

УДК 349.6

РАЗВИТИЕ МЕТОДОВ И ПРОЦЕДУР ЭКОАУДИТА

Пожарицкая И.М.

В статье изучен широкий и узкий подход к определению метода экологического аудита. Определена взаимосвязь между методом, способом, приемом и процедурой экоаудита. Выделены три уровня аудиторской процедуры, такие как объект исследования, источники получения информации, приемы и способы изучения объекта экоаудита. Систематизированы методологические принципы экологического аудита.

Ключевые слова: экологический аудит, метод, прием, аудиторская процедура

Одним из важнейших элементов методологии аудита вообще, и экологического аудита в частности, являются его метод, процедуры и приемы, с помощью которых исследуется предмет и объекты аудита.

Анализ специальной литературы показал, что существует большое разнообразие взглядов научных работников на проблему определения методов, способов, приемов и процедур аудита. Многие авторы одни и те же понятия классифицируют по-разному. Например, такие действия, как проверка арифметических расчетов, наблюдение за проведением инвентаризации, наблюдение за осуществлением хозяйственных операций, устный опрос персонала, проверка документов и т.п., В. Подольский [1, с. 235], О. Ковалева, Ю. Константинов называют «методами (способами)» [2, с. 60-62], а А. Шеремет, В. Суйц – «процедурами аудита» [3, с. 91].

Очевидно, что в теории аудита возникла существенная проблема, которая состоит в необходимости систематизации наработанных исследований разных ученых и четного определения, что именно следует считать методами, приемами, способами и процедурами аудита.

Существенные достижения в этом аспекте имеет В.Рудницкий [4, с. 32-51], который провел анализ подходов разных научных работников к указанной проблеме, а также Е. Петрик [5, с. 60-63], которая попробовала систематизировать и обобщить толкования методов, способов и приемов на текущий момент развития теории и практики аудиторской деятельности в Украине и других государствах.

Однако, такого системного исследования методологии экологического аудита в специальной литературе не обнаружено. Даже фундаментальный труд Г.Серова отражает лишь концептуальные и организационно-правовые основы экоаудита [6].

Принятие Закона Украины «Об экологическом аудите» позволило официально признать необходимость оценки деятельности хозяйствующих субъектов с позиций соблюдения экологического законодательства.

Таким образом, цель статьи состоит в исследовании и систематизации методов, способов, приемов и процедур экологического аудита, как особого вида независимого контроля и составного элемента экологического менеджмента.

Экологический аудит возник в 80-90-х годах XX века как один из новых инструментов экологического менеджмента, позволяющих эффективно регулировать эколого-экономические отношения по соблюдению требований экологической безопасности и уменьшающих информационный и коммерческий риск, связанный с принятием управленческих решений. Поэтому методологический аппарат экоаудита напрямую связан с видами аудита, типами объектов и задачами, стоящими перед экоаудитом в связи с гармонизацией экологических и экономических интересов общества.

Безусловно, определения метода аудита, предлагаемые разными авторами могут быть использованы в качестве широкого подхода к понятию метода экологического аудита. Если же использовать узкий подход, то *метод экоаудита* можно определить как систему способов и конкретных приемов процесса получения, изучения и оценки экологической информации об объекте аудита на основе осуществления независимой проверки его соответствия установленным критериям (стандартам).

Предлагаемое определение позволяет, на наш взгляд, учесть особенности экологического аудита по установлению совокупности показателей состояния окружающей среды в конкретном месте в любой заданный момент времени и сопоставление этих показателей с национальными и международными стандартами.

Методы, которые могут быть использованы в экоаудите можно подразделить на:

- всеобщие (общенаучные), которые характеризуют философскую основу познания;
- собственные, которые конкретизируют всеобщие методы относительно аудита;
- специальные, которые используют экологические аудиторы, изучая объект экоаудита.

Наличие специальных методов экоаудита можно объяснить выделением разных типов объекта экоаудита, а именно:

- 1) проектная и техническая документация, реализация которой может причинить негативное влияние на здоровье населения, природные ресурсы, окружающую среду;
- 2) организации, предприятия, объединения, другие юридические лица, хозяйственная и прочая деятельность которых может влиять на состояние окружающей среды;
- 3) виды деятельности, связанные с природопользованием и обеспечением экологической безопасности;
- 4) территориальные образования (города, административные районы, районы города) со стороны проверки и оценки осуществления на их территории экологической политики [7, с. 265].

