

УДК 658:504.03

Маліновська Д.К.
аспірантКиївського національного університету
імені Тараса Шевченка

ЕКОЛОГІЧНИЙ РИЗИК ЯК КОМПОНЕНТ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

ENVIRONMENTAL RISK AS PART OF AUDIT RISK

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто компоненти аудиторського ризику. Визначено методи їх оцінки, які представлено в чотирьох групах. Визначено критерії прийнятності аудиторського ризику залежно від екологічного ризику. Запропоновано методіку розрахунку екологічного ризику через математичну модель. Наведено регресивне рівняння для екоризику. Визначено критерії ефективності для його розрахунку.

Ключові слова: аудиторський ризик, екологічний ризик, властивий ризик, методи оцінки, компоненти екологічного ризику.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрен аудиторский риск и приведены основные его компоненты. Определены методы его оценки, которые представлены в четырех группах. Установлен неотъемлемый аудиторский риск, который готов взять на себя аудитор. Определена необходимость учета экологического риска при установлении общего аудиторского риска. Расчет экологического риска рассмотрен через математическую модель. Приведено регрессивное уравнение, с помощью которого можно рассчитать экориск. Определен эффективный способ его расчета.

Ключевые слова: аудиторский риск, экологический риск, неотъемлемый риск, методы оценки, компоненты экологического риска.

ANNOTATION

The article consists consideration of audit risk and its main components. Defined methods of evaluation, and presented in four groups. Established an inherent audit risk, which is ready to take on the auditor. The purpose of this research is to identify the necessity of taking into account environmental risk in audit risk calculation. It can be calculated by a mathematical model. This article also describes regression equation for eco-risk calculation.

Keywords: audit risk, environmental risk, inherent risk, evaluation methods, components of ecological risk.

Постановка проблеми. В умовах нестабільної економічної та політичної ситуації підприємства в Україні вимушені будувати свою стратегію на основі аналізу ризиків діяльності та за допомогою виваженої системи компенсації їх негативної дії. Аудиторська діяльність не є виключенням. Загрози зовнішнього середовища, нестабільне національне законодавство, політична нестабільність – тільки частина ризиків для підприємства, які потрібно враховувати аудиторю. Разом із тим вони повинні бути завжди в курсі тенденцій та потреб замовника. Інтерес замовників уже вийшов за межі надання аудиторських послуг та потребує підтвердження не лише фінансової стабільності підприємства, а й його репутації, надійності та відповідальності як майбутнього партнера.

Визначення аудиторського ризику є одним з ключових моментів планування всієї аудиторської перевірки, адже його розмір має вплив на визначення обсягу необхідних аудиторських

процедур, часу, необхідного на його проведення та, відповідно, вартість аудиторських послуг. Проте сучасна модель визначення аудиторського ризику не враховує вплив факторів, що є за межами підприємства, але разом із тим є наслідками (або ризиками для) його діяльності. Одним із таких основних та гострих є ризик щодо впливу природного середовища (природоохоронної діяльності).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема аудиту та контролю природоохоронної діяльності присвячено науковій праці таких відомих учених-економістів, як: Н.І. Дорош, Г. Купалова, А. Москаленко, Н. Пахомова, В. Шевчук, Л. Гнилицька, Л. Максимів та ін. [1–5]. Проте наукові праці недостатньо розкривають питання врахування екологічних ризиків під час проведення аудиту діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінка ризиків є одним із ключових моментів контролю діяльності. Природоохоронна діяльність підприємства інколи не дає очікуваних результатів. Відхилення та невідповідність результатів запланованим діям можуть бути викликані різними причинами. Для запобігання негативним наслідкам на підприємстві повинна бути побудована комплексна система оцінки ризиків, у тому числі і екологічних. Така система вимагає визначити, задокументувати та розробити систему коригуючих або компенсуючих заходів щодо компенсування ризиків.

Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку у випадку, коли інформація з предмету завдання містить суттєві викривлення [6, с. 12].

