Экологические аспекты аудита финансовой отчетности

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Еремеева, Ольга Сергеевна

**Год:**

2010

**Автор научной работы:**

Еремеева, Ольга Сергеевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Абакан

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

209

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Еремеева, Ольга Сергеевна

Введение.

Глава 1 Теоретические аспекты аудита финансовой отчетности с учетом экологической составляющей деятельности организаций, загрязняющих окружающую среду.

1.1 Подходы к определению аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности.

1.2 Экологические объекты аудита в составе финансовой отчетности.

1.3 Необходимость оценки соблюдения требований законодательства в области охраны окружающей среды при аудите финансовой отчетности.

Глава 2 Методика аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности.

2.1 Планирование аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности.

2.2 Аудиторские процедуры проверки по существу природоохранных ,. основных средств и природоохранных затрат.

2.3 Аудиторские процедуры проверки по существу экологических платежей и условных экологических фактов хозяйственной деятельности.

Глава 3 Особенности применения методики аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности.

3.1 Применение методики аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности при циклическом подходе к организации аудиторской проверки.

3.2 Проверка платежей за негативное воздействие на окружающую среду при аудите финансовой отчетности организаций, осуществляющих деятельность по обращению с отходами.

3.3 Применение элементов методики аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности при формировании выводов аудитора.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Экологические аспекты аудита финансовой отчетности"

Актуальность темы исследования. На сегодня особое общественное внимание приковано к финансово-хозяйственной жизни предприятий, в деятельности которых присутствуют экологические аспекты (загрязняющие выбросы в атмосферу, сбросы в водные объекты, отходы), и соответственно к их публичной финансовой отчетности. Для предприятий факт загрязнения окружающей среды серьезно сказывается на их финансово-хозяйственной деятельности. Во-первых, по причине необходимости финансовых вложений в природоохранные мероприятия. По данным статистики, на долю собственных средств предприятий в Республике Хакасия приходится более 80 % всех экологических инвестиций региона. Во-вторых, по причине убытков в связи с наложением штрафов за экологические правонарушения. В 2008 году число проверок со стороны Госкомэкологии Республики Хакасия было 238 (по сравнению с 2005 годом число проверок увеличилось в 6 раз). Сумма наложенных административных штрафов за экологические правонарушения возросла с 2006 года по 2008 на 122 %. Экологические проблемы — реальная угроза ухудшению финансового состояния предприятия, прекращению его деятельности.

В современной, науке нет комплексного представления о специфике объектов аудита организаций, загрязняющих окружающую среду. Отдельные вопросы оценки влияния загрязнения окружающей среды на показатели финансовой отчетности в рамках проведения экологического аудита отмечали Дж. Бартельс, C.JI. Байдаков, Н.В. Барляев, В.А. Власов, O.E. Дорохина, Г.С. Камерилова, О.В. Кудрявцева, C.B. Макаров, Ю.А. Мажайский, Г.В. Пачу-рин, E.H. Петрова, К.С. Саенко, Т.В. Сергеева, Г.П. Серов, B.JI. Сидорчук, Л.Б. Шагарова. Однако, экологический аудит, исходя из своего законодательного определения и истории развития, не выполняет функцию оценки достоверности финансовой отчетности.

В работах таких авторов, как Н.П. Барышников, А.И. Бородин, Б.Т. Жа-рылгасова, A.B. Зотов, Е.В. Ильичева, Н.Б. Смирнов, Л.В. Сотникова, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, С.М. Шапигузов, А.Д. Шеремет исследуется влияние экологических аспектов деятельности проверяемой организации на процедуры проверки при общем аудите. При этом не все последствия экологических аспектов освещены в трудах ученых, отсутствует системное представление об организации и методике проведения аудита организаций, загрязняющих окружающую среду.

Необходимость решения проблемы выражения обоснованного аудиторского мнения о достоверности информации, связанной с экологической составляющей деятельности обуславливает актуальность темы диссертационного исследования и предопределяет его цель и задачи.

