парадигмы. Такой сдвиг мотивируется переносом ценностей внутри корпоративной структуры от доминирования к партнерству, от идеологии экономического роста к идеологии экологической устойчивости. Это приводит к соответствующим сдвигам от механического к системному мышлению, и, соответственно, к новому стилю менеджмента, известному как системный менеджмент. Результатом экологического аудита становится план действий по минимизации экологического вреда компании и созданию условий для того, чтобы сделать все ее операции более безопасными в экологическом отношении.

Январь 2012 г.

ПРИНЯТИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ РЕШЕНИЙ НА ОСНОВЕ РЕЛЕВАНТНЫХ ЗАТРАТ

Н.С. Ерибаева, Кыргызско-Российский Славянский университет

Пользователей бухгалтерской информации, согласно общераспространенной практике, классифицируют на две основные группы: внутренние и внешние.

К числу первых относят менеджеров различных подразделений и иерархических позиций, которые используют предоставляемую информацию для текущего управления, кон-