

# УКАЗАНИЕ 5201

## Указание за одит в областта на околната среда в контекста на финансовия одит и одита на съответствието

Указанията на ИНТОСАЙ се изготвят от Международната организация на върховните одитни институции като част от Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ.

За повече информация посетете

[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI

Този документ е разработен преди учредяването на Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ през 2016 г. Ето защо може да се различава формално от последващи издадени указания на ИНТОСАЙ.





INTOSAI



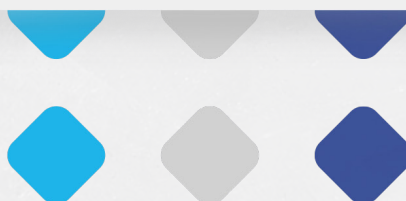
ИНТОСАЙ, 2019 г.

Приет като документ на ИНТОСАЙ през 2004 г. , озаглавен Одит в областта на околната среда и одит по редовността

Въведен в Рамката на МСВОИ през 2010 г. като МСВОИ 5120

Съдържанието е ревизирано през 2016 г.

След учредяването на Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ документът е преименуван на Указание 5201 „Указание за одит в областта на околната среда в контекста на финансовия одит и одита на съответствието“ с редакционни поправки от 2019 г.



## **СЪДЪРЖАНИЕ**

<b>А. ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ</b>	<b>7</b>
<b>Б. СЪЩНОСТ НА ОДИТА НА ОКОЛНАТА СРЕДА</b>	<b>9</b>
<b>В. ФИНАНСОВ ОДИТ И ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ</b>	<b>11</b>
В.1. Финансов одит	11
В.2. Как влияят въпросите на околната среда върху финансовите отчети	15
В.3. Одит за съответствие	19
<b>Г. КАК ДА СЕ АДРЕСИРАТ ВЪПРОСИТЕ НА ОКОЛНАТА СРЕДА ПРИ ФИНАНСОВИЯ ОДИТ И ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ</b>	<b>26</b>
Г.1. Придобиване на знания по въпросите на околната среда	26
Г.2. Оценка на присъщия риск свързан с околната среда, системи за вътрешен контрол и контролна среда	28
Г.3. Одитни критерии	31
Г.4. Изпълнение на процедури по същество	33
<b>Д. ОТЧИТАНЕ</b>	<b>34</b>
Д.1. Отчитане на правителството по въпросите, свързани с околната среда	34
Д.2. Отчетност по устойчивостта	35

## **СПИСЪК НА ОДИТНИТЕ КАЗУСИ**

<b>ОДИТЕН КАЗУС 1</b>	<b>13</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 2</b>	<b>18</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 3</b>	<b>20</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 4</b>	<b>21</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 5</b>	<b>23</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 6</b>	<b>29</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 7</b>	<b>31</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 8</b>	<b>32</b>
<b>ОДИТЕН КАЗУС 9</b>	<b>36</b>

## **СПИСЪК НА СЪКРАЩЕНИЯТА И АКРОНИМИТЕ**

CAP: ОСП - Обща селскостопанска политика

CNAO: КНСП - Китайска Национална сметна палата

EMAS: СЕМО - Схема за еко-мениджмънт и одит

EMS: СУОС - Система за управление на околната среда

EU: ЕС – Европейски съюз

FAO: ФАО - Организация на ООН по прехрана и земеделие

IAASB: СМОССИУ - Съвет по международни одитни стандарти и стандарти за изразяване на увереност