Термин «способ» трактуется как «определенное действие, прием или система приемов, дающая возможность сделать, осуществить что-нибудь, достичь чего-либо» [8, с. 343]. В аудите и экоаудите выделяют способы организации аудиторской проверки: сплошной или выборочный.

Прием определяется как «отдельное движение, действие, которое является законченным элементом какого-либо процесса, работы» [8, с. 245].

Таким образом, термин «способ», в определенной степени тождествен термину «метод», как определенному порядку действий при выполнении любой научной работы. В свою очередь, прием – это отдельное действие.

Изучим определение термина «процедура». Согласно аудиторского словаря под редакцией В.Я. Соколова, «процедура аудиторская – это определенный порядок и последовательность действий аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств» [9, с. 135]. Там же перечисляется, что относится к аудиторским процедурам: аналитические процедуры, наблюдение, запрос, подтверждение, опрос устный, тестирование (инспектирование), сравнение с нефинансовой информацией, пересчет и др. Определения метода, способа или приема в данном словаре отсутствуют. Таким образом, на основе глоссария международных стандартов аудита (МСА) происходит подмена понятия «метод» на «процедура».

Однако, аудиторские процедуры являются элементами методики аудита. С их помощью находят свое практическое воплощение методы, способы и приемы аудита. Методика осуществления аудита является основой профессионализма аудитора, его ноу-хау, которая позволяет провести аудит системно, в наиболее целесообразной последовательности.

Таким образом, взаимосвязь между методом, способом и приемом экоаудита и его процедурами можно изобразить следующим образом (рис.1).

При использовании любой аудиторской процедуры (методики) необходимо четко выделить три уровня: объект исследования, источники получения информации, приемы и способы изучения объекта экоаудита. При этом в экологическом экоаудите возможно использование как общей методики (аудиторских процедур), так и частной. Общая методика аудита базируется на применении единых правил, подходов, приемов при изучении деятельности предприятий, содержит обязательные для всех объектов аудита способы, приемы, технику. Частная методика экоаудита путем обобщения практики выявления однородных отклонений, включая способы их осуществления, разрабатывает особенности проведения аудита экологических объектов.

Таким образом, определив сущность аудиторской процедуры, сгруппируем основные методы и приемы аудита относительно возможности их использования в экоаудите (табл.1).

