

ИНТОСАИ



Руководство по проведению аудита в области охраны окружающей среды

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;
ВЕБ-САЙТ: <http://www.intosai.org>

Содержание

Список блоков	4
Список аббревиатур и сокращений	5
A. ВВЕДЕНИЕ	6
B. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА	9
B.1. Важнейшие элементы экологического аудита	9
B.2. Оценка риска	12
C. ПРЕДМЕТ	14
C.1. Аудит эффективности программ по окружающей среде	15
C.2. Экологическая экспертиза или иные программы	18
C.3. Системы экологического менеджмента и экологическая отчетность	21
C.4. Оценка предложенных политик и программ	23
C.5. Решение комплексных экологических проблем	24
D. РАЗРАБОТКА ПРОГРАММЫ АУДИТА	26
D.1. Вопросы аудита, методы и приемы	26
D.2. Установление критериев аудита	30
D.3. Показатели эффективности экологического аудита	31
D.4. Сбор и анализ данных и информации	33
D.5. Обеспечение эффективности проведения экологического аудита...	37

Список блоков

Блок 1.	ПРИМЕР АУДИТА 1: Моделирование социальных издержек на обеспечение качества воды	7
Блок 2.	ПРИМЕР АУДИТА 2: Контроль экологической ситуации на железных дорогах Индии	9
Блок 3.	ПРИМЕР АУДИТА 3: Аудит внешних факторов - сбор за загрязнение окружающей среды в Колумбии.....	10
Блок 4.	ПРИМЕР АУДИТА 4: Своевременный аудит: аквакультура Евросоюза ...	12
Блок 5.	ПРИМЕР АУДИТА 5: Долгосрочные экологические риски	12
Блок 6.	ПРИМЕР АУДИТА 6: Руководство по проведению аудита многосторонних соглашений в области окружающей среды	15
Блок 7.	ПРИМЕР АУДИТА 7: Развитие инфраструктуры	18
Блок 8.	ПРИМЕР АУДИТА 8: Проявляют ли инициативу организации государственного сектора?	22
Блок 9.	ПРИМЕР АУДИТА 9: Изучение текущей деятельности.....	24
Блок 10.	ПРИМЕР АУДИТА 10: Информационная кампания по предотвращению деградации почв	25
Блок 11.	ПРИМЕР АУДИТА 11: Применение GIS в аудиторской проверке	28
Блок 12.	ПРИМЕР АУДИТА 12: Вода и методология аудита	29
Блок 13.	ПРИМЕР АУДИТА 13: Данные и экологические аудиты	33
Блок 14.	ПРИМЕР АУДИТА 14: Использование знаний экспертов	35
Блок 15.	ПРИМЕР АУДИТА 15: Примеры проведения совместных аудитов.....	36
Блок 16.	ПРИМЕР АУДИТА 16: Экологические усилия Дании в Арктике	38
Блок 17.	7-ое исследование ИНТОСАИ экологического аудита.....	39
Блок 18.	ПРИМЕР АУДИТА 17: Результаты повторной экологической проверки....	40

Список аббревиатур и сокращений

BATNEEC:	Наилучшая разработанная технология, не требующая чрезмерных затрат
МЭ:	Министерство энергетики
ЕСЕТОС:	Европейский Центр экотоксикологии и токсикологии химических веществ
ЕЭЗ:	Европейская экономическая зона
СПАОС:	Схема природопользования и аудита окружающей среды
ЕС:	Европейский Союз
ЕВРОСАИ:	Европейская организация высших органов финансового контроля
GAO:	Главное контрольно-финансовое управление
ГИС:	Географическая информационная система
ИНТОСАИ:	Международная организация высших ревизионных учреждений (ИНТОСАИ) Железные дороги Индии
ИССАИ:	Международные стандарты высших органов аудита
МЕА:	Многосторонние соглашения в области охраны окружающей среды
ПРМ:	Показатель результативности менеджмента
NAO:	Национальное финансово-ревизионное управление
NAOF:	Национальное контрольно-ревизионное управление Финляндии
NGO:	Неправительственная организация
OAG Канада:	Офис Генерального аудитора Канады
OECD:	Организация экономического сотрудничества и развития
OPI:	Показатель результативности деятельности
PASAI:	Тихоокеанская ассоциация высших органов аудита
SAI:	Высшие органы аудита (BOA)
TCU:	Федеральный счетный суд
UNEP:	Программа ООН по окружающей среде
UNFCCC:	Рамочная конвенция ООН об изменении климата
WGEA:	Рабочая группа по экологическому аудиту
WFIO:	Всемирная организация здравоохранения

А. ВВЕДЕНИЕ

1. Профессиональные стандарты и руководящие принципы имеют важное значение для обеспечения надежности, качества и профессионализма аудита в государственном секторе. 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. ИССАИ 100 – «Основополагающие принципы аудита в государственном секторе» представляет собой основополагающие принципы аудита в государственном секторе в целом и определяет сферу применения международных стандартов ИССАИ. ИССАИ 300 – «Основополагающие принципы аудита эффективности» развивает лежащие в его основе основополагающие принципы ИССАИ 100 в соответствии со специфическим контекстом аудита эффективности. ИССАИ 300 необходимо читать и трактовать вместе с ИССАИ 100, который также применим к аудиту эффективности.
3. Кроме того, ИССАИ 3000, 3100 и 3200, классифицируемые Комитетом по стандартам аудита ИНТОСАИ как четвертый уровень руководящих принципов аудита эффективности, описывают особенности и принципы проведения аудита эффективности и служат основой для положительной практики аудита эффективности.
4. ИССАИ 5110 имеет отношение к ведению аудиторской деятельности в области охраны окружающей среды и относится к группе руководящих принципов ИССАИ по конкретным темам, разработанным Рабочей группой по экологическому аудиту ИНТОСАИ. Документ отражает опыт Высших органов аудита (ВОА) и служит инструментом содействия аудиторам в проведении проверок с экологической направленностью и для обеспечения передового опыта.
5. Сосредоточение основного внимания на окружающей среде обусловлено тем, что по сравнению с другими областями политики, вопросы охраны окружающей среды имеют определенные специфические характеристики, такие как комплексный характер проблем и их долгосрочные последствия. Примеры приведены в разделе «Почему важен экологический аудит эффективности» в обсуждаемом документе «Как повысить результат экологического аудита эффективности»¹.
6. Несмотря на то, что роль ВОА в обеспечении экологически устойчивого развития не является темой настоящего ИССАИ, ВОА, проводящие экологический аудит, могут пожелать рассмотреть более широкий экологически устойчивый подход (см. ИССАИ 5130), поскольку экологический аудит часто затрагивает социальные и экономические аспекты, а также вопросы будущих поколений.

¹ <http://www.ccaf-fcvi.com/imaees/stories/content/news-publications/research-publications-pdf/How-to-Increase-the-Impact-of-Environmental-PerformanceEN.pdf>

7. Данное руководство основано на общепринятых принципах аудита эффективности, установленных в ИССАИ 300 и текущей положительной практике в области экологического аудита. В первую очередь руководство охватывает проблемы окружающей среды в контексте аудита эффективности, и было разработано для удовлетворения потребностей во всей этой области.

8. Учитывая различные темы экологического аудита и их цели, экологический аудит в рамках аудита эффективности может отражать соответствие с нормативной правовой базой в качестве элемента аудита. В дальнейшем ИССАИ 5120 рассматривает экологические проблемы в контексте финансового аудита и аудита соответствия.

9. ВОА не нуждаются в особых полномочиях на проведение экологического аудита, они могут проводить аудит при наличии общего разрешения на проведения аудита эффективности и аудита соответствия. Как показывают результаты Рабочей группы ИНТОСАИ 2012 г., ВОА стали более осведомлены о возможных способах применения своих традиционных полномочий для изучения политик и программ в области охраны окружающей среды.¹

10. 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 программам, а также их эффективность в процессе решения проблем окружающей среды. Однако, планы защиты окружающей среды могут входить в состав любого проводимого аудита. Например, аудит вопросов здравоохранения может иметь четкую связь с аудитом загрязнения окружающей среды. Соответственно, ограничение загрязнений может иметь большое значение для граждан, повысить общий уровень благосостояния общества и привести к значительному сокращению расходов, как представлено в следующем примере аудита.

Блок 1. ПРИМЕР АУДИТА 1: Моделирование социальных издержек на обеспечение качества воды

В 2014 г. ВОА Индонезии (ВРК) провели аудит, который оценил результативность мероприятий органов власти в бассейне реки Брантас. Для расчета последствий снижения качества воды, ВРК использовала метод моделирования для оценки экономических и социальных издержек загрязнения. Данная модель описывает взаимосвязь между степенью загрязнения воды в водоемах (например, реках) и производственными расходами компаний, обеспечивающих поставку воды, используя эти водоёмы в качестве «сырья».

¹ Результаты 7-го исследования Рабочей группы ИНТОСАИ за 2012 г. доступны на вебсайте: <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=gOOiYuM7WEM%3d&tabid=129&mid=569>

В ходе аудита было установлено, что повышение расходов на очистку воды зависит от количества веществ, загрязняющих воду. Это приводит к росту тарифов, что в наибольшей степени влияет на бедные слои населения. С помощью данной модели были рассчитаны экономические и социальные издержки. ВРК пришли к выводу, что руководство могло бы использовать данные социальные издержки при проведении анализа эффективности затрат различных экономических стратегий развития. Кроме того, государственным районным управлениям следует учитывать, что налоговые поступления от быстрого экономического роста могут быть отодвинуты на задний план увеличением социальных расходов, вызванных ухудшением состояния окружающей среды.

11. Указанное выше Введение дает определение общим понятиям Руководства, в то время как три следующих его раздела определяют вопросы применимого планирования, методологии и проектирования экологического аудита на основе текущих применимых практик. Представлены соответствующие примеры экологического аудита эффективности в разных странах мира. Одним из источников дальнейшего анализа практических примеров аудита является вебсайт ИНТОСАИ,¹ а также Информационный бюллетень Greenlines².

12. Первый раздел настоящих стандартов ИССАИ представляет существенные элементы планирования экологического аудита, например, методы проведения аудита, ориентированные на достигнутые показатели эффективности, а также выявление экологических рисков и факторов, которые следует учитывать для получения максимальных результатов экологического аудита.