ICT: ИКТ Информационна и комуникационна технология

INTOSAI: ИНТОСАЙ Международна организация на Върховните одитни институции

ISSAI: МСВОИ Международни стандарти на Върховните одитни институции

ISAs: МОИ - Международни одитни стандарти

MEA: Многостранно екологично споразумение

NAO: НСП - Национална сметна палата

OAG: Служба на Генералния одитор

SAI: ВОИ - Върховна одитна институция

SAO: Държавна одитна институция

UNEP: Програма на ООН по околната среда

UNFCCC: (РКООНИК) - Рамкова конвенция на ООН по изменение на климата

WGEA: (РГООС) Работна група по одит на околната среда

- 1.Професионалните стандарти и указания са от съществено значение за надеждността, качеството и професионализма на одита в публичния сектор. Международните стандарти на Върховните одитни институции (МСВОИ), изработени от Международната организация на Върховните одитни институции (ИНТОСАЙ) целят да укрепят независимия и ефективен одит и да подкрепят членовете на ИНТОСАЙ да изработят свой собствен професионален подход в съответствие с техния мандат и с националните закони и нормативни актове.
2. МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор представя общо фундаменталните принципи на одита на публичния сектор и определя валидността на МСВОИ. МСВОИ 200 Основни принципи на финансовия одит са разработени да адресират основните принципи, свързани с одита на финансовите отчети в публичния сектор, а МСВОИ 400 – Основни принципи на одита за съответствие адресира специфичния контекст на извършване на одит на съответствието.
- 3.МСВОИ 2000 до 2899 представляват указания за изпълнение на финансови одити на държавни организации на базата на Международните одитни стандарти (МОС), публикувани от Съвета по международни одитни стандарти и стандарти за изразяване на увереност (СМОССИУ).
- 4.МСВОИ 4000 Стандарт, свързан с одита за съответствие дават указания за осъществяване на одит за съответствието.
- 5.Указание 5201 Одит на околната среда в контекста на финансовите одити и одитите за съответствие спада към групата на указанията, свързани със специфични предмети и е изработен от работна група на ИНТОСАЙ за одит на околната среда (РГООС). Документът отразява опита и добрата практика на ВОИ и служи като инструмент в помощ на одиторите, осъществяващи одити с фокус върху околната среда.
6. Това указание се основава на общоприетите принципи на финансовия одит и одита за съответствие, приложени в МСВОИ 200 и МСВОИ 400 и настоящата добра практика в одита на околната среда. То обхваща въпросите на околната среда в контекста на финансовия одит и одита на съответствието и е записано така, че да отговори на потребностите на цялата тази област.
7. Върховната одитна институция (ВОИ) не е необходимо да има

конкретен мандат за осъществяване на одити на околната среда и може да изпълнява този тип одити по силата на общото си правомощие да изпълнява финансови одити или одити на съответствието.

8. Одитът на околната среда обикновено се определя като одит на изпълнението, на съответствието или финансов одит, който разглежда подхода, възприет от отговорните органи (напр. правителствени) към конкретен екологичен проблем, или екологични политики или програми, както и тяхното представяне в управлението на опазването на околната среда.

9. Дадена ВОИ може да смята, че най-добрите й умения и опит са в областта на одита на финансовите въпроси и въпросите за съответствието. Затова за нея от съществено значение е да използва този опит в одита на околната среда. Настоящият материал илюстрира възможностите за провеждане на одити с фокус върху околната среда, използвайки рамката на финансовия одит и одита на съответствието.

10. Разделът „Общи положения“ въвежда общите понятия на указанието, а останалите четири раздела конкретизират цялостната природа на одита на околната среда, по-специално в контекста на финансовия одит и одита на съответствието – и как се изпълняват те – въз основа на настоящите практики. Дадени са уместни примери за финансов и/или одит на околната среда по целия свят. Един от източниците за допълнителни казуси е уеб-страницата на Работната група за одит на околната среда на ИНТОСАЙ<sup>1</sup> и на бюлетина на работната група<sup>2</sup>.

11. Първият раздел на настоящото Указание представя характера на одита на околната среда, определяйки характера на финансовия одит, одита на съответствието и одита на устойчивото развитие (вж. параграф 21).

12. Раздел две описва в детайли целта, конкретните задачи и различните подходи към финансовия одит и одита на съответствието. По-специално се разглеждат характеристиките на касовата отчетност и счетоводството на начислена основа при одита на околната среда.

13. Третият раздел представя конкретните методи и техники, чрез които одиторът добива познание по въпросите на околната среда и оценява присъщите рискове, как се разглеждат законите и другите нормативни актове, как се определят одитните критерии и как се осъществяват одитни процедури по същество.

14. Накрая, четвъртият раздел дава информация за правителственото отчитане по въпросите на околната среда и устойчивостта.

