

РАЗВИТИЕ ПРИНЦИПОВ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА

Исследуются этические и методологические принципы экологического аудита.

Предлагается разделение методологических принципов на три категории в зависимости от цели и характера, структуры и процесса экоаудита

Во имя достижения цели профессии независимого аудитора – обеспечения высокого профессионального уровня услуг, для достижения максимальной эффективности работы, направленной на удовлетворение потребностей украинского общества, аудитор обязан придерживаться основных принципов аудита.

Согласно аудиторскому словарю Я. Соколова “принципы аудиторской деятельности – это основные правила поведения, которые должен соблюдать аудитор при выполнении своих профессиональных обязанностей...” [6, с. 132].

Согласно мнению проф. Н. Белухи, принципы аудита – это основные принципы, по которым осуществляется его функция. Принципы аудита основываются на его независимости как вида финансово-хозяйственного контроля, высоких профессиональных, культурных и морально-волевых качествах аудитора, научной организации и прогрессивной методологии выполнения аудиторского процесса [7, с. 133].

Кулаковская Л. и Пича Ю. определяют принципы аудита как основные начала, на которых осуществляется аудиторская проверка. Они выделяют две группы принципов, регулирующих аудит: принципы профессиональной этики и методологические принципы [8, с. 95].

Принятый Закон Украины “Об экологическом аудите” определил основные правовые и организационные основы осуществления нового направления аудита – экологического, направленного на повышение экологической обоснованности и

эффективности деятельности субъектов хозяйствования.

В статье 10 Закона Украины “Об экологическом аудите” перечислены основные принципы экоаудита, однако не раскрыто их содержание [1]. В научных работах, посвященных экологическому аудиту, встречаются неоднозначные толкования принципов. Так, Е. Петрик продублировала перечень принципов экоаудита, указанные в Законе [9]; ученые Серов Г.П. [10], Тимофеева С.С. [11], Семенов В.Ф., Михайлюк О.Л. [12] предлагают смешанный набор этических и методологических принципов экоаудита.

Таким образом, отсутствие четкого определения принципов экологического аудита, базирующихся на них критериев оценки не позволяет должным образом формулировать адекватные функциональные границы программы экоаудита, что является актуальным на начальном этапе формирования нового вида аудиторского контроля.

Исследование теоретических основ экологического аудита проводится автором в рамках проекта “Проблемы методологии экологического аудита”, победившего в конкурсе на соискание стипендии Кабинета Министров Украины для молодых ученых согласно решению Министерства образования от 28.04.2005, протокол 4/2-13 и постановлению президиума Комитета Государственных премий Украины в области науки и техники от 24.06.05 № 2.

Целью написания статьи является определение с учетом взглядов ученых сущности этических и методологических

принципов экологического аудита, а также формулирование предложений по развитию принципиальных аспектов.

Принципы аудита определены МСА № 200 “Цель и общие принципы аудиторской проверки финансовых отчетов”[5], ННА № 3 “Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности”[3], Кодексом профессиональной этики аудиторов Украины [4] и Кодексом этики профессиональных бухгалтеров.

Сравнительная характеристика принципов аудита согласно нормативной базе приведена в таблице 1.

Приведенная характеристика свидетельствует о сходном перечне принципов в Кодексах этики, которые отражают фундаментальные принципы аудиторов Украины и профессиональных бухгалтеров за исключением принципа независимости.

Таблица 1. Принципы аудита согласно нормативной базе*

<i>ННА № 3 “Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности” , п.4- этические</i>	<i>МСА № 200 “Цель и общие принципы аудиторской проверки финансовых отчетов, п.4 – этические</i>	<i>Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, п.16 – фундаментальные</i>	<i>Кодекс профессиональной этики аудиторов Украины, п.11 – фундаментальные</i>
Объективность	Независимость	Честность	Честность
Независимость	Честность	Объективность	Объективность
Профессионализм	Объективность	Профессиональная компетентность и надлежащая тщательность	Конфиденциальность
Компетентность	Профессиональная компетентность и надлежащая тщательность	Конфиденциальность	Профессиональное поведение
Конфиденциальность	Конфиденциальность	Профессиональное поведение	Профессиональные нормы
Контроль работы других лиц, привлеченных к аудиту	Профессиональное поведение	Технические стандарты	
Планирование работы	Соблюдение технических стандартов		
	Профессиональный скептицизм (п.6)		

* Сохранен порядок упоминания принципов в документе

В международном стандарте и соответствующем национальном нормативе аудита приведены основные этические принципы аудиторов при выполнении проверки финансовой отчетности. Однако в отечественном нормативе, к этическим принципам отнесены и некоторые методические, например планирование работы. А принцип соблюдения технических стандартов, отраженный в МСА, также скорее можно отнести к методическим требованиям.

