

ИНТОСАИ



## *Экологический аудит в контексте финансового аудита и аудита соответствия*

*Mehemea Kei te ora a Papatuanuku ka ora te tangata  
(Если мы будем лелеять Мать-землю, то и она  
будет лелеять нас)*

## *2016*

# КОМИТЕТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ (PSC) ИНТОСАИ

---

СЕКРЕТАРИАТ КОМИТЕТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ  
РИГСРЕВИЗИОНЕН • СТОРЕ КОНГЕНСГАДЕ 45 • А/Я 9009 • 7022 КОПЕНГАГЕН К • ДАНИЯ  
ТЕЛ.: +45 3392 8400 • ФАКС: +45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN-DK

## ИНТОСАИ



Генеральный секретариат ИНТОСАИ – РЕХНУНГСХОФ  
(Счетная палата Австрийской Республики)  
ДАМПФИФШТРАССЕ 2  
А-1033 ВЕНА  
АВСТРИЯ  
Тел.: +43 (1) 711 71 • Факс: +43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
ВЕБ-САЙТ: <http://www.intosai.org>

## Содержание

<b>Список блоков.....</b>	<b>4</b>
<b>Список аббревиатур и сокращений .....</b>	<b>5</b>
<b>A. ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>6</b>
<b>B. ХАРАКТЕР ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА .....</b>	<b>8</b>
<b>C. ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ И АУДИТ СООТВЕТСТВИЯ .....</b>	<b>9</b>
C.1. Финансовый аудит .....	10
C.2. Как вопросы воздействия на окружающую среду влияют на финансовую отчетность .....	14
C.3. Аудит соответствия.....	18
<b>D. РЕШЕНИЕ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ В ФИНАНСОВОМ АУДИТЕ И АУДИТЕ СООТВЕТСТВИЯ.....</b>	<b>23</b>
D.1. Получение информации по вопросам, касающимся окружающей среды .....	23
D.2. Оценка экологического риска, системы внутреннего контроля и системы контроля качества окружающей среды .....	25
D.3. Критерии аудита .....	27
D.4. Проведение процедур проверки по существу .....	29
<b>E. ОТЧЕТНОСТЬ .....</b>	<b>30</b>
E.1. Государственная отчетность по экологическим вопросам .....	31
E.2. Отчетность по устойчивому развитию .....	32

## Список блоков

Блок 1.	ПРИМЕР АУДИТА 1: Экосистемные услуги.....	12
Блок 2.	ПРИМЕР АУДИТА 2: Угольная администрация Великобритании в 2013-2014 годах .....	16
Блок 3.	ПРИМЕР АУДИТА 3: Многосторонние природоохранные соглашения могут помочь сформулировать критерии аудита соответствия .....	19
Блок 4.	ПРИМЕР АУДИТА 4: («перекрестное соответствие»).....	20
Блок 5.	ПРИМЕР АУДИТА 5: Компенсация экологического ущерба .....	21
Блок 6.	Вопросы, которые могут спровоцировать возможные проблемы в сфере экологического аудита с точки зрения законодательства и политики в области национального и местного самоуправления.....	22
Блок 7.	Вопросы, которые могут вызвать некоторые возможные рамки экологического аудита с точки зрения получения информации о департаменте или отрасли .....	24
Блок 8.	ПРИМЕР АУДИТА 6: Экологические субсидии.....	25
Блок 9.	Вопросы, которые могут привести к возможному проведению измерений и анализов в сфере экологического аудита в системе мониторинга состояния окружающей среды .....	26
Блок 10.	ПРИМЕР АУДИТА 7: Аудит по охране окружающей среды Цинхай-Тибетской железной дороги (2006 г.) .....	28
Блок 11.	ПРИМЕР АУДИТА 8: Аудит по предотвращению загрязнения воды основными реками (2010-2011 гг.).....	28
Блок 12.	Вопросы, которые могут спровоцировать возможные проблемы экологического аудита в области правительственных программ или мероприятий .....	30
Блок 13.	ПРИМЕР АУДИТА 9: Отчетность по устойчивому развитию .....	32

### Список аббревиатур и сокращений

CAP:	Единая сельскохозяйственная политика Европейского союза (ЕСХП)
CNAO:	Китайское национальное контрольно-ревизионное управление (КНКРУ)
EMAS:	Схема природопользования и аудита окружающей среды (СПАОС)
EMS:	Система экологического управления (СЭУ)
ЕС:	Европейский Союз (ЕС)
ФАО:	Продовольственная и сельскохозяйственная организация ООН
IAASB:	Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации
ИКТ:	Информационно-коммуникационная технология
ИНТОСАИ:	Международная организация высших органов аудита (ИНТОСАИ)
ИССАИ:	Международные стандарты высших органов аудита
МСА:	Международные стандарты аудита
МЕА:	Многосторонние соглашения в области окружающей среды
НАО:	Счётная палата
УГА:	Управление Генерального аудитора
ВОА:	Высший орган аудита
НРУ:	Национальное ревизионное управление
ЮНЕП:	Программа ООН по окружающей среде
РКИК ООН:	Рамочная конвенция ООН об изменении климата (РКИК)
РГЭА:	Рабочая группа по экологическому аудиту

## **А. ВВЕДЕНИЕ**

1. Профессиональные стандарты и основополагающие принципы аудита имеют огромное значение для обеспечения достоверности качества и профессионализма аудита государственного сектора. Международные стандарты высших органов аудита (ИССАИ), разработанные Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ), предназначены для содействия распространению независимого и эффективного аудита и поддержки членов ИНТОСАИ в развитии собственного профессионального подхода в соответствии со своими полномочиями и национальными законами и нормативными актами.

2. В документе «Основополагающие принципы аудита госсектора» (ИССАИ 100) определяется цель и полномочия стандартов ИССАИ, а также концептуальная база для аудита государственного сектора. Стандарт ИССАИ 200 «Основополагающие принципы финансового аудита» был разработан в соответствии с основными принципами, связанными с аудитом финансовой отчетности в государственном секторе, в то время как стандарт ИССАИ 400 «Основополагающие принципы аудита соответствия» определяет специфику контекста аудита соответствия.

3. Стандарты ИССАИ 1000 - 2999 характеризуются комитетом ИНТОСАИ как стандарты общего аудита 4-го уровня, регламентирующие требования к финансовому аудиту. Данные стандарты содержат указания по проведению финансового аудита организаций государственного сектора на основе Международных стандартов аудита (МСА), изданных Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB), а также практические руководства, являющиеся частью упомянутых указаний.

4. Стандарты ИССАИ 4000-4999 «Общие принципы аудита соответствия» содержат указания по проведению аудита соответствия, связанного с финансовой отчетностью, а также аудит соответствия, проводимый отдельно.

5. Стандарт ИССАИ 5120 «Экологический аудит в контексте финансового аудита и аудита соответствия» принадлежит к группе практических руководств по конкретным темам стандартов ИССАИ. Данный стандарт был разработан Рабочей группой по экологическому аудиту (РГЭА). Документ отражает опыт и передовую практику ВОА и служит инструментом для оказания помощи аудиторам в процессе аудита с экологической направленностью.

6. Данное руководство основано на общепринятых принципах финансового аудита и аудита соответствия, представленных в стандартах ИССАИ 200 и ИССАИ 400, и текущей эффективной практике в области экологического аудита. Оно ох-

ватывает экологические проблемы в контексте финансового аудита и аудита соответствия и было составлено для удовлетворения потребностей аудиторов во всей этой сфере.

7. Высший орган аудита (ВОА) не нуждается в конкретном мандате для проведения экологических проверок и может проводить такие проверки в соответствии с общим разрешением на проведение финансового аудита или аудита соответствия.