Целью диссертационного исследования является разработка и теоретическое обоснование методики аудита финансовой отчетности, ориентированного на эколого-экономические взаимосвязи в хозяйственной жизни. Достижение поставленной цели предполагает решение следующих задач:

- исследовать теоретические основы аудита и предпосылки его развития для выявления подходов к проверке достоверности информации, характеризующей экологическую составляющую деятельности предприятия;

- проанализировать влияния экологических особенностей деятельности хозяйствующих субъектов на показатели финансово-хозяйственной деятельности, отражаемые в публичной финансовой отчетности для определения экологических объектов аудита;

- дополнить понятийный аппарат аудита следующими понятиями: «условные экологические факты хозяйственной деятельности», «экологический подцикл» производственного цикла, «предупредительные и последующие природоохранные затраты»;

- разработать и апробировать методику аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности хозяйствующих субъектов, которая позволит оценить влияние экологических особенностей на показатели финансово-хозяйственной деятельности, отражаемые в публичной отчетности;

- разработать рекомендации по повышению информационной полезности финансовой отчетности и аудиторского заключения в части раскрытия существенной экологической информации.

Объект исследования — финансовая отчетность организаций, деятельность которых сопряжена с экологическим риском. Предмет исследования — теоретические, методические и практические аспекты аудита финансовой отчетности организаций, загрязняющих окружающую среду.

Диссертация выполнена в соответствии с п. 2.1. «Методология и технология аудита» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки).

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области аудита, бухгалтерского учета. Исследование в большей степени основано на трудах Р. Адамса, Дж. Робертсона, Э.А. Аренса, Дж. К. Лоббека, А.И. Бородина, В.В. Бурцева, С.М. Бычковой, В.И. Подольского, Г.П. Серова, Я.В. Соколова, JI.B. Сотниковой, В.П. Суйца, A.A. Шапошникова, А.Д. Шеремета.

Методологической основой исследования является диалектическая теория научного познания, рассматривающая финансовую отчетность как объект аудита во взаимосвязи и взаимозависимости со всеми хозяйственными и финансовыми процессами в организации. В качестве научного инструментария в работе использованы общие и специальные методы познания: сравнение, формализация, научной абстракции, сочетания анализа и синтеза, обобщение, индукция и дедукция, системный подход, анкетирование, наблюдение, описание, измерение.

Информационную базу исследования составляют нормативно-правовые акты, регулирующие аудиторскую деятельность, бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации, международные и национальные стандарты аудита, практические материалы деятельности коммерческих организаций и аудиторских фирм в городах Республики Хакасия.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании теоретических положений и разработке методики аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности, с целью повышения качества оказываемых аудиторских услуг. При этом:

- обоснован авторский подход к аудиту финансовой отчетности, ориентированный на эколого-экономические взаимосвязи в хозяйственной жизни, отличающийся от существующих тем, что определена необходимость оценки экологической составляющей деятельности проверяемого объекта именно при общем аудите финансовой отчетности, а не экологическом аудите;

- конкретизированы экологические объекты аудита финансовой отчетности, характеризующие специфику систем учета и контроля деятельности организаций, загрязняющих окружающую среду: природоохранные основные средства, природоохранные затраты с разделением их на предупредительные и последующие, экологические платежи, условные экологические факты хозяйственной деятельности;

- предложено понятие «условные экологические факты хозяйственной деятельности», характеризующее качественно существенную информацию о последствиях экологических нарушений, применяемое аудитором при формировании аудиторской выборки в целях усиления ее аналитических возможностей для проверки соблюдения принципа непрерывности деятельности;

- разработана методика аудита финансовой отчетности, ориентированного на эколого-экономические взаимосвязи в хозяйственной жизни, обеспечивающая комплексную проверку учета, контроля хозяйственной жизни экологического подцикла в целях оценки достоверности финансовой отчетности и непрерывности деятельности проверяемой организации;

- дополнено содержание аудиторского заключения параграфом о раскрытии существенной информации экологического характера в финансовой отчетности в целях повышения ее информативности и полезности для потенциальных пользователей отчетности.