13. Во втором разделе дано описание общеизвестных вопросов экологического аудита, в частности, выполнения экологических программ и их потенциального воздействия на окружающую среду, систем экологического менеджмента и процедур отчетности, а также возможных оценок предлагаемой природоохранной политики и программ. Решение многосторонних экологических вопросов, таких как экологические проблемы множественных государственных организаций и программ, также рассмотрены в документе.

14. В третьем разделе изложены отдельные элементы проектирования экологического аудита, например, вопросы аудита, методы и приемы, критерии проведения аудита и сбора данных. Раздел также рассматривает показатели экологической результативности и возможных последствий экологического аудита.

¹ <http://www.environmental-auditina.org/Home/EnvironmentalAuditsWorldwide/AuditsbvIssue/tabid/125/Default.aspx>

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

В. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

В.1. Важнейшие элементы экологического аудита

15. Учитывая зачастую сложный характер экологических проблем, ВОА могут применять в свете инноваций различные методы и приемы, разработанные в других дисциплинах, в целях планирования и проведения высококачественного аудита¹.

16. При планировании аудита следует учитывать интересы заинтересованных лиц в области политики и различной экономической деятельности, которые оказывают влияние на окружающую среду, и, как следствие, их стратегия, деятельность и управление могут стать предметом аудита. Например, организации, деятельность которых оказывает прямое или косвенное влияние на окружающую среду, независимо от того, оказывает ли данная деятельность положительное влияние, такое как охрана природы, или негативное, такое как загрязнение или нерациональное использование природных ресурсов. Следующий случай представляет собой пример аудита экологического менеджмента на железных дорогах Индии, затрагивающий также другие направления экологической политики.

Блок 2. ПРИМЕР АУДИТА 2: Контроль экологической ситуации на железных дорогах Индии

ВОА Индии провели оценку воздействия на окружающую среду железных дорог Индии (IR). Протяжённость путей – 65 000 км, пропускная способность – 7,6 млн. пассажиров и почти миллиард тонн грузов в год². IR являются значительным потребителем энергии и источником отходов, а также загрязнения атмосферного воздуха, водных объектов и шумового загрязнения. В ходе аудита было установлено, что IR только планировали разработку комплексных рекомендаций по охране окружающей среды. Крупные станции должны быть оборудованы установками для очистки сточных вод. Необходимо увеличить использование нетрадиционных источников энергии, а также принять меры для уменьшения сжигания и сброса отходов. И наконец, следует обратить внимание на животных, например, слонов, погибающих от столкновения с поездами.

Одной из проблем аудита стала разработка критериев аудита. В IR отсутствует отдельное административное подразделение, занимающееся вопросами окружающей среды и разработкой экологической политики, руководств.

Таким образом, ВОА Индии используют общие экологические регламенты и основываются на критериях различных общих законов, правил и положений, издаваемых правительством. Кроме того, был использован мировой опыт, в т.ч. применение био-туалетов или систем сбора дождевого стока.

¹ ИССАИ 3200, раздел «Выбор темы аудита как часть процесса стратегического планирования»

² http://saiindia.gov.in/english/home/Our_Products/Audit_Report/Government_Wise/union_audit/recent_reports/union_performance/2014/Railway/Report_23/Report_23.html

17. Исходя из предмета, экономичности, эффективности и результативности, т. е. в соответствующих областях политики могут быть изучены 3 элемента управления и расходов на общественные нужды. Экологический аудит применяется, например, в организациях, которые собирают и обрабатывают данные и информацию об окружающей среде, а также имеют полномочия для мониторинга и контроля деятельности других лиц, осуществляющих охрану окружающей среды. Предмет изучения будет рассмотрен в пунктах 27-56.

18. С экономической точки зрения, экологические вопросы часто сталкиваются с неэффективностью рыночного механизма¹, то есть неспособностью полного возмещения расходов на вредную с точки зрения экологии деятельность. Это значит, что не всегда легко определить цену чистого воздуха и красивого пейзажа. Поэтому важно, чтобы аудиторы обращали внимание на не прямое воздействие и не прямые расходы, имеющие отношение к экологическим вопросам. (см. Пример аудита 3 ниже и Пример аудита ИССАИ 5120: Экосистемные услуги). Для борьбы с такими внешними экологическими последствиями экономической деятельности, правительства все чаще вводят экологические налоги, сборы и используют субсидии, а также схемы ограничения и торговлю квотами на выбросы, например, выбросы углекислого газа. При наличии подобных систем, аудит их экономичности, эффективности и результативности является одним из возможных подходов для осуществления деятельности ВОА.

Блок 3. ПРИМЕР АУДИТА 3: Аудит внешних факторов - сбор за загрязнение окружающей среды в Колумбии

В период с 2008 по 2012 гг. ВОА Колумбии провели аудит различных экономических, финансовых и налоговых инструментов, имеющих отношение к экологическому менеджменту, в т. ч. платежей за сбросы загрязнителей в окружающую среду, сборов лесозаготовки, экологических сертификатов и налоговых вычетов для инвестиций, направленных на улучшение экологической обстановки.

Платежи за сбросы загрязнителей в окружающую среду в Колумбии являются одним из основных инструментов регулирования, направленных на предотвращение высоких уровней загрязнения водных объектов, а также важным источником финансирования государственных учреждений, ответственных за экологический менеджмент на уровне водосбора. В ходе аудита сборов за загрязнение окружающей среды были оценены методы планирования и эффективность (на основании выставленных счетов и суммы поступлений) и их влияние на улучшение качества воды.

¹ Для получения дополнительной информации см. публикацию Рабочей Группы ИНТОСАИ по рыночным механизмам управления и защиты окружающей среды (2016 г.)

В ходе анализа было выявлено множество несоответствий между данными, указанными в счетах, и данными о расходе воды, предоставленными зарегистрированными агентами. Отчеты БОА показали неэффективность данного метода для предотвращения и снижения загрязнения окружающей среды, а также отсутствие его влияния на восстановление качества воды. Таким образом, экономические инструменты экологического менеджмента не смогли изменить картину загрязнений, и, как следствие, стали лишь очередным источником получения финансов органами по охране окружающей среды, что никоим образом не содействует улучшению состояния водных ресурсов.

Основной трудностью в процессе аудита стало отсутствие информации, связанной с применением приборов для измерения: нагрузки загрязняющими веществами, скоростей потока, точек источников загрязнения, привязанных к местности, и качества воды в принимающих объектах. Для лучшей оценки важно наличие фактических данных за прошлый период, которые могут быть сравнены с самоотчетами. При наличии возможности, для измерения эффективности измерительного прибора необходимо выполнить оценку на уровне водосбора с учетом мероприятий каждого органа по охране окружающей среды и показателей качества воды.

19. В процессе планирования, аудиторы выбирают подход, ориентированный на результат, проблему или систему, или их комбинацию для повышения рациональности планирования аудита¹. Тем не менее, аудиторам следует выбирать предметы с высоким уровнем экологического, социального, экономического или политического влияния и видимости с целью определения аспектов, процессов или систем, требующих улучшения.

20. При планировании аудита экологических программ, БОА должны учитывать эффективность и любые потенциальные риски для достижения основных требований экономичности, эффективности и результативности. В ходе аудита в достаточной степени рассматриваются некоторые вопросы, связанные с 3-мя элементами, или их сочетаниями, основанными на существенных экологических рисках, с которыми сталкивается аудит, а также их значимости, важности и аудитопригодности.

21. Для достижения наилучшего эффекта от экологического аудита, аудитору следует обратить особое внимание на своевременность проверки на стадии планирования аудита². Аудитор должен учитывать возможные последствия своего отчета и его воздействие на планируемые законодательные акты, а также принимать во внимание политические цели и задачи. Следующий случай представляет собой пример своевременно спланированного аудита.

¹ ИССАИ 300 (пункт 26)

² ИССАИ 20 (принцип 8) и ИССАИ 300 (пункт 39)

Блок 4. ПРИМЕР АУДИТА 4: Своевременный аудит: аквакультура Евросоюза

Одной из целей общей политики в области рыболовства в Европейском Союзе (ЕС) является содействие устойчивому развитию аквакультуры. В 2014 году Европейская счетная палата проверила эффективность планирования и реализации мер Европейского фонда рыболовства, а также эффективность расходования средств¹.

Зная период подготовки многолетних стратегических планов устойчивого развития аквакультуры стран-членов Евросоюза, а также расчетный срок нового Европейского фонда морского дела и рыболовства 2014-2020 гг., проведение аудита было запланировано таким образом, чтобы использовать их результаты в этих двух схемах.

В ходе аудита было установлено, что на уровне ЕС меры поддержки устойчивого развития аквакультуры не были хорошо продуманы и проконтролированы. Например, на уровне стран-членов ЕС не хватало последовательных стратегий для данного сектора. Таким образом, за период до 2013 года, на уровне ЕС и стран-членов ЕС имела место несовершенная база для воплощения целей ЕС по обеспечению устойчивого развития аквакультуры воплощения её в реальность. Фактически принятые меры не дали достаточных результатов. Благодаря рассчитанным срокам проведения аудита, возможность воздействия на государственный сектор была увеличена.

В.2. Оценка риска

22. В области экологического аудита оценка риска на этапе планирования призвана обеспечить охват аудитом аспектов, связанных с наиболее значимыми экологическими рисками и, следовательно, доведение до максимума совокупной выгоды. Экологические риски рассматриваются с точки зрения вероятности наступления экологического вреда и/или повреждения здоровья, сопровождающимися потенциальными экономическими, социальными и экологическими воздействиями. В частности, экологические риски могут иметь достаточно долгосрочное воздействие на экосистемы, как показано в следующем примере аудита ядерной безопасности.

Блок 5. ПРИМЕР АУДИТА 5: Долгосрочные экологические риски

Некоторые экологические риски имеют временные рамки, охватывающие несколько поколений. Одним из примеров является ядерная безопасность, аудит которой был проведен Национальным финансово-ревизионным управлением Великобритании (NAO) в Селлафилде, где проведение ядерных операций началось в 1940-х годах².