8. Как правило, под экологическим аудитом понимается аудит эффективности, аудит соответствия или финансовый аудит, рассматривающий подход ответственных органов (например, правительств) к конкретной экологической проблеме или политикам в области охраны окружающей среды, или программ, а также их эффективность в процессе решения проблем окружающей среды.

9. ВОА могут признавать, что их основные профессиональные навыки и опыт заключаются в проверке финансовой отчетности и рассмотрению вопросов соответствия. Поэтому было бы важно использовать этот опыт в процессе экологического аудита. Данный документ описывает возможности проведения аудитов с акцентом на окружающую среду с использованием нормативно-правовой базы, разработанной для финансового аудита и аудита соответствия.

10. В разделе «Введение» содержатся общие понятия и принципы руководства, а в четырех следующих разделах описывается общий характер экологического аудита, конкретно в контексте финансового аудита и аудита соответствия на основе текущей практики проведения аудитов. Представлены соответствующие примеры экологического, финансового аудитов и (или) аудита соответствия в разных странах мира. Одним из источников для дальнейшего анализа практических примеров аудита является вебсайт ИНТОСАИ,<sup>1</sup> а также Информационный бюллетень ИНТОСАИ РГЭА<sup>2</sup>.

11. В первом разделе стандарта ИССАИ дана общая характеристика экологического аудита, с определением правил проведения финансового аудита, аудита соответствия, аудита эффективности и аудита в системе устойчивого развития (см. Пункт 21).

12. В разделе 2 подробно описываются цели, задачи и различные подходы к финансовому аудиту и аудиту соответствия. В частности, рассматриваются характеристики учета денежных средств и начислений при рассмотрении экологического аудита.

<sup>1</sup> <http://www.environmental-auditing.org/Home/EnvironmentalAuditsWorldwide/AuditsbyIssue/tabid/125/Default.aspx>

<sup>2</sup> <http://www.environmental-auditing.org/Home/GreenlinesNewsletter/tabid/100/Default.aspx>

13. В третьем разделе рассматриваются конкретные методы и меры в отношении того, как аудитор получает информацию по вопросам экологической безопасности и оценивает присущие ей риски, в каком объеме учитываются законы и правила, параметры определения критериев аудита и порядок выполнения основных процедур аудита.

14. Наконец, в четвертом разделе представлена информация о правительственной отчетности по вопросам окружающей среды и аудита в системе устойчивого развития.

## **В. ХАРАКТЕР ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА**

15. Деятельность бухгалтера и аудитора традиционно не связана с экологической политикой. Однако в качестве поставщиков информации, в случае написания отчетов и предоставления финансовых гарантий, на которых часто основаны бизнес-и- правительственные решения, они все чаще сталкиваются с необходимостью понимания характера экологического аудита. Деятельность бухгалтеров и аудиторов требует доступа к финансовой и производственной информации. Они собирают, анализируют и сообщают информацию о том, были ли обоснованы принятые правительственные решения в области экологической политики. Они могут способствовать большей прозрачности правительственных решений о применении природных ресурсов и осознанию возможных экологических последствий без нарушения существующих стандартов бухгалтерского учета.

16. Расходы правительств на разработку норм экологической политики и их реализацию становятся все более значительными. ВОА должен признать, что экологические издержки, долговые обязательства и обесценение активов влияют на подготовку и аудит финансовой отчетности. Соответственно, аудитору необходимо будет оценить полноту и точность представленных данных.

17. Цель аудита финансовой отчетности заключается в том, чтобы аудитор мог высказать свое мнение, подготовлены ли финансовые отчеты во всех существенных аспектах в соответствии с определенной структурой финансовой отчетности. Материальные аспекты могут быть напрямую связаны с экологическими издержками, обязательствами, последствиями и результатами аудита. Аудит финансовой отчетности требует, чтобы аудитор рассматривал экологические нормы<sup>1</sup> как часть аудита и, в частности, экологические вопросы и актуальные экологические проблемы, если они оказывают существенное влияние на финансовую отчетность.

<sup>1</sup> МСА 250 «Учёт законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности», параграф 6 (b)



18. В ходе аудита финансовой отчетности могут возникнуть следующие вопросы, касающиеся охраны окружающей среды <sup>1</sup>:

- инициативы по предотвращению, сокращению или устранению ущерба окружающей среде;
- сохранение возобновляемых и невозобновляемых ресурсов;
- последствия нарушения природоохранного законодательства и нормативных актов; а также
- последствия субсидиарной ответственности, налагаемой государством.

19. Аудит соответствия требованиям в отношении решения экологических проблем может относиться к получению заверения в том, что деятельность государственного органа осуществляется в соответствии с действующим природоохранным законодательством, стандартами и экологической политикой, как на национальном, так и на международном уровнях, если это необходимо.

20. Аудит эффективности природоохранной деятельности может включать в себя обеспечение того, чтобы:

- показатели результативности, связанные с охраной окружающей среды, были адекватными и точно отражали результаты деятельности аудируемого лица; а также
- экологические программы проводились наиболее экономичным, результативным и эффективным образом.

Для получения более подробных рекомендаций по аудиту эффективности природоохранной деятельности читатель может обратиться к руководству Рабочей группы по экологическому аудиту (РГЭА) ИНТОСАИ – ИССАИ 5110 «Руководство по проведению аудита эффективности в экологическом плане».

21. Хотя в настоящем документе экологический аудит рассматривается в контексте финансового аудита и / или аудита соответствия, аудитору необходимо помнить, что к проверкам устойчивого развития можно подойти способами, аналогичными описанным здесь. Для получения дополнительной информации по этому вопросу обратитесь к руководству РГЭА ИНТОСАИ – ИССАИ 5130 «Устойчивое развитие: Роль высших органов аудита».

## **С. ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ И АУДИТ СООТВЕТСТВИЯ**

### **22. Финансовый аудит и аудит соответствия**

<sup>1</sup> Положения о международной аудиторской практике 1010: Учёт экологических вопросов при аудите финансовой отчетности, март 1998 г.

- аттестацию финансовой отчетности подотчетных лиц, включая экспертизу и оценку финансовой отчетности, и выражение профессионального мнения аудитора по финансовой отчетности;
- аттестацию финансовой отчетности правительства в целом;
- аудит финансовых систем и транзакций, включая оценку соблюдения установленных уставов и правил;
- оценка эффективности внутреннего контроля и внутренний аудит;
- проверка достоверности и правильности административных решений, принятых в объекте аудита; а также
- отчет о любых других вопросах, связанных с аудитом или относящимся к аудиту, который должен будет рассмотреть ВОА.

23. В данном руководстве также обговаривается, что соблюдение природоохран-ных законов и правил может рассматриваться в ходе отдельной проверки, а также может быть частью аудита эффективности. Для получения руководства по аудиту эффективности с особым упором на экологические вопросы обратитесь к ИССАИ 5110.

24. Экологический аудит в контексте проверки финансовой отчетности и / или аудита соответствия может быть связан с соблюдением стандартов бухгалтерского учета и / или соблюдением соответствующих норм и соглашений по природоох-ранному законодательству.

### **С.1. Финансовый аудит**

25. Целью аудита финансовой отчетности является предоставление информации о финансовом положении, эффективности и движении денежных средств пред-приятия и другой информации, полезной для принятия и оценки решений о рас-пределении ресурсов. В частности, финансовая отчетность в государственном секторе должна предоставлять полезную информацию для принятия решений и показывать способность аудируемого лица отчитаться за использованные им<sup>1</sup>.

26. Как правило, финансовые отчеты правительств (или их субъектов) имеют тенденцию избегать освещения экологических проблем. Тем не менее, присут-ствует осознание того, что существуют финансовые вопросы, проблемы соответ-ствия правовым нормам и проблемы эффективности, связанные с экологической политикой и обязательствами, которые должны быть отражены в финансовой отчетности.