Аудиторський ризик (АР) складається з трьох компонентів:

– властивий ризик (ВР) – оцінюється через імовірність виникнення суттєвих помилок під час обліку операцій підприємства, що перевіряється, та складання звітності. Переважно залежить від особливостей бізнесу підприємства, його організації, структури, досвіду і кваліфікації працівників, які задіяні в наданні інформації та прийнятті основних рішень, історична репутація підприємства як платника податків та наявність інших обставин, які можуть впливати на викривлення інформації;

– ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування внутрішнього контролю (РК) – це

ризик того, що процес внутрішнього контролю є неефективним чи, може, взагалі відсутній.

– ризик невиявлення помилок та перекручень (РН) – ризик того, що аудитор не виявить суттєві викривлення наданої інформації про об'єкт перевірки.

Відповідно, аналізуючи загальний аудиторський ризик, аудитор має приділити достатню увагу всім його компонентам. Якщо властивий ризик не підконтрольний аудитору та залежить від усіх ризиків, які пов'язані з діяльністю підприємства, аудитору необхідно достовірно його встановити, щоб приділити достатню увагу під час перевірки тим ділянкам об'єкту аудиту, яким властиві певні недоліки та недоречності.

Рівень прийнятного аудиторського ризику кожен виконавець встановлює самостійно. Тобто встановлюється прийнятний аудиторський ризик, який відображає суб'єктивно встановлений рівень ризику, який аудитор готовий взяти на себе. Згідно із зарубіжним досвідом, загальний аудиторський ризик прийнято встановлювати в межах 1–5%, або 0,01–0,05. Разом із тим прийнятним є і його встановлення в певних межах, які визначають ризик як «високий», «середній» та «низький» [7, с. 15].

У науковій літературі містяться такі групи методів оцінки ризику:

– розрахунково-аналітичні – дають змогу визначити найбільш точний аудиторський ризик на базі внутрішньої інформаційної бази самого підприємства;

– економіко-статистичні – можна використовувати лише тоді, коли є велика кількість статистичної інформації для отримання великої кількості величин рівня ризику;

– експертні – полягають в опитуванні кваліфікованих спеціалістів з наступною обробкою результатів. Використовується, коли відсутня достатня інформаційна база для розрахунків або порівняння;

– аналогові – полягає в установленні рівня ризику за окремими операціями на основі порівняння з аналогічними.

Із математичної точки зору аудиторський ризик можна описати формулою:

$$AP = BP * PK * RP \quad (1)$$

У результаті проведеного аудиту, якщо не виявлено суттєвих викривлень, порушень або зловживань, аудитор має надати замовнику впевненість у тому, що підприємство в змозі забезпечити безперервну діяльність мінімум протягом найближчого року. Але у випадку проведення внутрішнього аудиту природоохоронної діяльності аудитору потрібно врахувати можливі зміни навколишнього середовища, ризик настання катастрофи та рівень її впливу на безпосередню діяльність підприємства. Нехтувати цим мінімум непрофесійно з боку аудиторів. Але нині не розроблені методичні рекомендації щодо його розрахунку. Також Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого

надання впевненості та супутніх послуг не виокремлюють необхідність його розрахунку. Це можна пояснити тим, що стандарти розроблені більш загальними рекомендаціями незалежно від виду перевірки та покладають відповідальність на аудитора, його професійне судження щодо врахування чи ігнорування того чи іншого ризику, у томі числі й екологічного.

Разом із тим існує математична модель екологічного ризику, яка описується за допомогою економічного механізму, у загальному вигляді подана як:

$$EcoRisk = \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n \sum_{k=1}^q P_{ij}(R) E_{ijk},$$

де EcoRisk – екологічний ризик, обумовлений техногенним впливом, грн./год.; n – кількість потенційних техногенних факторів (викиди забруднювальних речовин в атмосферу, скид у водні об'єкти, забруднення ґрунтів, розміщення токсичних відходів і т.д.); m – кількість зон екологічного ризику; q – ступінь порушеності екосистеми або ступінь погіршення показників здоров'я населення у техногенно навантаженому регіоні; P(R) – потенційний ризик виникнення екологічної небезпеки унаслідок техногенного впливу для реципієнта R; E – еколого-економічний збиток, грн. [8].