¹ Европейская счетная палата (2014). Результативность поддержки аквакультуре Европейским фондом рыболовства http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR14_10/QJAB14010ENC.pdf

² NAO (2012). Контроль снижения рисков в Селлафилде. <http://www.nao.ora.uk/wp-content/uploads/2012/11/n1213630.pdf>

Сменяющие один другого операторы площадки не задумались о выводе из эксплуатации старых реакторов, извлечении и утилизации радиоактивных отходов. Аудит NAO, проводимый с 2012 года, позволил оценить экономическую эффективность программ, проводимых текущим руководством, для снижения рисков на основных объектах в Селлафилде. Критериями оценки и доказательной базой аудита являлись:

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ	ДОКАЗАТЕЛЬНАЯ БАЗА
В достаточной степени аргументированная и логическая стратегия и планы, выявляющие, устанавливающие очередность и устраняющие риски на объектах в Селлафилде	Анализ документации руководства о стратегии и долгосрочных планах в Селлафилде
	Изучение процесса руководства по управлению рисками и установлению очередности на основе примеров из практики
	Проверка финансовых данных, касающихся выполнения плана и достижения эффективности
	Полуструктурированные беседы с руководителем, очистной бригадой на площадке и ключевыми заинтересованными лицами, в т.ч. контролирующими органами
Надлежащие и достаточные меры по стимулированию высокой производительности труда и оснащения водителей или низкой производительности труда	Анализ документации руководства по проектам
	Проверка данных проекта о затратах и планах проведения мероприятий
	Полуструктурированные беседы с очистной бригадой на площадке и управляющими проектами в Селлафилде

С другой стороны, техногенная инфраструктура может оказаться в условиях риска вследствие долгосрочных изменений в окружающей среде. В качестве примера, Центральное финансовое управление (GAO) США оценило усилия федерального правительства по интеграции будущего воздействия изменения климата в планировании важнейших инфраструктурных проектов¹. GAO идентифицировало финансовое воздействие США на риски изменения климата как Высокий риск начиная с 2013 г.

Аудит уделил особое внимание финансовому воздействию на роль Федерального правительства как (1) лидера национального стратегического плана, (2) с собственника, (3) страховщика имущества и зерновых культур, уязвимых к изменению

¹ Высокий риск - Обновление. Доклад избирательным комитетам, февраль 2015 г. <http://www.gao.gov/products/GAO-15-290>.

климата, (4) поставщика данных и технического консультанта для других государственных уровней и лиц, принимающих решения, и (5) организации, осуществляющей помощь в случае стихийных бедствий. Когда дело доходит до инфраструктурных проектов, ГАО отмечал наличие зачастую длительных, многодесятилетних периодов времени, делающих их особенно уязвимыми для долгосрочных проблем, таких как повышение уровня моря.

23. При проведении государственного аудита, экологические риски часто связаны с усилиями государственных органов по выявлению и снижению негативных последствий от реализации мероприятий экологического менеджмента и политик. Риск заключается в том, что данные меры, принятые руководством, могут быть недостаточными и не обеспечивать реализацию экологической политики или программы рационально или эффективно с экономической точки зрения. Серьезность данных рисков оценивается с точки зрения их возможных негативных экономических, социальных и экологических последствий.

24. Оценка риска для окружающей среды должна разрабатываться на основе знаний, полученных из области аудита, и приводить к аудиту вопросов и объема. При оценке характера и вероятности потенциального воздействия на окружающую среду, необходимо учитывать ответственность государственных органов, а также способы влияния инструментов экологической политики на потенциальные последствия. Эффективность данных инструментов влияет на вероятность возникновения потенциальных экологических последствий экономической деятельности.

25. Наличие и надежность экологических данных и показателей являются, как правило, испытываемыми затруднениями, связанными с использованием оценок риска. При наличии достаточной информации о качестве, использование ключевых визуальных данных, таких как карты и графики для выявления пробелов, являются одним из способов улучшения понимания.

26. В настоящее время многие организации (такие как, OECD, WHO, EEA и ECETOC¹) активно участвует в моделях оценки экологического риска, которые являются хорошим источником факторов экологического риска, возникающих вследствие применения технологий, создающих угрозу для экосистем, животных и населения.

С. ПРЕДМЕТ

27. Экологический аудит в рамках аудита эффективности государственных органов, может включать в себя:

¹ <http://www.oecd.org/>: <http://www.who.int/en/>: <http://www.eea.europa.eu/>: <http://www.ecetoc.org/>

- (i) выполнение экологических программ;
- (ii) влияние на окружающую среду других программ;
- (iii) системы рационального природопользования и экологическую отчетность;
- (iv) оценку предложенных политик и программ в области охраны окружающей;
- (v) решение комплексных экологических проблем

28. Как было отмечено выше, экологический аудит может рассматривать в составе своего предмета элементы соблюдения соответствующих нормативно-правовых актов и положений, политик и систем организаций. Результаты аудита, возникающие вследствие аудита соответствия и аудита эффективности, часто могут быть взаимодополняющими. Основные элементы экологического аудита в рамках аудита соответствия включены в ИССАИ 5120.

С.1. Аудит эффективности программ по окружающей среде

29. Как правило, программы по окружающей среде могут быть установлены из планов и годовых отчетов Правительства. В ряде случаев, Правительство формирует свои экологические программы в единый план природоохранных мероприятий и отчет. При отсутствии подобного плана, ВОА оказывают содействие посредством предоставления отчетности по различным существующим политикам и программам Правительства. Для выполнения этой задачи, ВОА может анализировать основные экологические проблемы, влияющие на страну, а затем определять и составлять списки программ, разработанные Правительством для их решения.

30. ВОА может найти целесообразным определять международные соглашения по экологическим вопросам, подписанных Правительством (например, UNFCCC¹), а затем выявлять программы, которые были разработаны для их выполнения. Ниже приведена ссылка на полезные рекомендации по проведению аудита многосторонних природоохранных соглашений, за которой следует пример выполнения поставленных целей Офисом Генерального аудитора (OAG) Канады по Международной Конвенции о биологическом разнообразии.

Блок 6. ПРИМЕР АУДИТА 6: Руководство по проведению аудита многосторонних соглашений в области окружающей среды

В 2010 году, Рабочая группа ИНТОСАИ и Программа ООН по окружающей среде (UNEP) опубликовали Учебник для аудиторов по проверке выполнения многосторонних природоохранных соглашений (MEAs). В издании пояснялась сущность MEAs, способы их проверки, а также были перечислены различные соглашения. В руководстве отмечалось, что ВОА зачастую сталкивается с трудностями при

¹ Рамочная конвенция ООН об изменении климата.

определении критериев аудита эффективности, и предполагалось, что MEAs могли бы оказать помощь в этом.

В случае подписания страной MEAs, наиболее распространенным подходом, в соответствии с руководством, является оценка успешности выполнения страной своих обязанностей и обязательств согласно MEA, а также способов осуществления данных функций с точки зрения национального законодательства и управления.

В случае неподписания страной MEAs, соглашения по-прежнему могут являться хорошим источником критериев аудита, поскольку многие соглашения могут рассматриваться в качестве передового опыта или эталона. Кроме этого, причины неподписания MEAs могут быть доведены до внимания общественности.

В качестве примера, в 2013 г.¹ OAG Канады провела аудит встречи по целям Международной Конвенции о биологическом разнообразии. Критериями аудита и источниками ответов на два вопроса послужило следующие:

ЦЕЛЬ АУДИТА:

Определить, осуществило ли Министерство охраны окружающей среды Канады (Министерство по вопросам охраны окружающей среды Канады):

- выполнение некоторых обязанностей Национального координационного центра по Конвенции о биологическом разнообразии (особенно в отношении мониторинга, продвижения и обеспечения реализации Конвенции) и
- разработку и применение моделей для экономической оценки биоразнообразия и экосистемных услуг.

КРИТЕРИИ

ИСТОЧНИКИ

Выполнило ли Министерство охраны окружающей среды Канады некоторые обязанности Национального координационного центра по Конвенции о биологическом разнообразии?

Министерство охраны окружающей среды Канады определило, какие результаты оно хочет достичь в качестве Национального координатора.

- Закон о Министерстве по вопросам охраны окружающей среды,
- Структура результатов биологического разнообразия Канады,
- Конвенция о биологическом разнообразии, Положение об обязанностях Национального координационного центра, Конференция сторон, Решение VIII/10

¹ Отчет Комиссара по охране окружающей среды и устойчивому развитию, осень 2013 г. http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/parl_cesd_201311_02_e.pdf

Министерство окружающей среды Канады определило действия и ресурсы, необходимые для достижения результатов.	
Министерство окружающей среды Канады отследило выполнение данных действий и достижение результатов.	
Разработало ли и применило ли Министерство охраны окружающей среды Канады модели для экономической оценки биоразнообразия и экосистемных услуг?	
Министерство охраны окружающей среды Канады разработало модели для экономической оценки биоразнообразия и экосистемных услуг в поддержку принятия устойчивого технического решения. Министерство охраны окружающей среды Канады применило модели для экономической оценки биоразнообразия и экосистемных услуг в поддержку принятия устойчивого технического решения.	<ul style="list-style-type: none">• Федеральная стратегия устойчивого экологически рационального развития, 2010 г.• Стратегия биоразнообразия Канады• Отчет 2012-13 гг. о планах и первоочередных задачах Министерства охраны окружающей среды Канады

31. ВОА вправе решать, сосредотачивать свое внимание на одном главном инструменте политики или на множестве различных инструментов. Практические трудности последнего могут включать в себя создание объективных критериев и достижения убедительных выводов аудита. Задача последнего состоит в оценке того, насколько результаты различных инструментов могут быть объединены для определения общего воздействия от объекта аудита.

32. При включении нескольких ресурсов, при этом потенциальное воздействие программы или деятельности имеет важное значение, сфера охвата аудита может быть лучшим образом направлена на эффективность программы и мероприятия в ходе достижения результата. ВОА может также сузить сферу охвата аудита на местах, где есть доказательства невыполнения запланированных показателей, или где результаты аудита оказывают существенное влияние.

33. Аудитор должен иметь в виду, что экологические программы могут быть нацелены на последствия, которые:

- ◆ являются малосущественными по отдельности, но крупномасштабными в совокупности;
- ◆ требуют длительного времени для проявления заметного эффекта;
- ◆ вызваны существенными внешними факторами, такими как погодные условия и иными действиями, оказывающими влияние на окружающую природную среду; и
- ◆ могут носить трансграничный или даже глобальный характер.