<sup>1</sup> Международный стандарт учета в государственном секторе МСУГС 1 «Представление финансовой отчетности»

27. Финансовый аудит традиционно занимается финансовой информацией. Он имеет прямую связь с системой финансового учета и выражается в денежных единицах. Однако информация может быть существенной, даже если она не представлена в денежном выражении. Нефинансовая информация может включать такие единицы, как тонны парниковых газов, кубические метры расхода воды или доля экологически чистых продуктов. Нефинансовую информацию сложнее понять и интерпретировать по сравнению с финансовой информацией, поскольку здесь не могут быть учтены все общепринятые принципы отчетности или критерии авторитетных источников или тот факт, что информация может быть качественной по своему характеру. Несмотря на эти проблемы, нефинансовая информация может быть очень актуальной для любой проверки, касающейся окружающей среды.

28. Цель аудита финансовой отчетности заключается в том, чтобы аудитор мог высказать свое мнение, подготовлены ли финансовые отчеты во всех существенных аспектах в соответствии с определенной структурой финансовой отчетности<sup>1</sup>.

### **С.1.1. Экологические вопросы**

29. Экологические вопросы приобретают все большую важность для ряда правительств, организаций и пользователей финансовых отчетов. Некоторые проверяемые организации работают в тех секторах, где экологические вопросы могут оказывать существенное влияние на их финансовую отчетность. Возможные экологические проблемы, возникающие в ходе аудита финансовой отчетности, упоминаются в пункте 18.

30. На сегодняшний день сообщества учета и аудита сосредоточены на обязательствах по охране окружающей среды. Хотя финансовая отчетность организации может включать в себя земельные активы (оцениваемые на том же основании, что и другое имущество), в последнее время основное внимание уделялось «экологическим активам». Это природные активы, которые не обеспечивают вводимый ресурс, но предоставляют экосистемные услуги, такие как среда обитания или наводнения, климат-контроль и выполняют другие неэкономические функции, то есть представляют эстетическую или медицинскую ценность. Эта идея подчеркивает, что проверяемые организации подотчетны не только своим акционерам, но и обществу, и несут ответственность за управление природной средой. Рассмотрение экологических активов все еще находится на ранней стадии развития, где частный сектор обоснованно лидирует.

31. Системы финансового учета не предназначены для учета рисков, связанных с биоразнообразием и экосистемными услугами. Однако деградация этих услуг

<sup>1</sup> Международный стандарт аудита (МСА) 200: «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»

создает серьезные риски для общества и экономики и, следовательно, становится причиной увеличения расходов. В Примере Аудита 1 представлены виды некоторых экосистемных услуг и опыта Управления Генерального аудитора Канады в предоставлении аудиторских услуг, касающихся биоразнообразия.

#### **Блок 1. ПРИМЕР АУДИТА 1: Экосистемные услуги.**

Согласно оценке экосистем Организацией Объединенных Наций мы находимся на пороге тысячелетия, где экосистемные услуги - это выгода, которую люди получают от использования экосистем. К ним относятся еда, вода, древесина и волокно, а также регуляционные сервисы, которые влияют на климат, наводнения, болезни и качество воды. Также вспомогательные услуги, такие как почвообразование, фотосинтез и круговорот питательных веществ, являются частью услуг, и, наконец, в сферу услуг могут быть включены рекреационные, эстетические и духовные аспекты. Согласно данным Продовольственной и сельскохозяйственной организации ООН (ФАО), денежная стоимость услуг по опылению может достигать 200 миллиардов долларов в год. Биоразнообразие также является основным источником ингредиентов для лекарств.

Управление Генерального аудитора (далее - УГА) Канады обратило внимание на важность биоразнообразия при проведении аудита в области достижения целей, поставленных Международной конвенцией о биологическом разнообразии. УГА сделало выводы о том, как далеко продвинулись соответствующие государственные органы, а также их программы в вопросах решения экологических проблем. УГА рассмотрело разработанные ими модели оценки и применение этих моделей к принятию решений, но не оценило качество оценочной работы. Отчет УГА включает примерный оценочный расчет стоимости белых медведей, чтобы проиллюстрировать более общие выводы о состоянии дел, но он не содержит аудиторскую оценку этого расчета. В рамках своего анализа, для поддержки решения о признании белого медведя в качестве вида, находящегося под угрозой, организация «Окружающая среда Канады» заказала исследование, в котором оценивалась готовность канадцев платить за обеспечение продолжения существования этого вида в Канаде. Примеры других ценностей, оцененных в ходе исследования, включали использование медведей в качестве источника пищи для общин аборигенов (от примерно 250 000 канадских долларов до 375 000 долл. США в год), а также в области охоты и охраны дикой природы (8,5 млн. долларов США в год).

Аудит также выявил случаи, в которых «Окружающая среда Канады» использовала методы стоимостной оценки для оценки экономической выгоды от использования поверхностных вод в особо охраняемых районах. Согласно оценкам, выгода от использования сточных вод в соответствии с Положением о порядке

взимания платы за сброс сточных вод, более чем в три раза превысила затраты на проведение исследования и анализ затрат-выгод в 2012 году. Департамент оценил экономическую ценность охраняемых районов на Северо-Западных территориях в 2010 году благодаря готовности канадцев платить за охрану района в целом. Канадцы выразили готовность платить за защиту популяции карибу; ценных водоплавающих птиц; пересмотрели стоимость услуг по улавливанию и хранению углерода, синтезируемого растениями и содержащегося в почве в данном районе.

Несмотря на то, что УГА проводило аудит эффективности, такая форма также актуальна для проведения финансового аудита, поскольку затрагивает важные финансовые аспекты, связанные с природой.

32. Даже если оценка экосистемных услуг представляет собой сложную задачу, аудиторы могут заставить свои правительства прислушаться к значимости данной темы. Аудиторы также могут настоятельно призвать правительства учитывать экологические вопросы в своей годовой финансовой отчетности.

### **С.1.2. Учёт денежных средств и учёт методом начисления**

33. Отчетность в государственном секторе соединяет в себе нечто среднее между учётом денежных средств и учётом по методу начисления. Правительства во всем мире принимают различные методы отчетности в этой области <sup>1</sup>.

34. В кассовой основе бухгалтерского учета учитываются транзакции и события, когда денежные средства (включая их эквиваленты) получены или выплачены. Он измеряет общие финансовые результаты за этот период как разницу между полученными и выплаченными денежными средствами. Первичная финансовая отчетность - это отчет о движении денежных средств.

35. Для сравнения, на основе метода начисления учитываются транзакции и другие события, когда они происходят (а не только при поступлении или выплате денежных средств и их эквивалентов).

Международная федерация бухгалтеров, Комитет по государственному сектору, Вопросы и практика государственного учета финансовой отчетности, май 2000 года.

Элементами финансовой отчетности по методу начисления являются активы, обязательства, чистые активы и капитал, доходы и расходы.

<sup>1</sup> Международная федерация бухгалтеров, Комитет по государственному сектору, Вопросы и практика государственного учета финансовой отчетности, май 2000 года.

36. В данном руководстве описывается влияние экологических проблем на финансовые отчеты, подготовленные с использованием обоих методов бухгалтерского учета и того, что БОА должны учитывать при проверке финансовой отчетности.