Вітчизняні експерти вважають, що для України ризик виникнення аварій безпосередньо залежить від трьох груп чинників і описується регресійним рівнянням:

$$R = 6,77 - 0,56X1 - 0,43X2 - 0,27X3,$$

де X1 – ефективність екологічної політики місцевих органів влади;

X2 – капітальні вкладання в ресурсозберігаюче та природоохоронне устаткування;

X3 – ефективність реалізації екологічних державних програм.

Своєю чергою, дієвість такої політики (X1) обумовлюється передусім прийняттям місцевими радами ефективних нормативних рішень, що регулюють питання охорони навколишнього середовища. У групі чинників X2 провідна роль належить забезпеченню економічного стимулювання екологічних заходів. Для оцінки екологічного ризику часто використовують технологію «нейронних мереж», яка дає можливість забезпечувати аналітичну підтримку рішень, коли використані традиційних статистичних методів викликає труднощі. Важливою властивістю нейронних мереж є здатність до самонавчання з метою поліпшення якості функціонування, що досягається за допомогою алгоритмів, які навчають і визначають, яким чином мають змінюватися зв'язки у відповідь на вхідну дію.

Аналогічний алгоритм розрахунку можливо розрахувати для кожного конкретного підприємства.

Деякі підприємства користуються послугами експертів, які за допомогою експертного методу визначають екологічний ризик. Вони враховують не лише діяльність регіону, в якому веде

свою діяльність підприємство, а й цілої країни, а іноді і світовий рівень екологічної забрудненості. Даний підхід, на нашу думку, є найбільш точним. Тому якщо підприємство володіє достатніми фінансовими активами для залучення експерта, аудиторю необхідно її використати, адже наведені вище розрахунки є досить умовними та усередненими, а помилка може вартувати набагато більше.

Врахування екологічного ризику необхідно під час визначення властивого ризику. ЕР визначається від 0,1 до 1 (існує припущення, що абсолютно безпечних екологічних зон не існує). Врахування екологічного ризику вимагатиме збільшення кількості необхідних процедур для підтвердження інформації про об'єкт перевірки. Також доцільним буде дещо розширити набір процедур з огляду на екологічний ризик, тобто включити до звичайного набору процедур ті, що направлені на дослідження екологічних проблем. Але це, відповідно, не має зменшити кількість необхідних аудиторських процедур перевірки, таких як:

- перевірка;
- спостереження;
- зовнішнє підтвердження;
- повторне обчислення;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури;
- запит;
- інші.

Врахування екологічного ризику на етапі підписання договору з аудиторського обслуговування є необхідним для уникнення непорозумінь між клієнтом та виконавцем, адже екологічний ризик є ризиком, на який аудитор не може впливати, але його настання може вплинути на висловлену ним думку та поставити під загрозу кваліфікацію аудитора і, відповідно, його репутацію.

Наголосивши на необхідних процедурах аудиту, важливо зазначити про необхідність класифікації окремих статей нефінансового звіту (найчастіше в проведенні аудиту природоохоронної діяльності перевіряються данні, наведені в нефінансовому звіті як основному звіті, що стосується природоохоронної діяльності підприємства) виходячи з оцінки ризиків суттєвого викривлення. Тобто управлінський персонал найчастіше хоче відобразити більше проведених екологічних програм, аніж є насправді. Це робиться з метою підвищення екологічної репутації підприємства серед зовнішніх користувачів інформації, зокрема суспільства та інвесторів.