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

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



15. Традиционно, одиторите и счетоводителите не са свързани с политиката на опазване на околната среда. Но като лица, осигуряващи информация, отчети и увереност, върху които често се базират решенията на бизнеса и правителствените органи, те са все повече увлечени и в арената на опазването на околната среда. Влиянието на счетоводителите и одиторите се дължи на техния достъп до информацията за финансите и изпълнението. Те събират, анализират, докладват и съобщават информация, върху която стъпват решенията и се оценява представянето. Те могат да насърчат засилване на прозрачността и на информираните решения за използване на ресурсите и за въздействието на дейностите върху околната среда без да влизат в противоречие със съществуващите счетоводни стандарти.

16. Разходите на правителствата за изработване и осъществяване на политиката и задълженията за опазване на околната среда стават все по-значими. Върховната одитна институция трябва да признае, че разходите за околната среда, задълженията и обезценяването на активите се отразяват на подготовката и одита на финансовите отчети. Съответно, одиторът трябва да оцени пълнотата и точността на отчетените числа.

17. Целта на одита на финансовите отчети е да даде възможност на одитора да изрази мнение за това дали финансовите отчети са изготвени, във всички съществени отношения, в съответствие с дадена определена рамка за финансова отчетност. Съществените отношения може да бъдат пряко свързани с разходите за околната среда, задълженията, въздействията и ефектите. Одитът на финансовите отчети изисква одиторът да се съобрази със законите и другите нормативните разпоредби<sup>3</sup> като част от одита, по-специално с проблемите и въпросите на околната среда, ако оказват съществен ефект върху финансовите отчети.

18. При одита на финансови отчети може да възникнат следните въпроси, свързани с околната среда<sup>4</sup>:

3 МОС 250 Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети, параграф 6

4 Отчет за практика на международен одит 1010: Разглеждане на въпросите на околната среда при одита на финансовите отчети, март 1998 г.

- Инициативи, с които да се предотвратят, намалят или отстранят щетите, нанасяни на околната среда;
- Консервация на възобновяемите и невъзобновяемите ресурси;
- Последствия от нарушаване на законите и други нормативни актове за опазване на околната среда; и
- Последници от наложени от държавата задължения.

19. Одитът на съответствието по отношение на проблемите на околната среда може да бъде свързан с осигуряване на увереност, че правителствените действия се осъществяват в съответствие със законите, стандартите и политиките за опазване на околната среда, както на национално, така и на международно(където е уместно) ниво.

20. Одитът на изпълнението на дейностите по опазване на околната среда може да включва добиването на увереност, че:

- Показателите на изпълнението, свързано с околната среда, са адекватни да отразят справедливо представянето на одитираната организация; и
- Програмите за опазване на околната среда се изпълняват икономично, ефективно и ефикасно.

За по-подробни указания по одита на изпълнението на дейности по опазване на околната среда читателят може да се позове на Указанието на Работната група на ИНТОСАЙ 5200 за Осъществяване на одит на изпълнението в областта на околната среда.

21. Макар и настоящият материал да разглежда одита на околната среда в контекста на финансовия одит и/или одита на съответствието, всепризнато е, че към одитите за устойчиво развитие може да се пристъпи по начини, сходни на описаните тук. Читателят може да направи справка с указанието на РГООС на ИНТОСАЙ 5202 Устойчиво развитие: Ролята на Върховните одитни институции за допълнителна информация по тази материя.

22. Финансовият и одитът за съответствието обхващат:

- Удостоверяване на финансовата отчетност на подотчетните организации, включително и разглеждане и оценяване на финансовите документи и изразяване на мнение за финансовите отчети;
- Удостоверяване на финансовата отчетност на държавната администрация като цяло;
- Одит на финансовите системи и транзакции, в т.ч. и оценка на съответствието с приложимите закони и други нормативни актове;
- Одит на вътрешния контрол и на вътрешния одит;
- Одит на честността и коректността на административните решения, вземани в одитираната организация; и
- Докладване за всякакви други въпроси, възникнали от или свързани с одита, които ВОИ счита, че трябва да бъдат оповестени.

23. Настоящото Указание също признават, че макар и съответствието със законите и другите нормативни актове за опазване на околната среда могат да бъдат разгледани в отделен одит, те също така могат да бъдат и част от одита на изпълнението. За указания по одитите на изпълнението със специален фокус върху околната среда, може да се отнесете до Указание 5200.

24. Одитът на околната среда в контекста на финансовия и/или одита на съответствието може да бъде във връзка със съответствието със счетоводните стандарти и/или съответствието със съответните закони и спогодби за опазване на околната среда.