Аудитор должен рассматривать вышеуказанные воздействия насколько это возможно на этапе планирования аудита, как ориентированные на достигнутую эффективность.

С.2. Экологическая экспертиза или иные программы

34. Экологические программы направлены на защиту и улучшение окружающей среды. Однако иная государственная деятельность может оказывать влияние на окружающую среду каким-либо образом через использование ресурсов или их последствий в той области, в которой проводится такая деятельность.

35. Некоторые государственные программы имеют значительные последствия – позитивные и негативные, преднамеренные и непреднамеренные. Например, основная цель строительства дороги заключается в облегчении движения людей и товаров. Однако строительство дороги имеет вторичное и прямое воздействие через использование земли и влияние на экологию района и ландшафта, при этом строительство и эксплуатация дороги также влияет загрязнение воздуха и чрезмерный шум. Информация о примерах развития инфраструктуры приводится ниже.

Блок 7. ПРИМЕР АУДИТА 7: Развитие инфраструктуры

В 2013 г. Рабочая группа ИНТОСАИ опубликовала исследование экологических проблем, связанных с развитием инфраструктуры¹. Оно направлено на оказание помощи аудиторам при выявлении типов проблем, которые они могут проработать в ходе аудита. Документ включает в себя несколько тематических исследований, которые рассматривают узконаправленные экологические последствия развития инфраструктуры, так и более широкие проверки, направленные на решение проблем окружающей среды и устойчивого развития наряду с другими вопросами, такими как эффективность и результативность программы.

Например, Национальное ревизионное управление Великобритании провело ряд исследований о подготовке к Олимпийским играм 2012 г., проходившим в Лондоне, начиная с первоначальной заявки и заканчивая готовностью к Олимпиаде в 2012 г.

¹ INTOSAI WGEA (2013). Исследование экологических проблем, связанных с развитием инфраструктуры. <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=ErSK4LP8z88%3d&tabid=128&m id=568>

В ходе аудита был изучен проект на различных этапах готовности инфраструктуры, по ходу реализации проекта. В докладах обсуждались планы выполнения проекта для достижения долгосрочного, устойчивого возобновления наряду с более широким учетом затрат и хода выполнения планов. Далее в ходе аудита проекта особое внимание уделялось рациональному использованию площадок и историческому наследию Олимпийских игр. Ряд исследований позволил внедрить рекомендации аудита на стадиях запуска и строительства проекта, а также обеспечил условия для тщательного мониторинга процесса в сравнении с первоначальными планами и целями.

36. Аналогичным образом, программы промышленного развития направлены на развитие целевых отраслей, обеспечивая возможность для повышения уровня занятости и экономической активности. Кроме того, целью оборонно-промышленной деятельности является поддержание мощностей, необходимых для защиты национальной территории и содействия более широким интересам в сфере безопасности и укрепления мира. Однако, такое развитие событий может иметь целый ряд последствий для окружающей среды, начиная от использования значительного количества невозобновляемых ресурсов, заканчивая загрязнением окружающей среды и сокращением биологического разнообразия.

37. В качестве отправной точки для определения влияния государственной деятельности на окружающую среду, ВОА могут эффективно ознакомиться с любыми обязательствами, принятыми Правительством, с целью выявления таких последствий и принятия их во внимание в оценке политики. Мировой опыт показывает, что Правительству следует включать вопросы охраны окружающей среды в иные политики, а общественным организациям следует включать проблемы окружающей среды в свои стратегические целевые программы, а также оценку новых и существующих мероприятий. Некоторые Правительства приняли такой подход, а также убедились в том, что деятельность правительства подпадает под действие тех же экологических норм и законодательства, как и негосударственная деятельность. Полезное руководство, анализ практических примеров, отчеты об Оценке воздействия на окружающую среду и Стратегической оценке воздействия на окружающую среду опубликованы на вебсайте Европейской комиссии¹.

38. ВОА должны рассматривать собственные оценки Правительства (при наличии) вероятного воздействия на окружающую среду. Аудитор может рассмотреть соответствие:

- описания программы или деятельности, ее условий и существующего положения;

¹ <http://ec.europa.eu/environment/eia/sea-support.htm>

- полноты ряда определенных ключевых последствий;
- данных, использованных для оценки вероятности наступления последствий и их вероятных масштабов; и
- любых предложений, касающихся мер по противодействию последствиям.

39. Аудитор вправе оценивать, при поддержке экспертов и заинтересованных групп, вероятный тип и масштаб воздействия деятельности правительства на окружающую среду, а также любые материальные средства, которые могут быть заложены на издержки и выгоды.

40. Экологические нормы могут применяться к деятельности правительства, имеющей вторичное воздействие на окружающую среду. В этих случаях правительственное учреждение или агентство, ответственное за мониторинг соблюдения норм, несет основную ответственность за проверку соответствия. Аудитор может счесть целесообразным аудит соответствия нормативных актов по согласованию с регулятором (по вопросам аудита соответствия, просим ознакомиться с ИССАИ 5120). При этом аудитор может также провести аудит эффективности контролирующего органа.

41. Изначально государственные программы могут выявлять меры, которые противостоят или уменьшают воздействие на окружающую среду. Аудит, проводимый ВОА, может включать следующие вопросы:

- ◆ были ли применены необходимые меры и соответствуют ли они мировому опыту и принципу «Наилучших разработанных технологий без чрезмерных затрат (BATNEEC)»; и
- ◆ имели ли меры предполагаемый предупредительный эффект, и, при отсутствии ожидаемых результатов, какие меры были приняты Правительством, чтобы устранить недостатки.

42. В некоторых случаях контрмеры могут быть необходимы для предотвращения или улаживания происшествий с низким уровнем риска, но значительными последствиями, такими как непреднамеренные выбросы радиоактивных веществ. Процедуры контроля безопасности используются в редких случаях, но они должны быть готовы к применению всегда, когда это необходимо. В случаях, когда такие правила важны, ВОА могут проанализировать в ходе аудита:

- ◆ процедуры контроля;
- ◆ расчет параметров;
- ◆ обучение всех затрагиваемых сотрудников;
- ◆ периодичность проверки процедур; и
- ◆ находятся ли необходимые договоренности с третьими лицами (поставщиками, аварийными службами и т. д.) на уровне современных требований.

43. При проведении узконаправленного исследования, ориентированного исключительно на экологическое воздействие, аудитору необходимо тщательно продумывать способы обеспечения справедливого отражения последствий в сравнении с издержками и выгодами первоочередной задачи программы.

С.3. Системы экологического менеджмента и экологическая отчетность

44. Для организаций система экологического менеджмента является инструментом систематического определения экологической политики и непрерывного улучшения экологических показателей. Как правило, системы экологического менеджмента разрабатываются для целей негосударственного сектора, но могут также быть применены организациями государственного сектора.

45. Добровольные схемы аккредитации были введены для предоставления права организациям получать внешнее подтверждение соответствия своих систем экологического менеджмента и признания применения подобных систем. Например, системы менеджмента согласно Международному стандарту для Систем экологического менеджмента ISO 14001 могут быть удостоверены внешним аудитором. В данном случае, экологический аудит является частью аккредитации, даже если его объем значительно ограничен по сравнению с экологическим аудитом, проводимым ВОА.

46. Системы экологического менеджмента требуют от организаций установления целей для постоянного повышения результативности и мониторинга достижений. ВОА должны определить необходимость проведения аудита и предоставления отчета о фактических целевых показателях, установленных Правительством. Для проведения подобного аудита ВОА могли бы тщательнее изучать процесс, в ходе которого были установлены эти показатели, каким образом показатели Правительства соотносятся с опытом в другом месте и обязательствами Правительства по международным соглашениям.

47. ВОА могут также рассмотреть вопрос о том, отвечает ли в достаточной мере государственной контроль систем экологического менеджмента министерств и отчеты об экологической эффективности требованиям законодательства и общественности для соблюдения ключевых показателей эффективности. ВОА могли бы проводить аудит с целью выявления уровня эффективности и причин недостижения целевых показателей, или оценивать качество оценки риска для окружающей среды. Следующий пример аудита касается существования и эффективного осуществления политик и процедур организаций по снижению негативного воздействия их деятельности на окружающую среду.

Блок 8. ПРИМЕР АУДИТА 8: Проявляют ли инициативу организации государственного сектора?

Европейский Союз ввел Схему природопользования и аудита окружающей среды (EMAS), согласно которой компании и прочие организации имеют свою собственную экологическую политику, программы, системы менеджмента и отчеты, проверяемые третьей стороной¹.

Европейская счётная палата провела оценку наличия у учреждений и организаций ЕС политик по снижению воздействий от своей административной деятельности на окружающую среду, а также эффективности их проведения². Палата изучила следующие аспекты: (1) производили ли организации ЕС расчет выбросов парниковых газов, снижали ли выбросы и компенсировали ли остаточные эмиссии путем взаимозачета; и (2) использовали ли в полной мере инструменты экологического менеджмента, внедренные Комиссией ЕС для снижения выбросов.

Аудит проводился на основе опросного листа, интервью и анализа документов и статистических данных, которые были либо опубликованы, либо предоставлены проверяемыми аудитом учреждениями и организациями ЕС. Аудит также включал изучение модели закупочных процедур. В ходе аудита установлено, что только семь из 15 проверенных организаций ЕС были зарегистрированы в системе EMAS. Поскольку не все учреждения раскрыли информацию о своих выбросах, полный объем выброса углерода неизвестен.

48. Помимо внутренних систем менеджмента, предоставление отчетности об экологической эффективности организаций заинтересованным лицам и широкой общественности становится все более популярным. Это привело к разработке экологической отчетности, а также отчетности с более широкой социальной и экологической ответственностью, а также ответственностью бизнеса перед обществом, охватывающим социальные вопросы.

