

## **ПРОПОЗИЦІЇ ІЗ ВРАХУВАННЯ ПИТАНЬ ЕКОЛОГІЇ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ**

**М.В.ДУБІНІНА** – к.е.н.,

**Т.Т.АЛІЄВ** – аспірант, Миколаївський ДАУ

Для деяких підприємств екологічні питання є важливими та вони можуть суттєво вплинути на показники фінансової звітності. Так, виробники хімікатів, підприємства добувної промисловості або ті, що займаються утилізацією відходів, можуть понести екологічні зобов'язання внаслідок побічного продукту основної діяльності. Недотримання норм екологічного законодавства, які стосуються, наприклад, знищення викидів і відходів можуть вимагати нарахування сум для здійснення виправних заходів, виплати компенсацій і оплати юридичних послуг. У крайніх випадках недотримання певних екологічних законів і положень може вплинути на тривалість діяльності з точки зору припущення про постійність діяльності підприємства в найближчому майбутньому і, як слід, на дані, які розкриваються, та основу для підготовки фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з питань аудиту фінансової звітності дозволяє зробити висновок, що на зазначену проблему практично не звертається увага в спеціальній літературі, а Національні нормативи аудиту (ННА) [2], на відміну від міжнародних стандартів, не розглядають проблеми перекручення фінансової звітності при впливі питань екології.

Для вирішення цієї проблеми ми пропонуємо наблизити певні положення Міжнародного стандарту аудиту 1010 [1] до організаційно-методологічних основ вітчизняного аудиту, що й буде метою даної статті.

У відповідності з ННА № 10 під час проведення аудиторської перевірки фінансової звітності аудитор повинен мати або одержати інформацію про бізнес клієнта; ці знання дають аудиторіві можливість встановити та осягнути події, операції та практичні дії, які на думку аудитора, можуть серйозно вплинути на фінансову звітність або на процес проведення аудиту чи на складання аудиторського висновку. Тобто при одержанні достатнього знання про бізнес клієнта аудитор повинен розглянути важливі питання, що впливають на бізнес суб'єкта і на ту галузь, в якій він працює, такі як екологічні вимоги та проблеми.

Обсяг знань аудитора з питань екології звичайно менший, ніж обсяг знань експертів з екології. Тим не менш, рівень знань повинен бути достатній, щоб аудитор міг виявити та зрозуміти особливості практичної роботи, які пов'язані з екологічними питаннями та можуть суттєво впливати на фінансову звітність і аудит.

Будь-яке підприємство може підлягати суттєвому ризику у випадку, якщо воно: у більшості залежить від екологічних законодавчо-нормативних актів; володіє ділянками, забрудненими попередніми володарями, або володіє правом застави відносно таких ділянок; здійснює діяльність, яка може призвести до забруднення ґрунту і підземних вод, наземних вод або повітря, пов'язана з використанням небезпечних речовин, пов'язана з виробництвом або обробкою шкідливих відходів, або може мати негативний вплив на клієнтів, співробітників і людей, які мешкають неподалік від підприємства.

Пояснити взаємозв'язок між екологічними питаннями та аудиторським ризиком і системою внутрішнього контролю можна, звернувшись до ННА № 12.

Під час розробки загального плану аудиту аудитор оцінює властивий ризик на рівні фінансової звітності. Фактори, що впливають на розмір властивого ризику, можуть містити суттєве перекручення фінансової звітності внаслідок екологічних питань, що можна трактувати як "екологічний ризик". До останнього можна віднести: ризик витрат в зв'язку з дотриманням законодавства або вимог договорів; ризик недотримання екологічних законів і нормативних актів; можливий вплив конкретних екологічних вимог клієнтів підприємства та їх можлива реакція на екологічну поведінку суб'єкту.

Якщо аудитор вважає, що екологічний ризик є важливим компонентом в оцінці властивого ризику, то йому слід порівняти дану попередню оцінку розміру властивого ризику з найсуттєвішими залишками по бухгалтерських рахунках і певних категоріях операцій. Прикладами екологічного ризику на рівні залишків рахунків і категорій операцій є, перш за все, міра, в якій залишок по рахунку оснований на комплексних оцінювальних значеннях, які стосуються екологічних питань. Наприклад, оцінка екологічного резерву на знешкодження забрудненої землі та очищення майбутнього будівельного майданчика. ННА № 18 надає аудитору рекомендації щодо таких ситуацій. Властивий ризик може бути високим, якщо недостатньо даних, що обґрунтовують розумне оцінювальне значення, наприклад, унаслідок складних технологій по знешкодження забруднень і очищення майданчика. Ще одним прикладом є міра, в якій на залишок рахунку впливають незвичайні або нестандартні операції, пов'язані з екологічними питаннями.