### **В.1. ФИНАНСОВ ОДИТ**

25. Целта на финансовите отчети е да се представи информация по финансовото положение, представянето и паричните потоци на дадена организация, което е полезно за вземане и оценка на решения за разпределение на ресурсите. По-специално, финансовият отчет в публичния сектор трябва да осигури полезна информация за вземането на решения и да покаже отчетността на дадена организация за нейните

ресурси<sup>5</sup>.

26. Като цяло, финансовите отчети на правителствата (или техните съставни звена) показват тенденция да избягват въпросите на околната среда. Обаче, има разбиране, че съществуват разходи, съответствия и въпроси на представянето, свързани с политиката и задълженията за опазване на околната среда, които трябва да бъдат отразени във финансовите отчети.

27. Финансовите одити традиционно се занимават с финансова информация. Тя има пряка връзка с финансовата счетоводна система и е изразена в парични единици. Информацията обаче може да бъде съществена дори и да не е изразена в парични единици. Нефинансовата информация може да включва такива единици като тонове парникови газове, кубически метри потребление на вода или дял от продукти с еко-маркировка. Нефинансовата информация може да бъде по-трудна за разбиране и тълкуване в сравнение с финансовата информация, тъй като може да липсват общоприети принципи на отчетност или авторитетни източници на критерии, или информацията може да бъде качествена по природа. Въпреки тези предизвикателства, нефинансовата информация може да бъде много уместна за всеки одит, занимаващ се с околната среда.

28. Целта на одита на финансовите отчети е одиторът да изкаже мнение за това дали финансовите отчети са изготвени, във всички съществени отношения, в съответствие с дадена определена рамка за финансова отчетност<sup>6</sup>.

#### » **В.1.1. ВЪПРОСИ НА ОКОЛНАТА СРЕДА**

29. Въпросите на околната среда нарастват по значение за все повече правителства, организации и потребители на финансовите отчети. Някои организации оперират в сектори, в които екологичните проблеми може да имат съществено значение за финансовите им отчети. Възможните въпроси на околната среда, които възникват по време на одита на финансовите отчети, са посочени в параграф 18.

30. До сега счетоводната и одиторската общности се фокусираха върху задълженията, свързани с околната среда. Докато финансовите отчети на дадена организация може да съдържат поземлени активи (оценявани на същата база като другото имущество), напоследък фокусът се насочи върху „екологичните активи“ – природни активи, които не осигуряват ресурси за влагане, но които осигуряват услуги за еко-системата, като местообитания или контрол на наводненията и климата и други не-икономически функции, като такива с естетическа или здравна стойност. Тази идея подчертава, че органите са отговорни не само

<sup>5</sup> Международен счетоводен стандарт за публичния сектор МССПС 1 Представяне на финансовите отчети

<sup>6</sup> Международен одиторски стандарт МОС 200: Общи цели на независимия одитор и изпълнение на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти.

пред своите заинтересовани лица, но и пред обществото като цяло за стопанисването на природната среда. Разглеждането на активите на околната среда е все още на ранен етап на развитие, като частният сектор в голяма степен заема водещи позиции.

31. Финансовите счетоводни системи не са замислени така че да отчитат рисковете, свързани с услугите за биоразнообразието и еко-системите. Влошаването на тези услуги обаче поставя пред сериозни рискове обществата и тяхната икономика, а от там и потенциалното нарастване на разходите. Следният Одитен казус 1 дава примери за възможни услуги за еко-системата и опита на ВОИ на Канада при извършването на одити, свързани с биоразнообразието.

#### ОДИТЕН КАЗУС 1: Услуги за еко-системата

Според Оценката на ООН на екосистемата във връзка с хилядолетието, еко-системните услуги са ползи, които хората получават от еко-системите. Те включват храна, вода, дървен материал и влакна, както и регулаторните услуги, които се отразяват на климата, наводненията, болестите и качеството на водата. Също така и подкрепящи услуги, като формиране на почва, фотосинтеза и хранителните цикли, които са част от тези услуги, и накрая могат да се включат и тези свързани с отдиха, естетиката и духовните аспекти. Според Организацията на ООН по прехрана и земеделие паричната стойност само на услугите по опрашване би могла да бъде 200 милиарда долара годишно. Биоразнообразието е също основен източник на съставките на лекарствата.