49. ВОА могли бы принимать участие в оценке эффективности систем отчетности на всем государственном уровне или в отношении отдельной организации. Роль организаций варьируется: некоторые правительственные учреждения могли бы взять на себя ответственность за технологические производства, оказывающие значительное воздействие на окружающую среду, в то время как другие могут нести ответственность в основном лишь за решение административных вопросов. При этом следует учитывать, что воздействия на окружающую среду могут являться результатом косвенного

¹ http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm

² Европейская счетная палата (2014). Как государственные органы и структуры ЕС рассчитывают квоты, снижают и компенсируют разницу квот на нереализованные выбросы парниковых газов? http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR14_14/QJAB14014ENC.pdf

влияния, как например, несостоятельности оценки экологических аспектов и их учета при принятии политических решений или принятии законодательных актов.

С.4. Оценка предложенных политик и программ

50. ВОА могли бы быть приглашены в законодательный орган для дачи заключения по предложенным политикам или программам. Задание может заключаться, например, в анализе законодательных требований, лежащих в основе предложения, внесении поправок для придания программе большей эффективности и экономичности, или ее улучшении иными способами.

51. Как правило, такая работа создает как проблемы, так и риски. В частности, проведение анализа предложенных политик или программ может потребовать наличия навыков, обычно не связанных с аудиторскими дисциплинами. Может быть полезным использование инструмента анализа регулирующего воздействия, целью которого является анализ целенаправленных политик и программ, а также возможных альтернатив¹.

52. Даже при содействии специалистов, характер такого анализа сопряжен с дополнительными рисками ВОА, особенно если он рассматривается для принятия определенной позиции в дискуссии по вопросам политики. Кроме того, в случае оценки ВОА предлагаемой программы, и как следствие проверки эффективности программы, которая могла быть уже реализована в соответствии с предыдущей оценкой, возникает риск возможного конфликта интересов.

53. В ряде случаев аудитор может счесть необходимым отклонить запрос, если риск считается недопустимым. Однако на практике, аудитор может найти способы хотя бы частичного удовлетворения информационных потребностей без излишнего риска.

54. В таком случае аудитор может рассмотреть возможность предоставления фактической информации, а не суждений. Действительно, это менее спорно, и может более соответствовать традиционной роли ВОА - предоставлять фактическую и аналитическую информацию о последствиях альтернативных направлений политики, а не рекомендовать какие-либо конкретные альтернативные действия.

55. Оценка предложенных альтернатив политики бывает часто рискованной для ВОА, в случае если анализ предполагает гипотетические предположения по таким вопросам, как темпы экономического роста в будущем, или технические факторы, такие, как например, варианты реагирования экосистем на различные воздействия, связанные с загрязнением окружающей среды. Однако другие организации зачастую проводят подобные анализы, и, как правило, представляют отчеты о своих методиках и основополагающих допущениях вместе с выводами. Вместо отстаивания своих

¹ См. также исследование Рабочей группы ИНТОСАИ на тему «Как повысить качество и результативность экологического аудита».

собственных ориентировочных расчётов (и, теоретически, открывая себя для критики, связанной с субъективностью своих предположений), аудитор может найти более полезным предоставление оценки допущений, принятых при исследованиях, выводов и заключений, выполненных другими.

Блок 9. ПРИМЕР АУДИТА 9: Изучение текущей деятельности

На общем уровне - стремясь действовать на опережение - Центральное финансовое управление (GAO) использовало свое собственное руководство по оценке стоимости в качестве критерия для фронтального обзора текущих программ в попытке определения рисков. Руководство по определению стоимости¹ является очень подробным, а с другой стороны предоставляет набор критериев, определяющих элементы надлежащей оценки стоимости, например, является ли оценка заслуживающей доверия, надежной и точной.

Иногда в текущую работу вмешивается GAO США. Например, GAO указало на некоторые проблемы, с которыми сталкивается Министерство энергетики (DOE) в управлении информацией, связанной с разработками, финансируемыми агентством². В соответствии с федеральными стандартами внутреннего контроля, информация должна быть записана и доведена до сведения руководства и других лиц в организации, испытывающих в ней потребность, в такой форме и в такие сроки, позволяющие им выполнять свои обязанности. GAO определило, что Министерство энергетики (DOE) полагается на две различные системы данных, которые давно устарели, противоречат одна другой и не позволяют производить электронный обмен информацией, вести должный учёт.

GAO также обнаружило, что DOE находится в процессе обновления своих систем сбора и обработки данных и планирует разработку функции создания электронной отчетности, но не утвердило план достижения экологических нормативов с целевыми ориентирами, согласно которым оно может проверить результативность выполнения поставленных задач. Разрабатывая такой план, DOE имело бы больше уверенности в том, что делает успехи в достижении поставленных целей.

С.5. Решение комплексных экологических проблем

56. Аудитор, проводящий экологический аудит, может включать в его объем управление экологическими проблемами, находящимися во взаимодействии друг с другом

¹ GAO (2015 г.): Федеральное исследование: Лучшие практики для создания и управления программой капиталовложений, а также уточнением данных <http://www.gao.gov/products/GAO-09-03sp>

² GAO (2015 г.): Федеральное исследование: DOE проводит оценку раскрытия сущности изобретений и других проблем, однако нуждается в плане для руководства по совершенствованию управления уточнением данных. <http://www.aao.gov/products/GAO-15-212>

в различных областях политики, программах и проектах. Возможные многосторонние проблемы могут затрагивать общие темы, такие, как устойчивое и экологически рациональное развитие, производственные возможности страны в целом для решения вопросов, связанных с политикой в области охраны окружающей среды, программирование и планирование, оценка экономической эффективности природоохранного законодательства и мероприятий, повышение значения изменения климата, конкретные задачи в управление водными и энергетическими ресурсами, экологического воздействия, а также критерии эффективности в системах распределения ресурсов. Политика закупок также является конкретным примером многосторонних проблем. Рассмотрение комплексных экологических вопросов в ходе аудита может позволить дать ценную информацию для разработчиков методик и способствовать более эффективному с точки зрения затрат и оптимальному использованию ресурсов и специальных знаний. Следующий пример аудита затрагивает вопросы регулирования предотвращения деградации почв, поскольку эта проблема многосторонняя и может подвергаться влиянию иных политик и программ.

Блок 10. ПРИМЕР АУДИТА 10: Информационная кампания по предотвращению деградации почв

Лесото является горной страной, где только 9% земли пригодны для возделывания. Из-за сельскохозяйственных проблем, средняя скорость эрозии почвы составляет до 40 миллионов тонн на гектар в год. Земледелие требует межотраслевого подхода, поскольку нагрузка исходит из практической деятельности в других секторах, таких как сельское хозяйство и выпас скота.

ВОА Лесото провели аудит управления эрозией¹ почвы. Главный вопрос аудита заключался в том, почему меры, принимаемые Департаментом охраны земельных и водных ресурсов для сдерживания эрозии почвы, были неэффективными. Одним из направлений, проверенных аудитом, стала широкая информационная кампания, в которой ответственное правительственное учреждение создавало радио- и телевизионные программы и иные рекламные материалы, включая аудио-визуальные материалы, плакаты и технические бюллетени по охране почвы.

ВОА изучили недоработки, связанные со временем вещания радиопрограммы, а также небольшим количеством граждан, имеющим доступ к телевизионному приему. В ходе аудита было обнаружено, что рекламные материалы не доходят до большинства целевых групп. Не все потребители информации имеют доступ к электричеству и, таким образом, некоторые материалы не могут охватить всех лиц. Соответственно, из-за недостатков в распространении информации, рекламная кампания оказала весьма незначительное влияние на людей, которые продолжил

¹ https://afrosai-e.org.za/sites/afrosai-e.org.za/files/reports/Management_0.pdf

и использовать земли ненадлежащим образом. По результатам аудита было рекомендовано включить Информационный блок в вечернее вещание радиопрограмм, а также проводить большее количество массовых собраний в целях распространения аудиовизуальных материалов гораздо более широкому кругу людей.

D. РАЗРАБОТКА ПРОГРАММЫ АУДИТА

57. При разработке программы аудита аудитор должен применять правила аудиторских проверок в целях получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Решая вопрос о проведении общего аудита, программа предполагает рассмотрение вопросов аудита, отбора проб, методик сбора данных и т. д.

D.1. Вопросы аудита, методы и приемы

58. Как правило, получение достаточных знаний в этой области и начального набора тем для разработки вопросов аудита, осуществляется в результате такой деятельности, как кабинетные исследования, совещания и мозговые атаки. Целью основного вопроса аудита является выделение основополагающего ориентира и масштаба аудита. Таким образом, формулируются параметры для всей программы проведения аудита.

59. Примеры вопросов аудита:

Экономичность

Имеется ли потенциал для обоснованного снижения затрат на производство энергии? (проведение аудита эффективности напрямую).

Включает ли управление схемой содействия производству хлопка учет и мониторинг затрат, в том числе затрат потребителей? (аудит систем управления).

Эффективность

Является ли ответ правительства на применение политики смягчения последствий изменения климата эффективным? (проведение аудита эффективности напрямую).

Реагирует ли правительство на потребность принятия мер в связи с климатическими изменениями в наиболее уязвимых отраслях и сферах? (аудит систем управления).

Результативность

Способствовали ли инфраструктурные проекты снижению потока выбросов за счет сокращения времени в пути и повышения безопасности? (проведение аудита эффективности напрямую).

Разработало ли Агентство и реализовало ли должным образом соответствующие меры для мониторинга и снижения воздействия на окружающую среду в сахарной промышленности? (аудит систем управления).

60. При выборе методов и приемов аудитор должен руководствоваться целью аудита и конкретными вопросами, требующими ответа. Для получения достаточных, уместных и достоверных аудиторских доказательств следует рассматривать четкие, надежные и практичные методы.

61. Такие методы, как интервью или фокус-группы, широко используются при проведении аудитов эффективности для получения дополнительной информации. Проведение бесед с заинтересованными лицами (органами власти и иными заинтересованными сторонами) помогает не только в сборе фактов, но также сведений, которые официально не были задокументированы.

62. У аудитора возникает необходимость посещения различных государственных учреждений, а также бенефициаров для оценки того, насколько эффективно были потрачены государственные средства, насколько хорошо проводится регулирующая деятельность по охране окружающей среды, и в каких сферах могут быть сделаны улучшения. Вопросник или соцопрос могут быть полезными средствами для установления контакта между большим количеством организаций или физических лиц или при необходимости количественной оценки информации.