Теоретическая значимость исследования заключается в дополнении понятийного аппарата и развитии методического обеспечения аудита финансовой отчетности. Полученные в ходе исследования результаты могут быть использованы при разработке учебных курсов по аудиту для студентов, а также для слушателей курсов подготовки аудиторов. Результаты исследования внедрены в учебный процесс ГОУ ВПО «Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова» для специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Научные положения, изложенные в диссертации, могут являться базой для дальнейших научно-практических разработок в области аудита организаций, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в применении разработанных положений методики аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов при проверке предприятий, деятельность которых сопряжена с экологическим риском. Унифицированные процедуры проверки позволяют учесть специфику организаций, загрязняющих окружающую среду на каждом этапе аудита, рационально распределить объемы работ и значительно снизить риск необнаружения аудитором угроз прекращения деятельности клиента из-за экологических рисков. Основные положения методики аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов деятельности нашли практическое применение в деятельности аудиторских фирм республики Хакасия, республики Бурятия, служб внутреннего контроля предприятий республики Хакасия.

Апробация результатов исследования. Основные положения исследования докладывались и обсуждались на следующих конференциях: межрегиональном научном фестивале «Молодежь и наука - третье тысячелетие» (2002 г., г. Красноярск); VI международной научной школе-конференции студентов и молодых ученых «Экология Южной Сибири и сопредельных территорий» (2002 г., г. Абакан); всероссийской научной конференции «Актуальные проблемы структурной перестройки экономики России» (2006 г., г. Абакан); IV региональной научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Проблемы бухгалтерского учета, налогообложения, аудита и экономического анализа в условиях реформирования российской экономики» (2007 г., г. Красноярск); международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономического развития регионов России» (27-28 октября 2007 г., г. Абакан); международной научно-практической конференции «Институциональные проблемы государственно-частного партнерства на региональном уровне» (15-16 ноября 2008 г., Абакан); IX международной научной конференции молодых ученых «Региональная наука» (30 октября 2008 г., г. Москва); VI международной конференции «Сотрудничество для решения проблемы отходов», (апрель 2009, г. Харьков); межрегиональной научно-практической конференции «Поиск инновационных элементов развития анализа и бухгалтерского учета экономических процессов» (апрель 2009, г. Новосибирск).

По теме исследования опубликовано 17 научных работ, в том числе 2 работы в изданиях, рекомендованных ВАК общим объемом 6,51 п.л., из них авторских 6,39 п.л.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Общий объем работы - 156 страниц машинописного текста. Диссертация содержит 16 таблиц, 4 рисунка, список использованной литературы из 160 наименований, 18 приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Еремеева, Ольга Сергеевна

Выводы аудитора по вопросам: а) размер экологического платежа, б) наличие и размер условного экологического обязательства, в) применимость допущения непрерывности деятельности, г) соблюдение законодательства

Рис. 3.2.4 Порядок оценки деятельности по обращению с отходами в ходе аудита

Источник информации, который определяет дальнейший ход аудита: разрешение и установленные нормативы образования отходов и лимитов на их размещение. Экологические объекты аудита, проверяемые сплошным способом в случае отсутствия разрешения и установленных нормативов образования отходов и лимитов на их размещение: экологические платежи, УЭФХД. Дополнительное требование к проверке:привлечение эксперта в случае отсутствия разрешения и установленных нормативов образования отходов и лимитов на их размещение для оценки объемов образования отходов. Дополнительная процедура проверки: оценка соответствия движения отходов, порядка их обращения, хранения, утилизации утвержденному проекту.

Аудиторскими доказательствами, в случае наличия утвержденных лимитов, являются: расчеты по платежам за негативное воздействие на окружающую среду, проекты образования и размещения отходов, лимиты на размещение отходов, паспорт опасных отходов, договоры, акты выполненных работ со специализированными организациями на вывоз, размещение, утилизацию, обезвреживание отходов, заключение эксперта, документы учета фактического образования и размещения отходов.

В случае отсутствия установленного разрешения и лимитов обращения с отходами в качестве аудиторских доказательств выступают: акты осмотра территории, материалы наблюдения аудитора за хозяйственной деятельностью, заявления и разъяснения руководства аудиторуемого лица, заключение эксперта, проект образования и размещения отходов.