## **С.2. Как вопросы воздействия на окружающую среду влияют на финансовую отчетность**

### **С.2.1. Учет денежных средств**

37. Экологические проблемы могут влиять на финансовую отчетность, подготовленную на основе учёта денежных средств, но последствия таких проблем зачастую ограничены, поскольку сумма денежных средств зависит от признания воздействий в течение рассматриваемого отчетного года (посредством конкретных платежей и в отчетах об убытках посредством специальных платежей ). Анализ воздействия на окружающую среду не обязательно ограничивается конкретными периодами времени, поэтому может потребоваться прогнозирование. Вследствие этого аудиторы могут рассмотреть возможность разработки методологии для изучения деятельности по решению экологических вопросов на периоды, превышающие соответствующий отчетный год. Таким образом, такие методы, как эффективный мониторинг, могут способствовать проведению экспертизы воздействия на окружающую среду. Однако это потребует четкого определения основных целей и промежуточных показателей экологического аудита. Тем не менее, вопросы или проблемы, связанные с окружающей средой в ходе финансового аудита, должны иметь значение только в том случае, если они оказывают существенное влияние на финансовые отчеты и лиц, принимающих решения, а именно:

- признавались, оценивались и представлялись ли активы / обязательства / доходы и расходы в соответствии с требованиями соответствующей структуры финансовой отчетности;
- существует ли риск наступления финансовых последствий, если законы / правила, касающиеся окружающей среды, не были соблюдены;
- была ли раскрыта вся соответствующая финансовая или нефинансовая информация, которая может повлиять на принимающих решения лиц.

38. Кроме того, может быть оказано существенное влияние на финансовую отчетность, в случае если отчетность о соблюдении норм экологического контроля включена в государственный финансовый отчет, например, когда предприятие обязано продемонстрировать соблюдение природоохранных законов. О несоблюдении природоохранных законов может быть сообщено с помощью обнаро-

дования конкретных подробностей или специальных отчетов, в которых используются принципы финансового аудита и аудита соответствия.

## **С.2.2. Учет по методу начисления**

39. Экологические проблемы могут оказывать влияние на финансовую отчетность, подготовленную по принципу начисления во многих аспектах аудита. Существуют международные стандарты бухгалтерского учета, в которых рассматриваются общие принципы признания, анализа и отражения экологических проблем в финансовом отчете<sup>1</sup>. Поэтому ВОА могут разрабатывать стандарты аудита в соответствии с этими стандартами бухгалтерского учета совместно с их собственными национальными органами бухгалтерского учета или просто придерживаться международно признанных стандартов аудита для проведения финансовых аудитов, как описано в этом пункте. Следующие ситуации соответствуют этому стандарту:

- a. Внедрение природоохранных законов и правил может включать в себя обязательства признать обесценение активов и, следовательно, необходимость списания балансовой стоимости.
- b. Несоблюдение правовых требований, касающихся экологических вопросов, таких как выбросы или переработка отходов, может потребовать проведения восстановительных работ, начисления компенсации или выплаты судебных издержек. Например, несоблюдение законов о контроле за загрязнением может привести к наложению штрафа на юридическое лицо<sup>2</sup>.
- c. Некоторые годовые эксплуатационные расходы носят экологический характер. Например, затраты на электроэнергию можно считать экологическими издержками, поскольку использование ископаемого топлива является источником углекислого газа и загрязнения воздуха.
- d. Некоторым организациям может потребоваться признать обязательства по охране окружающей среды в качестве временных обязательств в финансовой отчетности. Например, обязательства, связанные с закрытием полигонов твердых отходов, а также обязательства по уходу за территорией и восстановлению природного баланса, связанные с добычей полезных ископаемых и выводом из эксплуатации ядерных установок.
- e. Предприятию может потребоваться раскрытие потенциального экологического обязательства в качестве условного обязательства, если:
  - возможное обязательство зависит от возможного возникновения будущего события; или

<sup>1</sup> Например, стандарт МСА 37: «Резервы, условные обязательства и условные активы» содержат общие сведения, которые относятся к признанию и раскрытию резервов под обесценение и условных убытков, в том числе по экологическим вопросам. Также приводятся примеры экологических обязательств.

<sup>2</sup> <http://www.ifac.org/system/files/downloads/b007-2010-iaasb-handbook-iaps-1010.pdf>



- сумма настоящего обязательства не может быть разумно оценена; или
  - отток ресурсов для погашения обязательства не является допустимым.
- f. В ходе выполнения соответствующих требований к стандарту бухгалтерского учета может потребоваться дополнительная информация в примечаниях к финансовой отчетности. Примеры включают:
- отрасль, в которой работает предприятие, и связанные с ней экологические проблемы;
  - учет справедливой стоимости биологических активов и продуктов сельского хозяйства, когда актив может быть надежно оценен<sup>1</sup>;
  - метод учета, принятый для экологических издержек (т.е. то, что включено, когда определяются статьи расходов или размер капитализированных затрат, как и амортизационные отчисления по доходам и т. д.);
  - штрафы и пени, которые были начислены в соответствии с природоохранным законодательством; а также
  - обязательства по восстановлению окружающей среды, включая неопределенности измерений, характер и сроки.

40. Независимо от возрастающего акцента на экологическом учете режим учета по методу начисления не только учитывает экологические издержки по мере их возникновения (как денежные счета и т. д.), но также признает экологические обязательства, как в долгосрочной, так и в краткосрочной перспективе. Например, путем установления финансовых резервов в балансе и раскрытия условных обязательств в других разделах финансовой отчетности. Стоимость основных средств также может быть скорректирована - путем постоянной девальвации, например, для отражения обесценения. Следовательно, существующие международные стандарты бухгалтерского учета признают экологические проблемы. Аудиторы могут использовать эти стандарты для оценки включения экологических проблем в финансовую отчетность или могут воспользоваться международно признанными стандартами аудита, которые охватывают вышеупомянутые ситуации. ПРИМЕР АУДИТА 2 является важным примером аудиторской работы, проводимой Счётной палатой Великобритании, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что при проверке счетов не выявлено существенных искажений.

## **Блок 2. ПРИМЕР АУДИТА 2: Угольная администрация Великобритании в 2013-2014 годах**

Угольная администрация Великобритании» была создана, когда угольная промышленность Великобритании была приватизирована, чтобы взять на себя ответственность за лицензирование деятельности по добыче угля, а также для

<sup>1</sup> См. IPSAS 27 - Сельское хозяйство.



решения проблем, связанных с шахтной водой и оседанием пород в секторе добычи угля и металлов. Она работает, чтобы защитить общественность и окружающую среду, управлять своим портфелем имущественных активов и реализовать ценность и обеспечить доступ к имеющейся информации.

В годовом отчёте этой организации представлены результаты её деятельности, в том числе в отношении:

- эксплуатации и разработки новых схем очистки шахтных вод;
- расследования и ремонта, связанных с инцидентами, потенциально влияющими на общественную безопасность;
- осмотра и мониторинга закрытых шахтных отходов, внесение изменений и регулирования
- деятельности, которая может оказать воздействие на угольные объекты, чтобы обеспечить необходимую оценку риска для воды, газа и стабильности грунта.

Счета Администрации ведутся согласно требованиям публичной отчетности Великобритании, которые применяют требования Международных стандартов финансовой отчетности. Они ведутся в соответствии с конвенцией о первоначальной стоимости, измененной с учетом переоценки инвестиций, основных средств и нематериальных активов. Поэтому в счетах предусматриваются ассигнования на предполагаемые будущие расходы, связанные с его унаследованными обязательствами, в течение периодов от 50 до 100 лет в будущем. В 2013-14 годах ассигнования сократились с 1 067,0 млн. фунтов стерлингов до 1 066,0 млн. фунтов стерлингов. На счетах представлена информация о высоком уровне чувствительности баланса резервов к тенденциям, допущениям и изменениям учетной ставки.

Включение этих резервов приводит к тому, что на счетах отражаются чистые обязательства на общую сумму 975,7 млн. фунтов стерлингов по состоянию на 31 марта 2014 года, и поэтому возникает вопрос о том, является ли Администрация «непрерывно действующим предприятием». Отчет подтверждает, что учетные записи были подготовлены исходя из принципа непрерывности деятельности, поскольку у организации есть разумное ожидание того, что она будет продолжать получать государственные средства, чтобы иметь возможность выполнять свои обязательства.