63. В некоторых случаях у аудиторов может возникнуть необходимость изучения экологических проблем, имеющих отношение к большому количеству объектов, таким как свалки токсичных отходов, хранилища химикатов и системы питьевого водоснабжения. Необходимая информация о данных объектах может отсутствовать в базе данных или в другой удобной форме. В этом случае одной из альтернатив ВОА может стать сбор информации, полученной из достоверных статистических источников, а также, полученных на рассматриваемых объектах, после чего данную информацию можно использовать для формулировки заключения об общей степени воздействия на население. Тем не менее, даже при наличии общей подробной информации, статистический выборочный контроль все же может быть применен для гарантии ее точности, таким образом, аудит может быть направлен на получение полноценного результата, а не концентрироваться на охвате большего количества объектов.

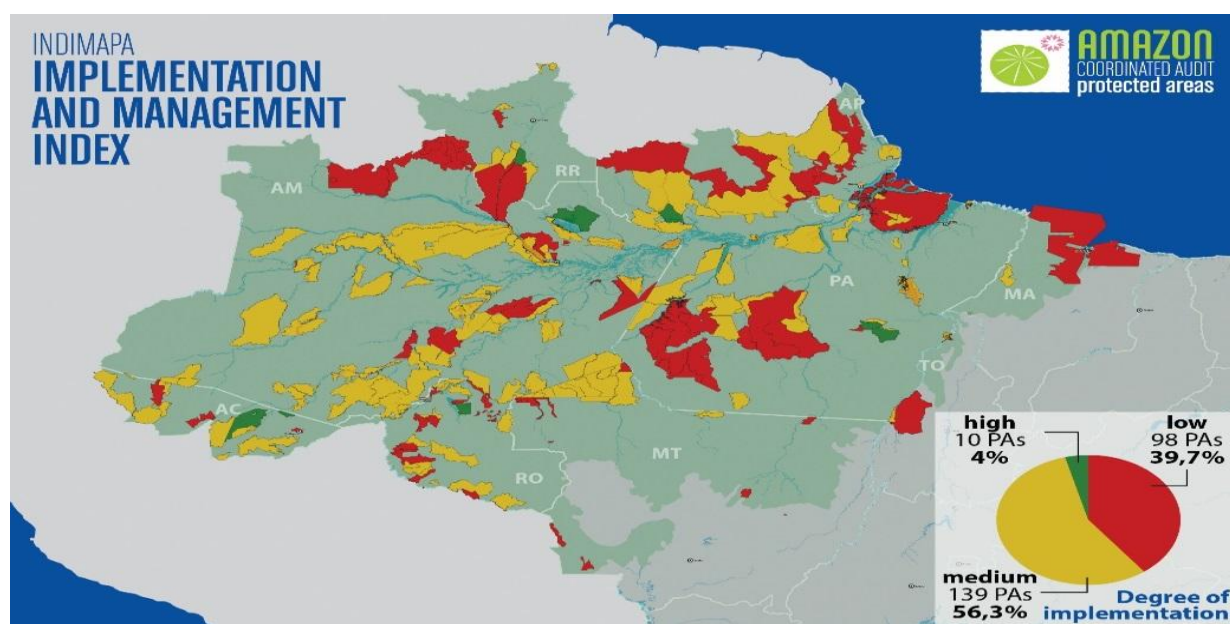
64. Географическая информационная система (GIS) представляет собой мощный инструмент для анализа и предоставления пространственных и географических дан-

ных. GIS может быть ценным средством в процессе анализа региональных аспектов и различий экологических проблем, а также их представлении в визуальной форме, как показано в следующем примере.

Блок 11 . ПРИМЕР АУДИТА 11: Применение GIS в аудиторской проверке

В 2012-2013 гг. Федеральный счетный суд Бразилии (TCU) и девять Счетных палат бразильской Амазонии провели совместный аудит состояния особо охраняемых природных территорий в Амазонском биоме¹ TCU разработала Индекс реализации и управления особо охраняемыми природными территориями, который содействует оценке, организации взаимодействия и мониторинга особо охраняемых природных территорий с помощью карт с привязкой к местности. С помощью данного инструмента классифицируются охраняемые территории на основе 14 показателей, обозначаемых красным, желтым и зеленым цветом.

Аудит подтвердил, что программы только 4% особо охраняемых природных территорий в бразильской Амазонии можно считать реализованными и контролируруемыми на должном уровне. В ходе аудита было также отмечено, что создание и поддержание особо охраняемых природных территорий обеспечивает важные преимущества, связанные с контролем вырубки лесов и сокращением выбросов углерода. Однако имеются также цели, выходящие за рамки охраны природы, которые оказывают положительное воздействие на местную экономику. Образование особо охраняемых природных территорий может способствовать развитию туризма, научным исследованиям и экологически рациональным лесозаготовительным процессам, и тем самым создавать новые рабочие места, увеличивать доходы и качество жизни на местном уровне.



¹ https://afrosai-e.org.za/sites/afrosai-e.org.za/files/reports/Management_0.pdf

ВОА Малайзии признали возможности GIS в систематическом и эффективном обмене информацией, например, о стихийных бедствиях, таких как повышенные риски оползней на возвышенностях и склонах холмов. ВОА подписали Меморандум о взаимопонимании с Агентством по дистанционному зондированию Малайзии, который поможет ВОА в управлении дистанционным обследованием на основе пространственных данных для отбора проб, принятия других ключевых решений, а также как средства анализа аудита.

65. Другие более сложные инструменты экологического аудита включают в себя пространственные веб-досье, контрафактический анализ, использование микро- и макро-экономических моделей или исследование «виньетка». Рабочая группа ИНТОСАИ собрала данные методы на своем сайте¹. Аудиторы могут использовать инновационные источники информации, такие как социальные сети. Они могут быть полезны при сборе более широких данных общественного опроса, например, с помощью фокус-групп и опросов по конкретным темам или, например, при выявлении возможных тем аудита. Планирование должно обеспечить гибкость, а сочетание различных методов может обеспечить тщательное изучение тем с разных точек зрения. Подробная информация приводится в блоке ниже и снабжена ссылками на соответствующие источники.

Блок 12. ПРИМЕР АУДИТА 12: Вода и методология аудита

В 2013 г. Рабочая группа ИНТОСАИ опубликовала исследование методологических средств, используемых при проведении аудита, связанного с проблемами водоснабжения². В документе вода выступала темой для проведения экологического аудита. Был проведен анализ направлений, по которым ВОА провели инвентаризацию вод, а также был представлен комплекс различных методик, успешно применяемых в ходе аудита на тему: «вода». Статья содержит несколько хороших примеров инвентаризации вод и служит полезным источником информации о методах, подходящих для любой области аудита³.

Например, в ходе проведения аудита Танзания оценила, насколько центральные, региональные и районные органы власти справились с наводнениями. Критерии аудита включали в себя анализ законов, политик и национальных нормативов. Методы аудита включали в себя анализ документов, проведение интервью, а также использование фотографических доказательств. Кроме того, были проведены фокус-группы для прояснения ситуации у местных жителей.

¹ <http://www.eurosaiwaea.org/auditingtools/>

² Рабочая группа ИНТОСАИ (2013 г.). Вопросы инвентаризации вод: Анализ ВОА <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=oeKb3spnanE%3d&tabid=128&mid=568>

³ <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=oeKb3spnanE%3d&tabid=128&mid=568>.

D.2. Установление критериев аудита

66. Аудиторы должны оценить, насколько объекты аудита применили соответствующие методы и методики для оценки использования разумных и допустимых мер экологической эффективности.

67. В процессе проведения экологического аудита аудиторы должны определить или разработать подходящие, полные, понятные и надежные критерии аудита, в соответствии с которыми будет измерен предмет объектов аудита или их эффективность¹ (см. также ПРИМЕР АУДИТА № 2).

68. Двумя взаимосвязанными критериями аудита являются: тип проводимого аудита (ИССАИ 300 & 400) и его предмет; а источники указанных критериев, следовательно, и составляют цель аудита в широком смысле.

69. Несмотря на то, что признаются различные виды аудита, они не обязательно должны проводиться отдельно. Аудит соответствия, в частности, может стать частью аудита эффективности с акцентом на экологические проблемы.

70. Критерии аудита могут быть качественными или количественными и должны определять, какие параметры будут оценены у объекта аудита. Критерии могут быть общими или конкретными; внимание может быть обращено на то, что должно быть в соответствии с законом, правовыми актами или целями; что ожидается с точки зрения разумных принципов, научных знаний и мирового опыта; или что «может быть» (учитывая наилучшие условия) (ИССАИ 300, пункт 27).

71. Поскольку общие понятия экономичности, эффективности и результативности должны быть интерпретированы по отношению к предмету, критерии аудита варьируются от одного экологического аудита к другому, и, как правило, выбор методов проведения относительно открыт и формулируется аудитором.

72. Среди самых бесспорных источников, на которых основываются критерии аудита, являются законодательные акты, нормативные положения, международные соглашения и обязательные стандарты, изданные признанными авторитетными организациями (см. также ИССАИ 400, пункт 13 и ИССАИ 5120, пункт 60).

73. Другими основными источниками для установления критериев экологического аудита в рамках аудита эффективности являются меры и обязательства объекта аудита, в том числе конкретные цели или требования, установленные соответствующими органами.

74. В случае принятия организацией конструктивных и конкретных мер, таких как Оценка воздействия на окружающую среду, Стратегическая оценка воздействия на

¹ ИССАИ 100, пункт 27.

окружающую среду, Оценка жизненного цикла или показатели экологической результативности для оценки собственной работы, меры, имеющие отношение к аудиту, должны быть пересмотрены для обеспечения гарантии их разумности и полноты¹.

75. Общепринятые критерии также могут быть получены из таких источников, как архивы профессиональных объединений, признанных групп экспертов, а также из научной литературы.

76. Если критерии для проведения аудита не могут быть получены из вышеуказанных источников, аудитор может сосредоточить свое внимание на эффективности, достигнутой в аналогичных организациях, передовых практиках, определенных с помощью сравнительного анализа или консультаций, или критериев, разработанных аудитором на основе анализа деятельности².

77. В случае, когда критерии не являются очевидными, и могут быть оспорены объектом аудита, они должны быть согласованы насколько это возможно с точки зрения их обоснованности и допустимости. Данный подход означает, что целью аудита не является поиск одних только недостатков.