Відповідальність за розробку і функціонування системи внутрішнього контролю, включаючи екологічні аспекти, полягає на керівництві. Але для аудитора неважливо, як керівництво фактично здійснює контроль за екологічними питаннями. Тільки тоді, коли, на думку аудитора, екологічні питання можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, аудитор повинен отримати уявлення про політику контролю за такими екологічними питаннями для планування аудиту і розробки ефективного підходу до перевірки.

Аудитору необхідно здійснити дослідження і отримати відомості про середовище контролю, що надасть йому змогу правильно оцінити політику внутрішнього контролю власників підприємства та керівництва, їх обізнаність із заходами, які проводяться на підприємстві стосовно внутрішнього контролю, усвідомлення ними важливості цих заходів для підприємства. Для цього може бути необхідним прийняти до уваги наступні фактори, пов'язані з екологічними питаннями: організаційна структура підприємства та методи визначення повноважень і обов'язків з вирішення екологічних питань; реакція керівництва на зовнішній вплив, наприклад, на вимоги встановлені регулюючими органами і правоохоронними відомствами.

Після отримання уявлення про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитор повинен буде розглянути вплив екологічних питань на оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю.

Як зазначено у ННА № 8, аудитор не відповідає за невиконання керівництвом клієнта вимог законодавчих та нормативно-правових актів. Тим не менш, проведення аудиту вимагає визнання того, що аудитор може виявити події та умови, що ставлять під сумнів дотримання підприємством законів і нормативних актів з охорони навколишнього середовища, в тій мірі, в якій це може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.

У рамках процесу планування аудитор повинен отримати загальне уявлення про закони та нормативно-правові акти з охорони навколишнього середовища, які у випадках їх порушення можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності, а також про політику та процедури, що використовуються підприємством для дотримання таких законів та нормативно-правових актів.

Керівництво підприємства може отримувати технічні консультації у таких спеціалістів, як юристи, інженери або інші експерти з екології, для сприяння у розробці оцінювальних показників фінансової звітності та розкриття відомостей, пов'язаних з екологічними питаннями. Якщо аудитор збирається використовувати результати такої роботи в процесі аудиту, то він повинен оцінити відповідність роботи, виконаної експертами з екології, цілям аудиту, а також компетентність і об'єктивність експертів у відповідності з ННА № 25.

Необхідно звернутись до терміну "екологічний аудит", який в останній час становиться все більш звичним явищем. Він може виконуватись зовнішніми або внутрішніми спеціалістами, іноді за участю внутрішніх аудиторів, по рішення керівництва підприємства. Такий аудит може торкатись різних проблем, включаючи забруднення дільниці або дотримання законодавчо-нормативних актів з охорони навколишнього середовища.

Аудитор фінансової звітності може розглядати можливість використання результатів роботи екологічного аудиту в якості аудиторсь-

ких доказів. В такому випадку аудитор повинен вирішити, чи відповідає екологічний аудит критерію оцінки, якій міститься у ННА № 24 або у ННА № 25. Важливі критерії, що підлягають розгляду, наступні: вплив результатів екологічного аудиту на фінансову звітність; компетентність і навички команди екологічного аудиту і об'єктивності аудиторів, особливо якщо вони є співробітниками підприємства; масштаб екологічного аудиту, дії керівництва у відповідь на рекомендації, отримані в результаті екологічного аудиту, документальне підтвердження здійснених керівництвом дій; посадова професійна ретельність при проведенні екологічного аудиту; відповідне керівництво, нагляд і аналіз результатів аудиту.

Якщо підприємство має відділ внутрішнього аудиту, аудитор з'ясовує, чи займаються внутрішні аудитори екологічними аспектами. У такому випадку аудитор розглядає доцільність використання такої роботи для цілей аудиту, застосовуючи критерії ННА № 24.

ННА № 22 вимагає від аудитора отримання інформації з питань, суттєвих для фінансової звітності, якщо інших достатніх аудиторських доказів отримати не можливо. Тобто, аудитор, можливо, захоче отримати письмову інформацію від керівництва про те, що: керівництво не знає про які-небудь суттєві зобов'язання або умовні події, які виникли внаслідок екологічних питань, в тому числі незаконні; керівництво не знає про які-небудь інші екологічні питання, що можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність; керівництво знає про такі питання, та інформація про них розкрита у фінансовій звітності відповідним чином.

Аудитор може зробити висновок про існування значних невизначеностей або невідповідному розкритті інформації у зв'язку з екологічними питаннями. У деяких випадках, на думку аудитора, припущення про безперервну діяльність підприємства може бути недоречним. ННА № 26 і ННА № 21 містять докладні рекомендації для аудиторів на випадок таких обставин.

Таким чином, проведене в статті дослідження допоможе аудиторам у застосуванні ННА в тих випадках, коли для фінансової звітності клієнта є важливими екологічні питання.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
2. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., переб. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 363 с.
3. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: Навч.- метод. посібник (В.Є. Труш, Т.А. Калінська, Т.А. Алексєєва, І.О. Дмитриєнко.; за ред. проф. В.Є. Труша – Херсон; Олді – плюс, 2001.- 149 с.