В ст. 10 Закона Украины “Об экологическом аудите” указано, что основными принципами экологического

аудита являются: независимость, законность, научная обоснованность, объективность, непредвзятость, достоверность, документированность, конфиденциальность, персональная ответственность аудитора [1].

Из этого перечня к этическим принципам эоаудита, на основании выше проведенного анализа, можно отнести следующие: *независимость, объективность, непредвзятость, достоверность, конфиденциальность.*

Следует отметить, что принципы объективности и непредвзятости во многом являются синонимами. Логичнее было бы дополнить перечень принципов эоаудита

компетентностью, т.к. к исполнителю экологического аудита выдвигаются жесткие требования при сертификации, предполагающие опыт работы в сфере охраны окружающей природной среды или смежных сферах не менее четырех лет подряд.

Проведем сравнительную характеристику методологических принципов аудита согласно ННА № 2 и принципов экологического аудита, наиболее полно изложенных в учебном пособии “Экологический менеджмент” под редакцией проф. Семенова В.Ф. (см. табл.2).

Несмотря на название данного перечня требованиями аудита в ННА № 2, по существу это принципы. Первоначально данный отечественный норматив аудита планировалось называть “Основные принципы, регулирующие аудит”. Однако, проф. Н. Белуха высказал замечание, что аудит регулируют не принципы, а законы и нормативно-правовые акты. Однако, несмотря на это несоответствие, в нормативе заложены основные принципы, формирующие аудит как определенную систему знаний.

Таблица 2. Сравнение методологических принципов аудита и экоаудита

Закон Украины “Об экологическом аудите”	“Экологический менеджмент”	ННА № 2 “Основные требования к аудиту” (методологические)
1) независимость; 2) законность; 3) научная обоснованность; 4) объективность; 5) непредвзятость; 6) достоверность; 7) документированность; 8) конфиденциальность; 9) персональная ответственность аудитора [1, ст.10].	1) планирование экоаудита, 2) обоснованность оценки значимости экоаудиторских доказательств, а также систем внутреннего контроля; 3) целесообразность выбора методики и техники экоаудита, определение критериев вероятности; 4) соблюдение методик оценки риска и выбора данных; 5) анализ информации и формирования заключения; 6) ответственность за выводы; 7) соблюдение порядка документального оформления; 8) полное информирование клиента о качестве работы экоаудитора и прочие [12, С.254]	1) планирование аудита; 2) обоснование оценки значимости аудиторских доказательств; 3) целесообразность выбора методики и техники аудита, определение критериев значимости и достоверности; 4) соблюдение требований методики оценки рисков и выборочной проверки данных; 5) анализ информации и формирования выводов; 6) ответственность за составление заключения; 7) соблюдение порядка документального оформления; 8) взаимодействие аудиторов; 9) обоснование использования результатов работы другого аудитора или специалиста другой отрасли; 10) полное информирование клиента; 11) контроль качества работы аудита [2, С.12].

Как видно из приведенного сравнения принципов, методологические принципы, указанные в учебном пособии “Экологический менеджмент”, практически повторяют методологические требования к аудиту согласно ННА № 2.

Значит, из законодательного перечня к методологическим принципам экологического аудита можно отнести: законность, научную обоснованность, документированность, персональную ответственность аудитора.

Принцип законности отсутствует в перечне международных или национальных стандартов аудита. Однако, в экоаудите данному принципу отводится первостепенное значение, так как основными критериями экоаудита являются требования нормативно-правовых актов об охране окружающей природной среды, руководствуясь которыми экологический аудитор оценивает доказательства экоаудита, анализирует их и готовит заключение об объекте экологического аудита.

Принцип *научной обоснованности* экоаудита предполагает применение научно обоснованных методов и методик осуществления аудита, оценки риска, анализа информации и формирования выводов.