78. В случае невозможности определения и согласования соответствующих критериев, необходимо будет обозначить цели проведения аудита более подробно. В случае сохранения разногласий, аудиторский отчет должен дать объяснение используемым критериям аудита и причинам их целесообразности для аудита.

D.3. Показатели эффективности экологического аудита

79. К основным принципам экологических показателей, применяемых к системам управления, относятся сопоставимость, непрерывность, ясность, своевременность и сбалансированное представление. Показатели должны обеспечивать условия для сравнения и демонстрации изменений экологической эффективности, быть ясными и понятными, основываться на сходных критериях, а также измеряться на протяжении сопоставимых периодов времени и в сопоставимых единицах. Следовательно, необходимо достаточно частое обновление показателей для совершения необходимых действий и обеспечения гарантии баланса между проблемными и перспективными направлениями.

80. Примеры источников получения критериев экологической эффективности включают в себя текущую и прошлую деятельность; законодательные требования; общепризнанные кодексы, стандарты и мировой опыт; показатели продуктивности и информацию, разработанную промышленными и другими организациями; управленческие анализы и аудиты; мнения заинтересованных сторон и других заинтересованных лиц, а также научные исследования.

¹ ISO 14044: Экологический менеджмент – Оценка жизненного цикла – Требования и руководства.

² ИССАИ 300, пункт 27.

81. Экологические показатели определяются для оценки и составления отчетности об экологической эффективности организации. Следующие категории экологических показателей получили широкое признание и могут быть рассмотрены в ходе экологического аудита: ключевые показатели эффективности для измерения загрязнения воздуха и других выбросов, отходов, водных ресурсов, биоразнообразия, экосистемных услуг и т. д.

82. Принятие надлежащих мер для обеспечения управления экологическими аспектами путем применения показателей результативности менеджмента (MPIs), могут быть использованы, например, для отслеживания применения и результативности различных программ по охране окружающей среды, а также управленческих мер по рассмотрению экологической эффективности деятельности организаций и, возможно, состояния окружающей среды. Более подробная информация по данным показателям представлена в рамках Стандартов системы управления охраной окружающей среды ISO, т. е. Систем рационального природопользования (в настоящее время ISO 14001 находятся на стадии пересмотра и будут опубликованы в сентябре 2015 года); Оценки жизненного цикла (ISO 14040; ISO 14044) и т. д.

83. Показатели результативности деятельности (OPI) должны предоставлять руководству информацию об экологической эффективности деятельности организации (см. ISO 14031). OPI определяют соотношение между:

- входящей информацией (материалами, например, обработанными, утилизированными, использованными повторно или сырьем; природными ресурсами), энергией и услугами;
- поставкой ресурсов для деятельности организации;
- проектированием, монтажом, оперативной деятельностью (включая аварийные события и нестандартные операции), и обслуживанием материально-технической базой и оборудованием организации;
- результатами работы: товарами (например, основными товарами, побочными продуктами, переработкой и вторичным использованием материалов), услугами, отходами (например, твердыми, жидкими, опасными, неопасными, подлежащими вторичной переработке, пригодными для вторичного использования), выбросами (например, выбросами в атмосферу, сбросами в воду или землю, шумом, вибрациями, теплом, радиацией, светом), связанными операционной деятельностью организации;
- поставкой продуктов, полученных в результате осуществления операционной деятельности организации.

D.4. Сбор и анализ данных и информации

84. Может потребоваться сбор данных, необходимых для подтверждения результатов и заключений, из прямых источников, т. е. дополнительных доказательств, подкрепляющих или подтверждающих основные доказательства. Аудитор может использовать информацию из баз данных или полагаться на результаты работы других аудиторов при определении соответствия нормативно-правовых требований, или при оценке эффективности исправительных мер. Такие данные могут быть эффективным основным источником информации для результатов аудиторской проверки – сокращая время и ресурсы, необходимые для осуществления сбора и анализа данных, а также исключая необходимость дорогостоящих посещений различных территорий.

85. Любые выводы, сделанные на основе таких баз данных, являются лишь выводами, основанными на достоверности полученной информации, не более того. Объект аудита несет основную ответственность за наличие систем управления информацией для сбора данных о своей производственной деятельности и эффективности.

86. Например, в ходе некоторых аудитов ВОА были обнаружены серьезные недостатки в информационных системах, используемых для отслеживания соблюдения экологического законодательства. Поэтому важно понять и, если возможно, установить достоверность данных, используемых для проверки соответствия. Опираясь на такие системы, некоторые ВОА систематически раскрывают в своих отчетах то, насколько была самостоятельно подтверждена точность баз данных. В этом случае ошибочные информационные системы могут стать сами по себе предметом аудита.

87. Качество и полнота данных, характеризующих состояние окружающей среды (например, уровня загрязнения водных объектов; тенденций в популяциях рыб), могут быть даже более проблематичными, чем данные о соблюдении требований природоохранного законодательства. Поскольку сбор данных о состоянии окружающей среды является, как правило, ответственностью объекта аудита, а не ВОА, тем не менее у ВОА возникает необходимость в информации для понимания масштабов проблемы и эффективности мер ее контроля. Однако неполные или некачественные данные не мешают аудитору провести успешный анализ и предоставить информацию (см. Пример аудита 13).

Блок 13. ПРИМЕР АУДИТА 13: Данные и экологические аудиты

Одной из проблем при проведении экологического аудита является нехватка данных о состоянии окружающей среды и недостатки систем мониторинга и отчетности. В 2013 г. Рабочая группа ИНТОСАИ опубликовала документ, в котором рассматривались основные методы ВОА использования данных об окружающей среде и их источников¹.

¹ Рабочая группа ИНТОСАИ (2013 г.) <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=kFigAxPxT1Q%3d&tabid=128&mid=568>

В документе также содержатся идеи ВОА, касающиеся нехватки качественных данных об окружающей среде. Практические примеры включают в себя аудит деятельности по добыче полезных ископаемых в Колумбии, в котором данные о воде были получены в результате анализа сведений об окружающей среде, но также фактического осмотра 27 рудников в целях проверки их текущего состояния. ВОА Бутана также посетили несколько объектов для получения дополнительной информации помимо проведенных опросов, когда ВОА понимали, что данные из отчетов муниципальных образований об утилизации отходов были недостаточными или вовсе отсутствовали.

88. Одним из вопросов, который, вероятно, станет более актуальным в будущем, является вопрос открытости данных, чтобы государственные данные все чаще становились достоянием общественности. Открытые данные дают возможность заинтересованным лицам и общественным группам понять свою степень участия в предстоящих расходах государства и мерах, направленных на реализацию целей охраны окружающей среды. Это повышает требования к аудиторам, которые обязаны следовать требованиям проведения качественных аудитов.

89. Аудитор может предпочесть получить мнение внешнего аудитора или результатов внешней экспертизы. Приглашенные эксперты могут быть привлечены для содействия во всех моментах составления программы и процессе проведения аудита. Например, эксперты могут оказать помощь в заполнении данных или при анализе собранных данных, или просто в определении широко используемых методов оценки. Для составления запроса о предоставлении экспертного заключения и понимания полученного ответа, аудиторская группа должна иметь, как минимум, достаточную ключевую компетенцию в вопросе (см. Международные стандарты аудита¹).

90. Экспертами могут выступать лица, специализирующиеся в соответствующей области, а также ключевые заинтересованные лица, такие как группы жителей, проживающие в зоне, находящейся под воздействием хозяйственной деятельности, ключевые группы экологической общественности и неправительственные организации на местах. В любом случае, характер и качество данных, мнений и суждений, полученных от каждой из указанных сторон и лиц, должны быть оценены аудитором для получения доказательной ценности. Это особенно важно, когда источник может иметь заинтересованность в результатах аудиторской проверки.

91. Альтернативой привлечения приглашенного эксперта может служить созыв целой экспертной комиссии. Некоторые ВОА привлекали такие комиссии, в том числе экспертов из промышленных, государственных и природоохранных организаций, для

¹ ИССАИ 40; Приложение 6 ИССАИ 3000

обеспечения содействия в определении приоритетов экологического аудита, разработки подходов аудита по конкретным вопросам и сборе информации. Нижеизложенный пример аудита является примером использования внешней экспертизы для целей аудита.

Блок 14. ПРИМЕР АУДИТА 14: Использование знаний экспертов

ВОА заключили договор с экспертом(экспертами) для решения конкретных задач в ситуациях, когда были нужны их конкретные советы.

Например, ВОА Финляндии пригласили ведущих финских ученых в области климата для участия в целевом групповом обсуждении вопроса содействия в определении задач аудита по проблемам изменения климата¹.

В качестве другого примера, ВОА Швеции заключили договор с профессором права для прояснения обязательств между законодательством Швеции и ЕС при проведении аудита сферы рыболовства².

В своем итоговом отчете о стратегии аудита «Экологически рациональное развитие – климат», ВОА Швеции также заключили договор с профессором экономики и бывшим профессором политологии, выступившими в качестве гарантов внешнего качества аудиторского заключения³. Специалисты с хорошей репутацией добавляют значительную достоверность отчету.

92. Учитывая характер экологических аудитов, может быть полезно сотрудничество между аудиторами в двух или более странах. Согласованные аудиты по конкретным вопросам могут представлять собой плодотворные подходы, поскольку экологические проблемы носят трансграничный характер. Кроме того, существует множество международных соглашений, подписанных правительствами стран. Данные соглашения могут служить полезной основой для общего подхода к проведению аудита. Они также могут обеспечить полезную основу для формулирования критериев аудита. ИССАИ 1540 объясняет способы сотрудничества ВОА в ходе проведения аудита международных природоохранных соглашений. Рабочая группа ИНТОСАИ совместно с UNEP также опубликовала Пособие о проведении аудита Многосторонних природоохранных соглашений. Ниже представлен пример совместного аудита в области экологически безопасного рыболовства.

¹ NAOF (2012). Политики Финляндии в области изменения климата - Краткий обзор аудитов (2012). http://www.e-julkaisu.fi/vtv/finnish_climate_change_policies

² Государственное ревизионное управление (2008). Основные меры правительства по экологически рациональному рыболовству. http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/14080/RIR%202008_23%20The%20central%20Goverments%20actions%20for%20....pdf

³ http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/18628/RiR_19_rapport_ENG_anpassad.