В соответствии с Международными стандартами аудита (Великобритании и Ирландии) аудиторская проверка, проводимая Счетной палатой, должна

учитывать оценку деятельности организации и получить достаточные доказательства, чтобы иметь достаточную уверенность в том, что отчет не содержит существенных искажений. Это включает в себя оценку того, является ли учетная политика обеспечения адекватной и раскрытой должным образом. Кроме того, Счётная палата обязана изучить всю финансовую и нефинансовую информацию в годовом отчете для выявления существенных несоответствий с проверенными финансовыми отчетами.

### **С.3. Аудит соответствия**

41. Как указано в параграфе 2, аудит соответствия относится к стандарту ИНТОСАИ - ИССАИ 400. Аудиторы при выполнении аудита соответствия могут проверять соответствие предприятия целому ряду параметров. Во-первых, они могут изучать соответствие предприятия требованиям финансовых органов и методам бухгалтерского учета (например, законодательный контроль, в том числе ассигнования на расходы организации). Во-вторых, они могут проверить соблюдение природоохранного законодательства и договоров. Аудиторы могут изучать соблюдение законов и договоров, если их несоблюдение может существенно повлиять на финансовую отчетность компании. Кроме того, аудиторы могут изучать такое соответствие, поскольку, помимо любого влияния на финансовую отчетность, аудиторская организация может нести материальные расходы, которые будут иметь отношение к более широкому использованию государственных средств.

42. Аудит соответствия также позволяет ВОА оценивать показатели соответствия организации. Это может помочь правительству (и его агентствам) сократить разрыв между поставленными целями и результатами, достигнутыми в рамках политики и программ. Например, государством может финансироваться проведение природоохранных мероприятий, таких как выдача разрешения на лесозаготовку деревьев. Имеются ли ресурсы для выполнения этой работы? Являются ли действия аудитора справедливыми и его выводы точными?

43. Этот вид экологического аудита может:

- содействовать соблюдению или обеспечивать повышенную уверенность в соблюдении норм существующей и предстоящей экологической политики и законодательства;
- уменьшить риски и затраты, связанные с несоблюдением правил;
- экономить затраты, минимизируя отходы и предотвращая загрязнение; а также
- определить обязательства и риски.

Пример Аудита 3 представляет собой возможные источники для формулировки критериев соответствия.

**Блок 3. ПРИМЕР АУДИТА 3: Многосторонние природоохранные соглашения могут помочь сформулировать критерии аудита соответствия**

Существуют сотни многосторонних природоохранных соглашений (МПС), касающихся различных экологических проблем. МПС является широким термином, включающим различные виды конвенций и протоколов, но по мере того как РГЭА ИНТОСАИ и ЮНЕП определяют его в своих руководствах, МПС является юридически обязательным документом между двумя или более государствами, которые занимаются некоторыми аспектами окружающей среды.

В случае подписания страной МПС, наиболее распространенным подходом, в соответствии с руководством, является оценка успешности выполнения страной своих обязанностей и обязательств согласно МПС, а также способов осуществления данных функций с точки зрения национального законодательства и управления. В случае неподписания страной МПС, соглашения по-прежнему могут являться хорошим источником критериев аудита, поскольку многие соглашения могут рассматриваться в качестве передового опыта или эталона. Кроме этого, причины неподписания МПС могут быть доведены до сведения общественности. Например, в 2013 году ВОА Дании, Финляндии, Латвии, Литвы, Норвегии, Польши и Швеции опубликовали скоординированный аудит по торговле выбросами. Целью совместной проверки была оценка достоверности, надежности и эффективности схемы торговли выбросами Европейского союза (ЕС) и механизмов, основанных на проектах, согласно Киотскому протоколу.

Общие критерии аудита включали как международные соглашения на уровне ООН, так и Положения Европейского союза и рекомендации по этому вопросу:

1. Киотский протокол и соответствующие решения Марракешских соглашений
2. Соответствующие директивы ЕС
3. Регламент реестра
4. Руководящие принципы РКИК ООН для мониторинга и отчетности
5. Руководящие принципы мониторинга и отчетности ЕС

Пример Аудита 4 является примером аудита с, и потенциального воздействия их ненадлежащего соблюдения.

#### Блок 4. ПРИМЕР АУДИТА 4: («перекрестное соответствие»)

В соответствии с Единой сельскохозяйственной политикой Европейского союза (ЕСХП) платежи, причитающиеся каждому бенефициару, могут быть уменьшены, если правила в области охраны окружающей среды, безопасности пищевых продуктов, здоровья животных и растений, и благосостояния животных не соблюдаются или если требование о поддержании всех сельскохозяйственных угодий в хорошем сельскохозяйственном и экологическом состоянии не выполнены. Это называется «перекрестным соответствием».

Перекрестное соответствие не связано с вложениями бюджетных средств по существу. Напротив, нарушения перекрестного соответствия приводят к сокращению платежей фермерам или штрафам. Хотя соответствующие суммы (около 10 млн. Евро в 2005 году) ограничены, перекрестное соответствие применяется к реализации значительной части бюджета ЕС (около 40 млрд. Евро) в отношении примерно пяти миллионов фермеров. Европейская счётная палата рассмотрела вопрос о том, является ли перекрестное соответствие эффективным посредством его анализа с момента введения и в течение первых лет его осуществления Европейской комиссией и государствами-членами. Более конкретно, аудит ответил на следующие вопросы:

- Четко ли определены цели и масштабы перекрестного соответствия, и можно ли ожидать результатов на уровне фермы?
- Можно ли эффективно реализовать правовые рамки, определяющие перекрестное соответствие?
- Адаптированы ли перекрестное соответствие и политика развития сельских районов друг к другу?
- Эффективны ли системы контроля и санкции?
- Соразмерны ли отчетность и мониторинг?

Палата пришла к выводу, что перекрестное соответствие является жизненно важным элементом ЕСХП. Там, где это должным образом применяется, у него есть потенциал для того, чтобы фермеры из ЕС, получающие платежи ЕСХП, соблюдали правила, касающиеся сельскохозяйственных земель, сельскохозяйственного производства и деятельности. Однако государства-члены не взяли на себя ответственность за внедрение эффективных систем контроля и санкций. Следовательно, система контроля обеспечивает недостаточную уверенность в соблюдении фермерами требований. Система санкций также неэффективна, поскольку основополагающие принципы не были соблюдены<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR08/SR08\\_08\\_EN.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR08/SR08_08_EN.PDF)

ПРИМЕР АУДИТА 5 демонстрирует, как работа аудитора способствует снижению рисков и затрат, связанных с несоблюдением правил и оценкой эффективности соответствующей схемы.

#### **Блок 5. ПРИМЕР АУДИТА 5: Компенсация экологического ущерба**

В 2010 году Государственное контрольно-ревизионное управление (ГКРУ) Латвийской Республики провело аудит соответствия системы компенсации ущерба окружающей среде соответствующим законам и правилам, а также эффективности схемы аудита.

Сфера охвата аудита включала расчет экологического ущерба, нанесенного особо охраняемым природным территориям, микрозаповедникам, особо охраняемым видам и биотопам, водам, почве и подземным глубинам, а также районам памятников природы и рыболовству. Сфера охвата аудита включала устойчивое лесопользование и расчет экологического ущерба, причиняемого лесам и охотничьим ресурсам.