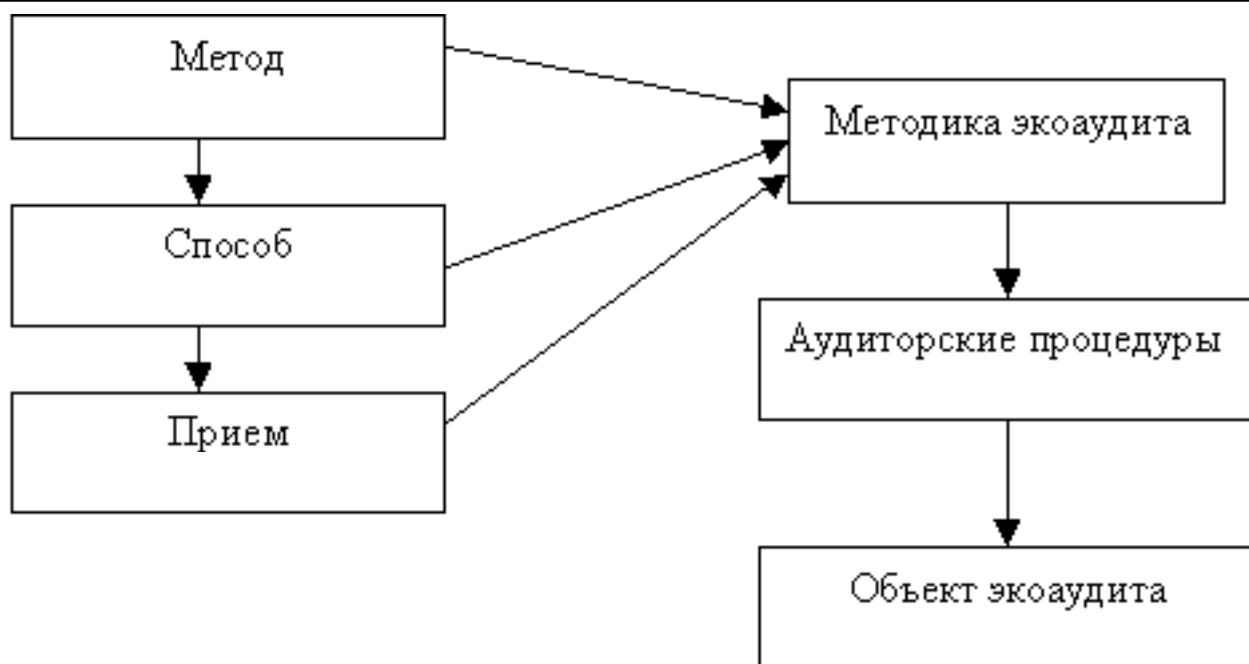


Рис.1. Взаимосвязь между методом, способом, приемом и процедурами экоаудита

Таблица 1.

Методы и приемы экоаудита

Название	Метод	Прием
Аналитический обзор	+	
Анкетирование		+
Документальная проверка		+
Запрос и подтверждение	+	
Изучение по существу	+	
Инспекция	+	
Лабораторный анализ		+
Логическая проверка		+
Мониторинг	+	
Наблюдение	+	
Обзор	+	
Обобщение	+	
Оценка	+	
Подсчет		+
Приемы ЭММ		+
Сравнение с нефинансовой информацией		+
Статистическое исследование		+
Тестирование		+
Технологический контроль		+
Экспертиза	+	

В таблице 1 отсутствуют некоторые общенаучные методы исследования, такие как индукция, дедукция, анализ, синтез, абстрагирование, идеализация и др. Однако несомненно, что данные методы характеризуются взаимным проникновением в однородные области наук.

Безусловно, что использование тех или иных методов и приемов должно соответствовать методологическим принципам экологического аудита, а именно: планирование экоаудита; обоснованность оценки значимости экоаудиторских доказательств, а также систем внутреннего контроля; обоснованность выбора методики и процедур экоаудита; определение критериев существенности

и достоверности экоаудита; соблюдение методик оценки риска и выборочной проверки данных; анализ информации и формирование выводов; ответственность за сделанный вывод экоаудита; соблюдение порядка документального оформления экоаудита; обоснованность использования результатов работы другого аудитора или специалиста другой области; полное информирование клиента относительно качества работы экоаудитора и пр.

ВЫВОДЫ

Таким образом, данное исследование позволило выделить четкую границу между методом и процедурой, которая состоит в том, что процедуры являются элементами методики экоаудита. Соблюдение сформулированных принципов и грамотное использование методов, способов, приемов и процедур экологического аудита позволит выполнить главную задачу экологического аудита – сбор достоверной информации о деятельности объекта и формирование выводов о его реальном экологическом состоянии.

Дальнейшему исследованию подлежат вопросы методики применения аудиторских процедур в зависимости от типов объектов и видов экоаудита.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.И.Подольского. – 2 изд. – М.: Финансы, 2000. – 655 с.
2. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебн. пособие. - М, 1999. – 272 с.
3. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. - М. :Финансы и статистика, 1995. – 240 с.
4. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль, 1998. –192 с.
5. Е. Петрик. Проблемы уточнения и развития методов, способов и приемов аудита // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 11. – С. 60-63.
6. Серов Г.П. Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы. – М.: «Экзамен», 2000. – 768 с.
7. Екологічний менеджмент: Навч. посіб./ За ред. В.Ф.Семенова, О.Л. Михайлюк. – Київ, ЦУЛ, 2004. – 407 с.
8. Новий словник української мови. 1 том, А-Є. Укладачі: Яременко В., Сліпушко О. – К.: “Аконіт”, 2000. – 564 с.
9. Аудиторский словарь / Под ред .В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.