ВОИ на Канада също обърна внимание на биоразнообразието в одита на постигането на целите на Международната конвенция за биологическо разнообразие. ВОИ на Канада проучва в общия смисъл до къде свързаната с него правителствена организация е стигнала с програмите си и инструментите за: изработване на модели за оценка; и прилагане на тези модели при вземането на решения; но не е оценила качеството на оценъчната работа. Одиторският доклад включва примерен разчет на стойността на полярните мечки, за да илюстрира по-общите констатации за състоянието на напредъка, но не одитира този разчет. Като част от анализа, в подкрепа на решението да се впише полярната мечка като вид в риск, организацията „Околна среда на Канада“ възлага проучване, което да оцени готовността на канадците да плащат, за да осигурят съществуването на този вид в Канада. Примери на други стойности, оценени от проучването, са използването на мечките като източник на храна за аборигенските общности (между около 250,000 и 375,000 канадски долара годишно) и за ловуване и наблюдение на диви животни (8.5 милиона годишно).

Одитът също установява случаи, в които „Околна среда на Канада“ използва техники за оценка на качеството на повърхностните води и защитените зони. Ползите от Правилата за оттичане на отпадните води се изчисляват на повече от трикратната стойност на разходите в анализа на разходите и ползите от 2012 год. Министерството направи оценка на икономическата стойност на защитените зони в Северозападните територии през 2010 г., създадени благодарение на желанието на канадското население да плати за защита на популациите от северен елен; стойността на защитата на водоплаващите птици от ловуване и наблюдение; и стойността на услугите по улавяне и съхранение на въглерода, произвеждан от заводи и почви в района.

Макар че одитът на ВОИ на Канада е одит на изпълнението, той е приложим и за финансовия одит, тъй като адресира важни финансови аспекти, свързани с природата.

#### » В.1.2. КАСОВА ОТЧЕТНОСТ ИЛИ СЧЕТОВОДСТВО НА НАЧИСЛЕНА ОСНОВА

33. Отчитането в публичния сектор е в широкия спектър на счетоводството между касовата отчетност и счетоводството на начислена основа. Правителствата по света приемат разнообразни практики на отчетност в рамките на този спектър <sup>7</sup>.

34. Касовото счетоводство признава транзакциите и събитията тогава когато парите (включително и паричните еквиваленти) бъдат получени или платени. То измерва общите финансови резултати за периода като разликата между получените и платените пари. Първичният финансов отчет е отчетът на паричните потоци.

35. За сравнение, счетоводството на начислена основа признава транзакциите и другите събития тогава когато те стават (не просто когато парите или паричните еквиваленти са получени или платени). Елементи във финансовия отчет при счетоводството на начислена основа са активите, пасивите, приходите и разходите.

36. Настоящото Указание разглежда въздействието на проблемите на околната среда върху финансовия отчет, изготвен с използването на двата метода на счетоводство и това, което ВОИ трябва да разгледат когато одитират финансовите отчети.

<sup>7</sup> Международна федерация на счетоводителите, Комитет по публичния сектор, Въпроси и практики на счетоводството за правителствена финансова отчетност, Май 2000

## **В.2.КАК ВЛИЯТ ВЪПРОСИТЕ НА ОКОЛНАТА СРЕДА ВЪРХУ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ**

### **» В.2.1.КАСОВА ОТЧЕТНОСТ**

37. Проблемите на околната среда могат да окажат въздействие върху финансовите отчети, изготвени на базата на касовата отчетност, но ефектите са ограничени, тъй като касовата отчетност се фокусира върху признаване на въздействията по време на въпросната отчетна година (чрез специфични плащания и в отчетата на загубите – чрез специални плащания). Въздействията над околната среда не са непременно ограничени до специфични периоди и може да се наложи да бъдат прогнозирани. Затова одиторите може да обмислят разработването на методология, с която да се изследват въздействията от дейности по въпросите на околната среда за периоди, които са по-дълги от въпросната отчетна година. Методи като ефективното наблюдение могат да улеснят изследването на въздействието. Това изисква обаче основните цели и междинните показатели да бъдат ясно определени. Но все пак, въпросите или проблемите, свързани с околната среда, ще бъде уместно да се разглеждат във финансовия одит само, ако имат съществен ефект върху финансовите отчети и лицата вземащи решения, като:

- Дали активите/пасивите/приходите и разходите са признати, измерени и представени така както изисква подходящата рамка за финансова отчетност;
- Дали съществува риск за съществени финансови последици, ако законите/наредбите, отнасящи се до околната среда, не са спазени;
- Дали е оповестена цялата приложима и съществена финансова или нефинансова информация, която би могла да се отрази на вземащите решения.