Блок 15. ПРИМЕР АУДИТА 15: Примеры проведения совместных аудитов

ВОА был проведен ряд совместных проверок по всему миру. Европейские страны провели совместный аудит по обеспечению соблюдения Правил перевозки отходов в странах ЕС, который был разработан для предотвращения незаконного вывоза и захоронения опасных отходов¹. Россия и Эстония провели параллельный аудит природоохранной деятельности в отношении Чудско-Псковского озера, принадлежащего обеим странам. Кроме того, был проведен международный совместный аудит по вопросам изменения климата².

Одним из примеров систематического стремления ВОА к сотрудничеству является деятельность в Тихоокеанском регионе. В 2013 г. девять ВОА из Тихоокеанского региона завершили свой третий совместный аудит³. В ходе проверки были изучены экологически безопасные и рассчитанные на долгосрочную перспективу методы рыболовства, особенно в отношении тунца, поскольку некоторые виды тунца находятся в состоянии стресса в Тихом океане из-за нерациональных методов ведения рыбного промысла. Помимо национальных отчетов об оценке эффективности управления прибрежным морским промыслом, в региональном обзорном отчете говорилось о региональной перспективе высокого уровня.

Аудит был проведен в рамках Совместной программы аудита Методика исследования включала в себя: (1) Определение темы Региональной Рабочей группы Тихоокеанской ассоциации высших органов финансового контроля, с участием экспертов; (2) совместное совещание по планированию для национальных аудиторских групп при поддержке со стороны экспертов и независимом внешнем контроле качества аудита; (3) индивидуальные планы аудиторской проверки аудиторских команд; (4) исследования на местности; (5) совместное отчетное совещание при поддержке со стороны экспертов и независимом внешнем контроле качества аудита; (6) окончание проведения аудита и представление отчетности национальными командами; (7) подготовка регионального обзора; и (8) оценка успеха и подготовка следующей теме аудита.

В 2007 г. Рабочая группа ИНТОСАИ опубликовала сборник полезных рекомендаций и примеров по проведению совместных проверок, который может быть полезен при планировании совместных аудитов. Наиболее важной рекомендацией является организация взаимодействия со всеми партнерами на всех этапах процесса!

¹ Совместный аудит по вопросам соблюдения Европейских правил транспортировки отходов (2013 г.) http://www.eca.europa.eu/sites/cc/Lists/CCDocuments/other%20publications/Coordinated_audit_on_the_enforcement_of_the_European_Waste_Shipment_Regulation.pdf

² Совместный аудит по вопросам изменения климата (2010 г.). <http://www.environmentalauditing.org/Home/FocusonClimateChange/GlobalAuditonClimateChange/tabid/245/Default.aspx>

³ Тихоокеанский региональный доклад совместного аудита эффективности: обеспечение устойчивого рыболовства (2013 г.) http://www.environmentalauditing.org/Portals/0/AuditFiles/regional_report_sustainable_fisheries.pdf

D.5. Обеспечение эффективности проведения экологического аудита

93. Обеспечение эффективности имеет важное значение для всех видов аудита, а выработка соответствующих правил для их проведения имеет еще большее значение в целях обеспечения качественного экологического аудита.

94. Если уместно и разрешено, экологический аудитор, как и все другие аудиторы, проводящие аудит эффективности согласно ИССАИ 3000, должен стремиться к тому, чтобы предоставить наиболее полезную информацию. Рекомендации аудитора должны соответствовать целям аудита, полученным результатам и заключениям. Рекомендации должны быть конструктивными, достаточно объективными, практически осуществимыми и, способными с большой вероятностью внести значительный вклад в проработку недостатков или проблем, выявленных в ходе проверки. При рассмотрении рекомендаций на ранних этапах процесса планирования/анализа и их обсуждении с экспертами и организациями, вероятность достижения эффекта значительно возрастает. Рекомендации могут касаться, например, операций в государственном секторе по снижению затрат и упрощению административного управления, совершенствованию управления рисками, повышению качества и объема услуг, или повышению эффективности, эффекта или пользы для общества.

95. Предоставление отчетности и сообщение результатов аудита своей аудитории имеет решающее значение для максимального увеличения эффекта от проверки. Согласно руководству по усилению эффекта экологического аудита,¹ ВОА должны гарантировать предоставление в своих отчетах ответов на следующие вопросы:

- «Почему?» - Выявить проблемы и их причины, обнаруженные в ходе аудита.
- «И что?» - Объяснить, почему читатель должен беспокоиться о выводах аудиторской проверки.
- «Почему так?» - Выявить основную причину проблем или замечаний.
- «Что дальше?» - Уделить особое внимание рекомендациям или предложенным решениям.

96. В отдельных случаях экологический аудит носит нефинансовый или нематериальный характер, в том смысле, что возможные проблемы проявляются спустя много времени. Предоставление корректных результатов в этом случае требует особого внимания. В ряде случаев причины и последствия экологических аварий могут быть наглядно подкреплены фотографиями. При правильном использовании фотографии могут сделать аудиторские отчеты более привлекательными и убедительными. Они могут помочь в понимании текста, иллюстрировать идеи и замечания в отчете. Для достижения наилучшего эффекта от использования фотографий в аудиторских отчетах, как показано в примере ниже - аудитор должен следить тому, чтобы:

¹ Каким образом усилить эффект экологического аудита эффективности http://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com_content&view=article&id=1161%3Ahow-to-increase-the-impact-of-environmental-performance-audits-a-discussion-paper&catid=120%3Aperformance-audit-a-publications&Itemid=535&lang=en

- Фотография была наглядной, изображающей точную проблему или описанное происшествие.

По этой причине аудитор должен решить на ранней стадии аудита – еще до рабочей поездки - как получить фото;

- Подпись под фотографией сообщает, что именно изображено на фотографии;
- ВОА имеет право публиковать фотографию и гарантировать наличие соответствующей ссылки на источник.

Аудитор должен иметь в виду, что плохое качество фотографий, не добавляющее ценности – кроме случаев, когда необходимо доказать действительное посещение аудиторами объекта аудита - лишь снижают качество отчета

Блок 16. ПРИМЕР АУДИТА 16: Экологические усилия Дании в Арктике

В 2013 г. ВОА Дании опубликовали результаты аудита по мероприятиям Дании в Арктической области. В отчете были использованы фотографии для наглядного представления проблем, выявленных в ходе проверки. Например, на данной фотографии изображен контейнеровоз, севший на мель недалеко от побережья Гренландии. Фотография сопровождалась следующей подписью: «В августе 2012 контейнеровоз сел на мель у входа в фьорд Готхоб при попытке уклониться от айсберга. Данный эпизод иллюстрирует риски плавания в водах Гренландии. Данный район был охвачен мореходной картой, которая была утверждена для навигации с помощью GPS, и данные карты находились на борту корабля».



Фото полиции Гренландии, в отчете «Отчет Комитета по аудиту расходов из государственного бюджета по мероприятиям, осуществленным Данией в Арктике».

97. Эффективное взаимодействие с заинтересованными лицами может подкреплять сообщения аудита и усиливать эффект от аудиторской проверки. В качестве конечных получателей государственных средств, граждане являются наиболее важными заинтересованными лицами ВОА. Результаты аудита могут быть представлены путем создания презентаций на конференциях, парламентских комиссиях, в статьях журналов, социальных сетях и т. д. Направление подобных действий на других участников, помимо типичных заинтересованных лиц, например, ученых, лоббистов, неправительственные организации, государственные структуры и аналитические центры, увеличит процент обсуждения и заинтересованности в результатах аудита и теоретически повысит эффект от проверки. С другой стороны, ВОА могут содействовать участию заинтересованных лиц посредством применения механизмов приема и рассмотрения жалоб на несоблюдение, а также предложения по совершенствованию государственного управления – в целом это может быть сделано для конкретного отчета.

Блок 17. 7-ое исследование ИНТОСАИ экологического аудита

По данным 7-го исследования ИНТОСАИ экологического аудита от 2012 г., 79 % ВОА установлено, что информирование о результатах экологического аудита способствует увеличению эффекта от данных проверок. Исследование выявило, что в первую тройку средств по информированию населения о результатах экологического аудита входят опубликование полного аудиторского заключения в сети интернет (55%), распространение печатных версий аудиторских заключений (53%) и выпуск пресс-релизов (47%). Кроме того, ВОА использует широкий выбор методов коммуникации, такие как пресс-конференции, выступления на радио и телевидении, печатные статьи и социальные сети.

98. Помимо аудитов, ВОА может проводить повторные проверки через несколько лет после проведения первоначального аудита. Когда организации знают о предстоящих или возможных проверках, они, с большей долей вероятности, устраняют недостатки и выполняют рекомендации. В частности в случае экологического аудита, аудитор может дать рекомендации, рассчитанные на долгосрочную перспективу. Таким образом, может потребоваться несколько лет, прежде чем начнется процесс выполнения рекомендаций аудитора (см. Пример аудита № 18).

Блок 18. ПРИМЕР АУДИТА 17: Результаты повторной экологической проверки

В 2011 году Национальная счетная палата Финляндии (NAOF) провела аудит политик в области климата и энергетики Киотский протокол ожидает от Сторон протокола поэтапного сокращения налоговых льгот, противоречащих целям UNFCCC. Вопреки данным ожиданиям, NAOF обнаружила, что правительство не проанализировало расходы, способные нанести вред климату, в полном объеме. Согласно NAOF, такой анализ был необходим для повышения эффективности и прозрачности выделяемых бюджетных средств. Кроме того, это позволило бы лицам, принимающим решения, лучше оценивать последствия принимаемых решений в ситуациях, когда цели политики противоречат друг другу.

В ходе повторной проверки в 2013 г. NAOF обнаружила, что правительство выполнило рекомендации и определило экологически вредные субсидии, которые составили в 2011 г. около четырех миллиардов евро. Для сравнения, объем средств, затраченных на поддержание климата, составил за аналогичный период только 0,55 млрд. евро. В частности, исследование правительства показало, что на транспортный сектор было выделено больше всего субсидий на решение экологических проблем (1,8 млрд. евро), далее следуют сельское хозяйство (1,1 млрд. евро) и энергетический сектор (700 млн. евро).