ГКРУ также принимало во внимание исследования, проведенные различными независимыми экспертами, отметив, что устойчивое управление государственными лесами в настоящее время недостаточно эффективно. Это связано тем, что национальные законы не требуют проведения оценки воздействия на окружающую среду, когда в лесу планируются несколько четких рубок. Это лазейка в законодательстве, которая в настоящее время используется крупнейшей государственной компанией по управлению лесным хозяйством, государственным акционерным обществом «Латвийские государственные леса».

В процессе аудита ГКРУ установило, что применение компенсации за ущерб, причиненный окружающей среде, лесам и охотничьим ресурсам, недостаточно эффективно и что существующая система наказаний не пропорциональна - национальные законы не содержат механизма, который бы побуждал нарушителей к уплате административных взысканий. ГКРУ указало на необходимость вводить штрафные санкции, соизмеримые с причиненными убытками.

ГКРУ также выявило дублирование функций и слабо скоординированные действия между министерствами, занимающимися охраной окружающей среды, контролем за лесными и охотничьими ресурсами. Это снизило влияние среди органов исполнительной власти и повышенный риск необнаружения нарушений.

#### **Рассмотрение законов и правовых норм**

44. Аудитор должен иметь фундаментальное понимание природоохранных законов и правовых норм, которые могут привести к существенному искажению

финансовой отчетности или которые могут оказать фундаментальное влияние на деятельность организации. От аудитора не требуются навыки или профессиональной компетенции, чтобы определить, соответствует ли компания действующему законодательству и правовым нормам в области охраны окружающей среды. Однако аудитор может использовать свои профессиональные знания, опыт и понимание того, насколько предприятие и отрасль промышленности признают проблемы несоблюдения правовых норм, и обратиться за консультацией экспертов.

45. При планировании и проведении аудита аудитор может оценить соответствие применимым законам и правилам, если несоблюдение может существенно повлиять на финансовую отчетность или когда соблюдение правовых норм требует дополнительных расходов государственных средств. Однако нельзя ожидать, что аудит выявит несоблюдение всех законов и правил<sup>1</sup>.

**Блок 6. Вопросы, которые могут спровоцировать возможные проблемы в сфере экологического аудита с точки зрения законодательства и политики в области национального и местного самоуправления**

Есть ли у правительства какие-либо сформулированные национальные экологические цели?

- Кто их разработал?
- Чего они стремятся достичь?
- Достигаются и сообщаются ли результаты?
- Кто несет ответственность за сообщение и обработку результатов?
- Устанавливают ли они стандарты или руководящие принципы, которые должны соблюдаться?
- Сообщались ли стандарты или руководящие принципы тем, кто несет ответственность за защиту, восстановление и управление окружающей средой?

Имеет ли правительство какие-либо подразделения или департаменты, которые отвечают за защиту, восстановление и управление окружающей средой?

- Каковы эти департаменты и их обязанности?
- Как они достигают результатов (по правилам, политике или программам управления)?
- Как они сообщают о своей работе?
- Существуют ли какие-либо совместные обязанности между подразделениями или департаментами?

<sup>1</sup> МСА 250: Учёт законов и правил при проведении аудита финансовой отчетности.

Имеет ли правительство соответствующие стандарты бухгалтерского учета?

- Разработало ли правительство законодательство, направленное на защиту, восстановление и управление окружающей средой?
- Существуют ли законы, за соблюдение которых отвечают правительственные ведомства?
- Кто отвечает за принудительное исполнение законов? Как эти законы применяются на практике?
- Требуется ли государственным ведомствам соблюдать экологическое законодательство или нормативные акты?
- Есть ли какая-либо другая функция мониторинга, которая отвечает за соблюдение правовых норм и отчетность об их соблюдении?
- Если да, то кому направляются эти отчеты?

## **D. РЕШЕНИЕ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ В ФИНАНСОВОМ АУДИТЕ И АУДИТЕ СООТВЕТСТВИЯ**

### **D.1. Получение информации по вопросам, касающимся окружающей среды**

46. Во всех аспектах аудита требуется достаточное знание бизнеса, и существуют значительные риски, анализируя которые аудитор мог выявлять и понимать вопросы, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, процесс аудита и отчет об аудите<sup>1</sup>.

47. От аудитора не требуется обладать большими знаниями, чем руководство или специалисты по охране окружающей среды. Кроме того, при необходимости можно запросить помощь внешних экспертов, задействовав экспертные группы или фокус-группы, или попросив независимого эксперта высказать свое профессиональное мнение по интересующему аудитора вопросу. Для запроса о предоставлении экспертного заключения и понимания полученного ответа, аудиторская группа должна иметь, как минимум, достаточную ключевую компетенцию в вопросе (см. Международные стандарты аудита<sup>2</sup>).

48. Аудитор должен учитывать область или сектор, в котором работает предприятие, определить наличие материальных и экологических обязательств и непредвиденных расходов. Некоторые сектора более подвержены экологическим

<sup>1</sup> ИССАИ 1315

<sup>2</sup> ИССАИ 40; Приложение 6 к ИССАИ 3000

рискам - например, сектора химической, нефтегазовой, фармацевтической и горнодобывающей промышленности, государственные учреждения, отвечающие за управление окружающей средой или экономическое регулирование в области охраны окружающей среды.

49.

**Блок 7. Вопросы, которые могут вызвать некоторые возможные рамки экологического аудита с точки зрения получения информации о департаменте или отрасли**

- Имеется ли в правительстве какой-либо департамент / отрасль или агентства, чья деятельность оказывает воздействие на окружающую среду?
- Как были выявлены экологические риски?
- Кто данном в департаменте или в данной организации несет ответственность за управление экологическими рисками?
- Работает ли правительственный департамент / организация или агентства в отрасли, подверженной значительным экологическим рискам, которые могут отрицательно повлиять на финансовые результаты и отчеты организации?
- Какие природоохранные законы и правила применимы к юридическому лицу?
- Существуют ли какие-либо вещества, используемые в продуктах или продукции предприятия, которые попадают под действие конкретного закона или нормативных актов?
- Контролируют ли правоохранительные органы соблюдение требований природоохранного законодательства, правил или лицензий?
- Были ли приняты какие-либо регламентационные постановления или выпущены отчеты правоохранительными органами, которые могут оказать существенное влияние на предприятие и его финансовые результаты и / или отчет?
- Имеются ли записи о санкциях и судебных разбирательствах в отношении предприятия или его директоров в связи с экологическими вопросами? Если да, то в чем причины таких действий?
- Ожидаются ли какие-либо судебные разбирательства в отношении соблюдения природоохранного законодательства и нормативных актов?
- Застрахованы ли предприятия от экологических рисков или накопления последствий?



## **D.2. Оценка экологического риска, системы внутреннего контроля и системы контроля качества окружающей среды**

50. Получив достаточно сведений о бизнесе, нормальная процедура для аудитора заключается в оценке риска существенных искажений в финансовой отчетности. В контексте экологического аудита это включает риск искажения в отношении экологических вопросов. Это может быть обозначено экологическими рисками.

51. Примерами присущего экологического риска являются:

- расходы, связанные с соблюдением законодательства;
- последствия несоблюдения природоохранных законов и правил; а также
- существенные экономические или нормативные изменения в характере деятельности конкретного государственного органа.

52. Аудиторская организация может применять различные подходы к достижению контроля над экологическими вопросами. Малые предприятия или организации с низким уровнем риска воздействия на окружающую среду могут включать системы экологического контроля в свои нормальные системы внутреннего контроля. Предприятия с высокой степенью подверженности экологическому риску могут проектировать и управлять отдельной подсистемой внутреннего контроля, например, системой экологического менеджмента (СЭМ)<sup>1</sup>.

53. Аудитор должен также получить представление о контрольной среде по экологическим вопросам. Например, области, подлежащие рассмотрению, могут включать отношение руководящего органа и его руководства, осведомленность и действия в отношении внутреннего контроля.