38. В допълнение, може да има въздействие върху финансовата отчетност в случаи когато отчетът за съответствие е включен в правителствения финансов отчет например, когато от организацията се изисква да покаже съответствие със законите и наредбите за околната среда. Несъответствието може да бъде отчетено чрез специфични детайли или специални отчети, които използват принципите на финансовия одит и одита на съответствието.

»

### **» В.2.2.СЧЕТОВОДСТВО НА ОСНОВАТА НА ТЕКУЩО НАЧИСЛЯВАНЕ**

39. Проблемите на околната среда може да окажат по много начини въздействие върху финансовите отчети, изготвени на базата

на счетоводството на основа на текущо начисляване. Съществуват международни счетоводни стандарти, които адресират общите принципи за признаване, измерване и оповестяване на проблемите на околната среда във финансовия отчет<sup>8</sup>. ВОИ могат следователно да изработят одиторски стандарти в хармония с тези счетоводни стандарти, във връзка със собствените им национални подотчетни органи, или могат просто да се придържат към международно признатите одитни стандарти за финансови одити, така както е описано в настоящия параграф. Следните ситуации са съвместими с тези стандарти:

а. Въвеждането на закони и наредби за опазване на околната среда може да върви редом със задължение да се признава обезценка на активите и впоследствие необходимостта да се намали балансовата стойност.

б. Неспазването на законовите изисквания, касаещи въпросите на околната среда, като например за емисиите или за депонирането на отпадъци, може да изисква начисляване на работа по ликвидиране на щетите, компенсация или правни разходи, например неспазването на законите за контрол на замърсяване на околната среда може да доведе до глоби и санкции за организацията<sup>9</sup>.

в. Някои годишни оперативни разходи са екологически по природа. Например, разходите за енергия може да се смятат за разходи за околната среда, тъй като използването на твърди горива е източник на въглероден диоксид и замърсяване на въздуха.

г. Някои организации може да се наложи да признаят във финансовите си отчети задълженията по опазване на околната среда като условни пасиви. Например, задълженията, свързани със закриването на сметища за твърди отпадъци, или със задълженията за рекултивиране на околната среда след закриване на минни операции или извеждане от експлоатация на ядрени мощности.

д. Организацията може да се наложи да оповести потенциално задължение по отношение на околната среда като условен пасив в случаи когато:

-- Евентуалното задължение зависи от евентуалното възникване на бъдещо събитие; или

- Сумата на настоящото задължение не може да бъде разумно приблизително разчетена; или

- Изтичането на ресурси за уреждане на задължението не е

8 Например МСС 37: „Провизии, условни пасиви и условни активи“ дава общите положения, които се прилагат към признаването и оповестяването на провизии и условни загуби, включително и тези, които възникват от проблемите на околната среда. Дадени са и примери за пасиви, свързани с околната среда.

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



вероятно.

е. Входа на изпълнение на изискванията на съответните счетоводни стандарти, може да се наложат някои допълнителни оповестявания в пояснителните бележки към финансовия отчет. Примери за това:

- индустрията, в която работи организацията и свързаните с това екологически въпроси;
- справедливата стойност, отчитаща биологическите активи и селскостопанските продукти когато активът може да бъде надеждно измерен <sup>10</sup>;
- счетоводно третиране, възприето за разходите за околната среда (т.е. какво се включва, кога сумите са отчетени като разход или капитализирани, как се амортизират сумите в прихода, т.н.);
- глоби и санкции, наложени по силата на законодателството за опазване на околната среда; и
- задължения за възстановяване на околната среда, в т.ч. и измерване на несигурността, природата и разположение във времето.