Методика аудита финансовой отчетности с учетом экологических аспектов апробирована на семи организациях, в деятельности которых образовываются отходы. Финансовые проблемы при обращении с отходами для предприятия возникают в случаях неуплаты платежей за размещение отходов. При этом задача аудитора оценить насколько существенны операции по обращению с отходами для отчетности и последующей деятельности фирмы. Анализ влияния на отчетность и финансово-хозяйственное состояние проводился по деятельности фирм со следующими основными видами деятельности:

Предприятие 4 - розничная торговля пищевыми продуктами, включая напитки, и табачными изделиями в специализированных магазинах (ОКВЭД 52.2)

Предприятие 5 - розничная торговля одеждой (ОКВЭД 52.42)

Предприятие б - розничная торговля моторным топливом (ОКВЭД

50.50)

Предприятие 7 - деятельность ресторанов и кафе (ОКВЭД 55.30)

Предприятие 8 - производство какао, шоколада и сахаристых кондитерских изделий (ОКВЭД 15.84)

Предприятие 9 - производство верхней одежды (ОКВЭД 18.22)

Предприятие 10 - строительство дорог (ОКВЭД 45.23).

Применение процедур планирования, приведенных в нашей методике, показало наличие твердых бытовых отходов практически во всех видах деятельности, на предприятиях разных отраслей. Отходы, встречающиеся на всех исследуемых объектах:

- мусор от бытовых помещений организаций несортированный;

- ртутные лампы, люминесцентные ртутьсодержащие трубки отработанные и брак;

- смет с территории.

Критическим фактором, выявленным на многих аудируемых предприятиях, является отсутствие разрешения на обращение с отходами. При обнаружении такого факта аудитор отмечает, что это является экологическим правонарушением, и все отходы будут считаться сверхлимитными.

Если руководство аудируемого лица не намерено получить разрешение на обращение с отходами, считаем это фактором, который говорит о наличии условного экологического факта хозяйственной деятельности. Проверке аудитора подлежит оценка размера условного обязательства. Предлагаем алгоритм пересчета условного экологического обязательства. Размер такого обязательства складывается из двух составляющих:

1. Платежи за сверхлимитное загрязнение окружающей среды.

2. Штрафы за экологическое правонарушение согласно Кодексу об административных правонарушениях.

Для расчета платы за загрязнение окружающей среды аудитор собирает и фиксирует в рабочих документах следующую информацию.

1. Вид, наименование отходов.

2. Класс опасности отходов. Для этого следует обратиться к Приказу Минприроды № 786 от 02.12.02.

3. Норматив платы за размещение отходов конкретного класса опасности отходов. (Согласно Постановлению правительства № 344 от 12.06.03).

4. Возможность применения корректирующих коэффициентов при размещении отходов на специализированных полигонах и промышленных площадках. При размещении отходов, подлежащих временному накоплению и фактически использованных (утилизированных) в течение 3 лет с момента размещения в собственном производстве, и корректирующих коэффициентов в зависимости от экономического района деятельности предприятия применяются коэффициенты. Кроме того, нормативы платы ежегодно корректируются на коэффициент индексации.

5. Объем отходов, образующихся в результате деятельности организации. Оценка этого показателя наиболее сложна для аудитора. При отсутствии лимитов на размещение отходов, невнимании руководства к данному аспекту природоохранной деятельности обычно отсутствует и учет движения отходов. Точных данных о фактическом количестве отходов аудитору получить практически невозможно. В данном случае аудитору необходимо прибегнуть к помощи эксперта, специалиста. Эксперт таюке может привлекаться одновременно с целью разработки проекта нормативов образования отходов на проверяемом предприятии.

В зависимости от вида отходов, для определения нормативов их образования используются следующие данные, которые несложно получить от предприятия:

- количество работников,

- площадь территории,

- количество люминесцентных ламп и другие.

Вторая составляющая размера условного обязательства - финансовые санкции за совершенное экологическое правонарушение по Кодексу об административных правонарушениях (КоАП). Штрафы предусмотрены статьями 8.1, 8.2, 8.41 КоАП. В Кодексе приведены минимальное и максимальное значения штрафов. В приложении 14 в таблице обобщены размеры штрафов за экологические правонарушения, применимые к предприятиям, не имеющим разрешения и утвержденных лимитов на размещение отходов

Результаты практического применения методики аудита показывают, что в небольших организациях, отрасль деятельности, которых не относятся к отраслям с высоким экологическим риском количество отходов невелико. Аудиторскую процедуру пересчета платежей за негативное воздействие на окружающую среду удобно провести с использованием граф таблицы 3.2.12. Таблица заполнена по материалам аудита Предприятия 4.