54. Если аудитор считает, что существует риск существенного искажения финансовой отчетности, конкретные процедуры должны быть разработаны и выполнены для устранения этого риска.

**ПРИМЕР АУДИТА 6.** Особое внимание уделяется созданию и функционированию систем внутреннего контроля для предоставления экологических субсидий.

### **Блок 8. ПРИМЕР АУДИТА 6: Экологические субсидии**

В 2014 году ВОА Эстонии завершил аудит «Предоставление и надлежащее использование субсидий и поддержки, предоставляемой фондам, созданным государством», в рамках которого, среди прочих организаций, был проведен аудит Центра экологических инвестиций.

<sup>1</sup> Стандарты для СЭМ были изданы Международной организацией по стандартизации ISO 14001: «Система экологического менеджмента - Спецификация с руководством по использованию»

В ходе аудита изучалось четкое и прозрачное предоставление субсидий фонду: были ли установлены системы контроля за предоставлением субсидий фонду и надзор за их использованием; насколько тщательно проработан правовой формат фонда. Аудиторы также проверили, как было организовано использование денег, полученных из государственного бюджета, и были ли деньги использованы законно и целесообразно.

Нецелевого использования денег обнаружено не было, и была выявлена достаточно эффективная система управления. Однако аудиторы отметили, что правила распределения денег не были прозрачными, и осуществление прав учредителя и фактический надзор за фондом выполнялись различными министерствами (министерством окружающей среды и министерством финансов) безо всякой видимой причины.

55. Если аудитор считает, что существует риск существенного искажения финансовой отчетности, конкретные процедуры должны быть разработаны и выполнены для устранения этого риска.

#### **Блок 9. Вопросы, которые могут привести к возможному проведению измерений и анализов в сфере экологического аудита в системе мониторинга состояния окружающей среды**

Какова философия менеджмента и стиль работы в отношении экологического контроля в целом?

Понесет ли проверяемая оперативная структура ответственность, включая разделение обязанностей в сфере экологического контроля между определенными лицами? Поддерживает ли организация систему экологической информации на основе требований регулирующих органов или собственной оценки экологического риска организации?

- Действует ли организация в системе экологического менеджмента (СЭМ)?
- Эта система может предоставлять, например, информацию о физических количествах выбросов и опасных отходов, экологических характеристиках продуктов и услуг или результатах проверок или инцидентов.
- Примерами признанных стандартов для СЭМ являются международный стандарт ISO 14001 и Экологическая схема управления и аудита Европейской комиссии.

Как выявляются аномалии и сообщаются руководству?

Опубликовало ли предприятие отчет об экологической эффективности? Если да, то проверена ли она независимой третьей стороной?

Существуют ли процедуры контроля для выявления и оценки экологического риска, мониторинга соблюдения природоохранных законов и нормативных актов и мониторинга возможных изменений в природоохранном законодательстве, которые могут повлиять на организацию?

Знает ли руководство о существовании экологических проблем и их потенциальном воздействии на финансовую отчетность предприятия? Например,

- любой риск ответственности за подземные воды, возникающие в результате загрязнения почвы, грунтовых вод или поверхностных вод;
- любой риск возникновения обязательств, возникающих в результате загрязнения воздуха; или
- любые неурегулированные жалобы на экологические вопросы от сотрудников или третьих лиц?

### D.3. Критерии аудита

56. Критерии аудита - это стандарты, по которым можно оценивать фактические результаты деятельности предприятия в отношении финансовой деятельности и деятельности по соблюдению. Критерии аудита должны быть релевантными и свободными от предвзятости со стороны аудитора или аудируемого лица.

57. Цель разработки критериев в области экологических аспектов финансового аудита заключается в том, чтобы позволить аудитору установить, является ли структура финансовой отчетности приемлемой,<sup>1</sup> и надлежащим ли образом отчетная организация признала, оценила и сообщила экологические издержки, обязательства (включая условные обязательства) и активы?

58. Источники критериев аудита могут включать:

- Обязательные стандарты, изданные авторитетным органом по разработке стандартов.
- Стандарты, изданные другим признанным органом.
- Международные стандарты, изданные авторитетным органом по разработке стандартов.

<sup>1</sup> ИССАИ 200 - Основопологающие принципы финансового аудита

- Руководство, изданное соответствующим авторитетным органом по разработке стандартов.
- Академическая литература.

В дополнение к общим авторитетным источникам, таким как законы и положения, Международные соглашения, стандарты, контракты и политические директивы, Китайского национального аудиторского управления (CNAO) использует соответствующие планы и отчеты об оценке воздействия на окружающую среду, утвержденные центральным правительством или его ведомственными учреждениями в качестве критериев аудита по вопросам охраны окружающей среды. Подробности приведены по ссылкам ниже.

#### **Блок 10. ПРИМЕР АУДИТА 7: Аудит по охране окружающей среды Цинхай-Тибетской железной дороги (2006 г.)**

**ЦЕЛЬ АУДИТА:** провести проверку реализации мер и инвестиций в области охраны окружающей среды, указанных в отчете об оценке воздействия на окружающую среду.

*Основные критерии аудита:* «Отчет об оценке воздействия на окружающую среду на Цинхай-Тибетской железной дороге», утвержденный Министерством охраны окружающей среды и Министерством водных ресурсов в соответствии с Законом об оценке воздействия на окружающую среду.

Источник: <http://www.audit.aov.cn/web743/n746/n752/n767/c66636/content.html>

#### **Блок 11. ПРИМЕР АУДИТА 8: Аудит по предотвращению загрязнения воды основными реками (2010-2011 гг.)**

**ЦЕЛЬ АУДИТА:** оценить, насколько достигнуты цели планов по предотвращению загрязнения воды.

*Основные критерии аудита:* пятилетние планы по предотвращению загрязнения воды в Желтой реке, утвержденные центральным правительством.

Источник: <http://www.audit.aov.cn/web743/n746/n752/n762/c66339/content.html>

59. Цель разработки критериев аудита в области соблюдения природоохранных требований заключается в том, чтобы позволить аудитору установить, проводило ли предприятие экологическую политику в соответствии с применимыми обязательствами.

60. Термин «обязательство» для этой цели обозначает то, что в процессе работы должен соблюдать объект аудита. Это может быть прямое юридическое обязательство или обязательство, вытекающее из обязанности соблюдать политику вышестоящего исполнительного органа.

61. Таким образом, авторитетные источники могут включать:

- Национальные законы – законы, изданные органами законодательной власти и любые положения, правила, приказы, разработанные в соответствии с законом и имеющие силу закона.
- Наднациональные законы - например, законодательство, принятое органами Европейского Союза.
- Международные соглашения, такие как договоры в другой юрисдикции, и Конвенции Организации Объединенных Наций.
- Стандарты аудита (включая методы, процедуры и качественные критерии).
- Контракты.
- Политические директивы.

62. Критерии, по которым оценивается предмет, должны быть согласованы с проверяемыми организациями и указаны в аудиторском отчете. При проведении экологического, финансового аудитов и аудита соответствия критерии могут значительно отличаться от аудита к аудиту. Поэтому четкая идентификация критериев в отчете важна для того, чтобы пользователи могли понять основы для аудиторской работы и заключений.

#### **D.4. Проведение процедур проверки по существу**

63. Аудитор также получает доказательства в подтверждение раскрытия информации в области охраны окружающей среды в финансовых отчетах посредством запросов руководства - лиц, ответственных за подготовку финансовой отчетности, и лиц, ответственных за экологические вопросы.