40. Независимо от нарастващото значение на отчитането на опазването на околната среда, режимът на счетоводството на начислена основа не само признава разходите за околната среда тогава когато те се осъществяват (като парични сметки, т.н.) но също признава и такива статии като пасиви свързани с околната среда, дългосрочни или краткосрочни – например чрез установяване на финансови провизии в балансовия отчет и чрез оповестяване на условни пасиви на друго място във финансовите отчети. Стойността на дълготрайните материални активи също може да бъде коригирана – чрез постоянни снижавания на стойността например, да бъдат отразени обезценките. Така, съществуващите международни счетоводни стандарти признават въпросите, свързани с околната среда. Одиторите могат да използват тези стандарти, за да оценяват включването на въпросите, свързани с околната среда във финансовите отчети, или може да се възползват от международно признатите одиторски стандарти, които обхващат гореспоменатите ситуации. Следният Одитен казус 2 е уместен пример за одиторска работа, изпълнявана от Сметната палата на Обединеното Кралство, за да осигури разумна увереност, че отчетите не съдържат съществени отклонения.

ОДИТЕН КАЗУС 2: Отчети за 2013-2014 г. на Държавния Орган на ОК по въгледобивната индустрия

Държавният орган на ОК по въгледобивната индустрия е създаден в ОК по времето на приватизацията на въгледобива, с цел да поеме отговорността за лицензиране на дейностите по въгледобив и да се занимава с въпросите на спада на водите, използвани в сектора на въгледобивните и металодобивните мини. Неговата дейност е да защитава населението и околната среда, да управлява наследения портфейл от имоти и да реализира стойност и да предоставя достъп до информацията, която съхранява.

Годишният отчет на Органа оповестява неговото представяне, включително и по отношение на:

- Използването и разработването на нови схеми за третиране на водата от мините;
- Проучвания и ремонтни дейности, свързани с инциденти, които потенциално застрашават обществената безопасност и свличания на почви.
- Инспектиране и наблюдение на камарите отпадъци от затворените мини и входовете им и регулиране на дейностите, които могат да повлияят на въгледобивните обекти, за да се гарантира, че е извършена нужната оценка на риска за вода, газ и стабилност на почвата.

Отчетите на Органа се изготвят според изискванията за отчетност в публичния сектор в ОК, които изискват спазването на Международните стандарти за финансова отчетност. Те се изготвят съгласно историческата стойност, модифицирана, за да се отчете преоценката на инвестициите, имотите, машините и съоръженията и нематериалните активи. Затова, отчетите включват провизии за приблизителните разходи на бъдещи разходи, свързани в наследените пасиви, за периоди от 50 до 100 години в бъдеще. През 2013-2014 г. провизиите намаляват от £ 1,067.0 млн. на 1,066.0 млн. Отчетите предоставят информация за високото ниво на чувствителност на баланса на провизиите към тенденциите, предположенията и промените в скontoвия процент.

Включването на тези провизии в отчетите води до сметки показващи нетните пасиви, на обща стойност £ 975.7 млн. към 31.03.2014, и повдигайки така въпроса дали Органът е „действащо предприятие“. Докладът потвърждава, че отчетите са изготвени на базата на действащо предприятие, тъй като Органът има разумни очаквания, че ще продължи да получава правителствено финансиране, за да може да покрива пасивите си.

В съответствие с международните одиторски стандарти (ОК и Ирландия) одитът на счетоводните сметки, осъществяван от Националната Сметна палата трябва да прегледа направените от Органа приблизителни разчети на провизиите му и да получи достатъчно доказателства за добиване на разумна увереност, че няма съществени отклонения. Това включва оценка дали счетоводната политика за провизиите е подходяща и е адекватно оповестена. Освен това Националната Сметна палата трябва да изчете цялата финансова и нефинансова информация в Годишния отчет, за да установи дали има съществени несъответствия с одитираните финансови отчети.

### В.3.ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

41. Както е посочено в параграф 2, одитът за съответствие попада в Стандарта на ИНТОСАЙ – МСВОИ 400. Одитите за съответствие може да изследват съответствието на дадена организация по определен обхват от въпроси. На първо място, може да изследват съответствието на дадена организация с изискванията на финансовите органи и със счетоводните практики (например като законодателен контрол на бюджетните кредити за разходите на организацията). На второ място, те може да изследват съответствието със законите и спогодбите за опазване на околната среда. Одиторите може да изследват съответствието със закони и спогодби, при които несъответствието би могло да се отрази съществено върху финансовите отчети на организацията. Също така, одиторите може да изследват тези съответствия тъй като, освен въздействието върху финансовите отчети, одитиращата организация може да направи съществени разходи, които биха били приложими при по-широко използване на публичните средства.