Разом із тим підлягають зменшенню або компенсуванню екологічні ризики діяльності підприємства, знову ж таки для приваблення інвесторів та задоволення зацікавленості з боку органів державного контролю над природоохоронною діяльністю. Відповідно, аудиторам необхідно приділити більшу частину свого часу на дослідження цих статей та провести більшу кількість аудиторських процедур, аніж, наприклад,

дослідженню витрат на оплату праці персоналу, який задіяний в природоохоронній діяльності.

Під час проведення аудиту питань природоохоронної діяльності з урахуванням МСА 500 «Аудиторські докази» необхідно використовувати такі процедури [6]:

- вивчення установчих документів;
- запити управлінському персоналу;
- звірка даних нефінансової звітності з даними фінансової звітності, накопичувальних відомостей і даними бухгалтерського обліку;
- опитування співробітників природоохоронного відділу підприємства;
- аналіз динаміки основних показників нефінансової звітності, відстеження їх взаємозв'язків із причинами їх змін та коливань;
- огляд основних договорів на предмет суті здійснення господарських операцій;
- вибіркова перевірка застосування правильності застосування плану рахунків, чи відповідає їх відображення обліковій політиці підприємства та суті здійсненої операції;
- огляд первинних документів, на предмет їх відповідності вимогам чинного законодавства;
- вибіркова або суцільна звірка даних наявних первинних документів з їх відображенням у регістрах бухгалтерського обліку;
- перевірка способів утилізації відходів підприємства відповідно до встановлених вимог екологічного законодавства;
- перевірка арифметичної правильності документів та записів;
- перевірка бази оподаткування екологічним податком підприємства;
- проведення зовнішніх запитів.

Отже, екологічний ризик може мати суттєвий вплив на висловлення аудиторської думки. Тому, на нашу думку, необхідно враховувати екологічний ризик під час висловлення незалежної думки аудитора щодо завдань, пов'язаних із підприємствами, для яких він є суттєвим, адже наслідки від настання негативної екологічної події є великими та можуть поставити під загрозу всю подальшу діяльність підприємства. Разом із тим відсутність загальноприйнятих методичних рекомендацій щодо його розрахунку ускладнюють цей процес та збільшують вимоги до професійного рівня аудитора. Наукова література містить щонайменше два загальних підходи до визначення екологічного ризику, але все ж таки найкращим, на нашу думку, є його встановлення експертним шляхом. Результати роботи експерта з екологічного ризику аудитор може використати на етапі оцінки аудиторського ризику і відповідно скоригувати види та кількість аудиторських процедур.

Висновки. Запропонована методика оцінки екологічного ризику може стати в нагоді аудиторю як на етапі прийняття рішення щодо залучення експерта з екології, так і оцінок щодо суттєвості екологічної інформації, і, як наслідок, впливу її на висловлення аудиторської думки.

Ігнорування впливу екології на діяльність підприємства є непрофесійним, адже завдані збитки є великими не лише з фінансової точки зору, а й з людської.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: [монографія] / Н.І. Дорош. – К.: Знання КОО, 2001. – 402 с.
2. Купалова Г. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля / Г. Купалова, Т. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2012. – Вип. 142. – С. 12–16.
3. Москаленко А.П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды: [монографія] / А.П. Москаленко. – М.: МарТ, 2003. – 224 с.
4. Пахомова Н.В. Экологический менеджмент: [монография] / Н.В. Пахомова, А. Эндерс, К. Рихтер. – СПб.: Питер, 2003. – 352 с.
5. Шевчук В.Я. Екологічний аудит: [монографія] / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М. Навроцький. – К.: Вища школа, 2000, – 344 с.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг/ Міжнародна федерація бухгалтерів. –К.: Фенікс, 2014. – Ч. 1. – С. 985.
7. Станкевич Г. Аналіз аудиторських ризиків під час перевірки: практичний аспект / Г. Станкевич // Аудитор України. – 2015. – № 5 (234). – С. 14–19.
8. Пляцук Д.Л. Економічні аспекти оцінки екологічних ризиків у техногенно навантажених регіонах / Д.Л. Пляцук, В.В. Бойко // Механізм регулювання економіки. – 2012. – № 4.