64. Если проверяемые субъекты выполняют функции внутреннего аудита, которая рассматривает экологические аспекты операций предприятия, аудитор должен рассмотреть возможность использования результатов этой работы. В определенных ситуациях эксперт по охране окружающей среды может участвовать в обработке результатов, раскрытых в финансовых отчетах, например, при количественном определении характера и степени загрязнения, учитывая альтернативные методы восстановления природного ландшафта и т. д. В таких случаях

аудитор должен учитывать влияние работы эксперта на финансовую отчетность, а так же профессиональную компетентность и объективность эксперта по окружающей среде.

65. Еще один аспект, который может рассмотреть аудитор, - это использование любых расходов, которые предприятие может нести за сбор, например, средств, собранных по модели «загрязнитель платит». Аудитор может изучать финансовые системы и средства контроля вокруг сбора таких средств, процедуры, предназначенные для оценки надежности методов количественной оценки и оценок, относящихся к решению экологических вопросов. Аудитор выясняет, используются ли денежные средства в их намеченных целях.

**Блок 12. Вопросы, которые могут спровоцировать возможные проблемы экологического аудита в области правительственных программ или мероприятий**

Такие программы или мероприятия могут включать обработку почв в пахотных землях, обеспечение орошения для сельского хозяйства, защиту водоразделов. Данные вопросы и мероприятия включают поддержку лесного хозяйства; поддержку сельского хозяйства; защиту водных объектов; сохранение биологического разнообразия; повышение энергоэффективности; предотвращение загрязнения; управление городскими отходами или защиту и сохранение культурного наследия, национальных парков, памятников культурного наследия или мест особой культурной или научной ценности.

- Какие ресурсы используются для достижения требуемых результатов?
- Четко ли учтены эти ресурсы и точно ли указаны результаты?
- Каковы обязанности BOA в отношении учета и отчетности об исполнении этих программ?

## **Е. ОТЧЕТНОСТЬ**

66. Отчеты об окружающей среде и устойчивом развитии - это, с одной стороны, инструменты для общения с заинтересованными сторонами и управления деловой репутацией. С другой стороны, такая отчетность может быть внутренне важной для организации, чтобы улучшить управление рисками и сэкономить ресурсы и деньги.

67. Отчеты об окружающей среде и аудите в системе устойчивого развития впервые разрабатываются в компаниях частного сектора. Все чаще организации в го-

сударственном секторе также добиваются прогресса в разработке этих отчетов. Роль аудитора заключается в том, чтобы обеспечить уверенность, что эти отчеты адекватно отражают фактические результаты, риски и другие соответствующие проблемы.

## **Е.1. Государственная отчетность по экологическим вопросам**

68. Спрос на общественную подотчетность лиц или организаций, управляющих государственными ресурсами, увеличился с ростом общественного сознания. В этой связи имел место отход от особого внимания к финансовому риску, чтобы обратить внимание на все основные риски, которые будут влиять на общественность. Управление всеми существенными рисками для выполнения органами своих целей привело к изменениям в области корпоративной и государственной ответственности и отчетности.

69. Некоторые правительства сообщают информацию об экологических показателях в финансовой отчетности или отдельно. В таких случаях ВОА могут дополнительно учитывать аспекты отчетности и отчетности в отношении своей аудиторской роли.

70. Субъекты, которые влияют на окружающую среду, могут быть разделены на три группы:

- лица, деятельность которых прямо или косвенно влияет на окружающую среду, будь то положительно или отрицательно, - например, путем реабилитации или утилизации и загрязнения;
- субъекты, обладающие полномочиями по разработке или влиянию экологической политики и нормативных актов - будь то на международном, национальном или местном уровне; а также
- субъекты, обладающие полномочиями контролировать и управлять экологическими действиями других лиц<sup>1</sup>.

71. Если основные департаменты или агентства по охране окружающей среды должны выступить с заявлением о том, что они намереваются достичь (заявление об исполнении услуг для экологических результатов или результатов), ВОА могут побудить правительства сделать такие заявления частью просьбы организации о бюджете. Каждый год достижение этих за предыдущий год можно было пересмотреть в рамках финансового аудита.

---

<sup>1</sup> ИНТОСАИ, Руководство по проведению проверок деятельности в экологическом плане, 2000 год.

72. Это может стать основой ежегодного контрольно-пропускного режима для мониторинга прогресса в достижении желаемых экологических результатов. Каждый ВОА должен рассмотреть вопрос о целесообразности такого подхода, учитывая его собственный мандат.

## **Е.2. Отчетность по устойчивому развитию**

73. Экологическая отчетность развивалась с 1980-х годов в разных направлениях. С одной стороны, основное внимание уделяется социальной ответственности, что проявляется в отчетности корпоративной социальной ответственности. С другой стороны, есть целостные отчеты об устойчивом развитии, которые пытаются включать экологические, социальные и экономические проблемы. Наконец, наблюдается движение к интегрированной отчетности, в которой утверждается, что вся эта информация должна быть представлена в одном ежегодном докладе вместе с финансовой информацией вместо публикации отдельных отчетов об охране окружающей среде или аудите в системе устойчивого развития.

74. В частном секторе были разработаны стандарты обеспечения достоверности отчетов об устойчивом развитии. Однако цель ВОА в области финансового аудита шире по сравнению с частным сектором. Аудиторы государственного сектора рассматривают более широкую отчетность, а главное - информацию о политических и экономических последствиях, которые часто представлены в виде ключевых показателей и показателей эффективности.

ВОА разработали и опубликовали руководящие принципы отчетности об устойчивом развитии, с тем, чтобы помочь организациям государственного сектора улучшить свою экологическую отчетность и обеспечить основу для оценок аудиторов.

### **Блок 13. ПРИМЕР АУДИТА 9: Отчетность по устойчивому развитию**

В публикации документа РГЭА ИНТОСАИ «Отчетность по устойчивому развитию: концепции, рамки и роль высших органов аудита» объясняется цель недавней разработки критериев аудита, связанной с отчетностью об устойчивом развитии, и обсуждается, что она может означать для ВОА. Например, ВОА могут предоставлять передовую практику и рекомендации. Более того, если отчетность об устойчивом развитии становится более широко распространенной в государственном секторе, вопрос о том, предоставлять ли некоторую уверенность в информации об аудите в системе устойчивого развития, представляется неизбежным.



В качестве примера ВОО Австралии опубликовал рекомендации по лучшей практике, с тем, чтобы помочь организациям государственного сектора в достижении и улучшении их экологических показателей и отчетности. В практическом руководстве основное внимание уделяется шести ключевым направлениям деятельности: энергетике, отходам, воде, путешествиям и управлению имуществом. В руководстве приводятся практические рекомендации по внедрению, тематические исследования и контрольные списки, а также предлагаемые показатели эффективности.

В качестве другого примера, в Великобритании правительство опубликовало руководящие принципы отчетности об устойчивом развитии для центральных правительственных организаций. Начиная с 2011-12 финансового года, для британских и английских организаций стало обязательным включать отчет об устойчивом развитии в свой годовой отчет. Минимальные требования включают данные аудита в системе устойчивого развития, а также соответствующие расходы организаций на выбросы парниковых газов, минимизацию и управление выбросами, а также использование конечных ресурсов. Организации также должны предоставлять комментарии относительно того, как они делают свои закупки более устойчивыми и, где это уместно, описать прогресс в отношении их целей в области биоразнообразия. Недавно Счётная палата Великобритании провело общую оценку отчетности об устойчивом развитии в центральном правительстве Великобритании. Было обнаружено, что некоторые районы по-прежнему нуждаются в улучшении и что правительству необходимо устранить риск того, что департаменты могут ненадлежащим образом исказить данные отчетности об устойчивом развитии, если сведения, представленные в ежегодных отчетах, не будут упорядочены.

Источник:

<http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.asDx?fileticket=vM4hrHlBd0s%3d&tabid=128&mid=568>

<http://www.nao.org.uk/wD-content/uploads/2015/02/Sustainability-reporting-in-central-government-an-update.pdf>