Документирование аудита согласно аудиторскому словарю представляет собой процесс оформления аудиторской проверки с помощью рабочей аудиторской документации. Регулируется национальными и международными стандартами аудиторской деятельности, которые требуют, что бы все, что делает аудитор, с точки зрения доказательности факта выполнения аудиторских процедур, обоснованности принятия решений и оценок, были оформлены письменно.

Персональная ответственность экоаудитора предполагает ответственность не только за составление заключения, но и за другие нарушения законодательства об экологическом аудите, предусмотренные ст.26 Закона Украины.

На наш взгляд, принципы аудита, как и других управленческих функций, можно разделить на три категории в зависимости от цели и характера, структуры и процесса.

Цель и характер экологического аудита могут определяться такими принципами, как гарантия достижения цели экоаудита; ориентация экоаудита на будущее; ответственность за осуществление экоаудита; эффективность экоаудита; адекватность сбора, анализа, интерпретации результатов целям экоаудита.

Экологический аудита должен быть построен на определении следующих структурных принципов, а именно: планирование экоаудита; организационное соответствие в структуре управления (внутренний экоаудит); индивидуальное соответствие экоаудита конкретным задачам.

Условиями эффективности процесса экоаудита являются следующие принципы: обоснованность выбора методики и процедур экоаудита; определение критериев существенности и достоверности экоаудита;

соблюдение методик оценки риска и выборочной проверки данных; соблюдение порядка документального оформления экоаудита; обоснованность использования результатов работы другого аудитора или специалиста другой области; полное информирование клиента относительно качества работы экоаудитора; рыночное регулирование аудиторской деятельности; поддержка экологического аудита и реагирование на его результаты со стороны руководства предприятия и пр.

Следует отметить, что в связи с выделением различных подходов к определению роли экологического аудита как элемента системы экологического менеджмента, как вида экологического контроля, как инструмента экологической экспертизы, как процедуры оценки воздействия на окружающую среду (ОВОС) проектов планов и программ строительства, как проверки финансовой отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций требованиям экологического законодательства методологические принципы могут быть расширены и конкретизированы.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Таким образом, данное исследование позволило выделить четкую границу между этическими и методологическими принципами экологического аудита на основе анализа, в первую очередь, стандартов (нормативов) аудита. Соблюдение сформулированных принципов и грамотное использование базирующихся на их основе критериев оценки 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 определения принципов организации экологического аудита в зависимости от функциональных, территориальных и нормативно-правовых границ программы экоаудита.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Закон Украины “Об экологическом аудите” № 1862 от 24 июня 2004г.
 2. Национальный норматив аудита № 2 “Основные требования к аудиту” // Національні нормативи аудиту. – К.: Аудиторська палата України, 1999. – 274с.
 3. Национальный норматив аудита № 3 “Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности” // Національні нормативи аудиту. – К.: Аудиторська палата України, 1999. – 274с.
 4. Кодекс профессиональной этики аудиторів України // Національні нормативи аудиту. – К.: Аудиторська палата України, 1999. – 274с.
 5. Международный стандарт аудита № 200 “Цель и общие принципы аудиторской проверки финансовых отчетов” // 2001. МФБ. Стандарты аудиту та етики. – К.: ТОВ “Парітет-інформ”, 2003. – 712с.
 6. Аудиторский словарь / Под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
 7. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник. – К.: Знання, КОО, 2000. – 769с.
 8. Кулаковская Л.П., Пича Ю.В. Основы аудита: Учеб.пособие. – К.: Каравелла, 2004. – 426с.
 9. Петрик Е. Экологический аудит в Украине: проблемы методики и организации // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 8. – с. 51-56.
 10. Г.П. Серов. Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы. – М.: “Экзамен”, 2000 г. – 768 с.
 11. Тимофеева С.С. Экологический менеджмент. – Ростов н / Д: “Феникс”, 2004. – 352 с.
 12. Екологічний менеджмент: Навчальний посібник / За ред. В.Ф. Семенова, О.Л. Михайлюк. – Київ, Центр навчальної літератури, 2004. – 407 с.
- ПОЖАРИЦКАЯ И.М. – кандидат экономических наук, доцент Национальной академии природоохранного и курортного строительства