42. Одитът за съответствие също така позволява на ВОИ да оцени представянето на дадената организация по отношение на съответствието. Това може да помогне на правителството (и неговите агенции) да преодолее разликата между поставените цели и постигнатите резултати чрез политиките и програмите. Например, дадено ведомство може да получава финанси, за да регулира дейностите по опазване на околната среда, като издаване на разрешения за изсичане на дървета. То има ли налични системи, с които да свърши работата? Отчитат ли се честно и точно дейностите му?

43. Този вид одит, свързан с околната среда може:

- да засили съответствието или да даде по-голяма увереност за съответствие със съществуващите и предстоящи за изпълнение на политиките и законодателството в областта на околната среда;
- да намали рисковете и разходите, свързани с несъответствие с нормативните актове;
- да спести разходи, като минимизира отпадъците и предотвратява замърсяването и
- установява задълженията и рисковете.

Следният Одитен казус 3 представлява възможните източници за формулиране на критерии за съответствие.

**ОДИТЕН КАЗУС 3: Многостранните споразумения в областта на околната среда могат да помогнат да се формулират критерии за одита за съответствие**

Съществуват стотици Многостранни споразумения в областта на околната среда (МСООС), разглеждащи различни аспекти на опазване на околната среда. МСООС е широк термин, който включва различни видове конвенции и протоколи, но така както го дефинират РГООС на ИНТОСАЙ (WGЕА) и Програмата на ООН за околната среда (UNEP) в своите указания, МСООС е правно обвързващ инструмент между две или повече държави, който се занимава с някои аспекти на околната среда.

Ако страната е подписала МСООС, най-често прилаганият общ подход е да бъде оценено доколко страната е изпълнила отговорностите си по силата на МСООС, и как тези отговорности са приложени в националното законодателство и управление. Ако дадена страна не е подписвала многостранно споразумение в областта на околната среда, съществуващите все пак могат да бъдат добър източник на критерии за одита, тъй като много споразумения могат да бъдат посочени като добри практики или еталони за сравнение. Може също така и да бъдат поставени на вниманието на обществото причините за неприсъединяването към МСООС.

Например, през 2013 г. ВОИ на Дания, Финландия, Латвия, Литва, Норвегия, Полша и Швеция публикуваха координиран одит на търговията с емисии. Целта на този одит беше да се направи оценка на сигурността, надеждността и ефективността на схемата на ЕС за търговия с емисии и на базираните на проекти механизми по Протокола от Киото.

Общите одитни критерии включваха както международните

споразумения на ниво ООН, така и регламентите и указанията на Европейския съюз по темата:

1. Протокола от Киото и съответните решения по Споразумението от Маракеш.
2. Съответните директиви на ЕС
3. Регламентиране на регистрирането
4. Рамкова конвенция на ООН за изменение на климата (UNFCCC)
5. Указания на ЕС за наблюдение и отчетност

Одитен казус 4 е пример за одитиране на кръстосаното съответствие със законите в областта на околната среда и потенциалното въздействие от неправилното му изпълнение.

#### ОДИТЕН КАЗУС 4: Кръстосано съответствие в селското стопанство

Съгласно Общата Селскостопанска политика (ОСП) на Европейския съюз плащанията на всеки бенефициент могат да бъдат намалени, ако правилата в областите на околната среда, безопасността на храните, здравето на животни и растения и доброто отглеждане на животните не се спазват, или ако изискванията за поддържане на цялата селскостопанска земя в добро селскостопанско и екологическо положение не са изпълнени. Това е така нареченото „кръстосано съответствие“.

Кръстосаното съответствие не включва само по себе си участие на бюджетни средства. Точно обратното, нарушенията на кръстосаното съответствие водят до намаляване на плащанията към фермерите или до глоби. Макар че става дума за ограничени суми (някакви 10 милиона евро), кръстосаното съответствие се прилага към изпълнението на основната част от бюджета на ЕС (около 40 милиарда евро) по отношение на пет милиона фермери.

Европейската Сметна палата (ЕСП) проучи дали кръстосаното съответствие е ефективно, като анализира въвеждането и първите години на изпълнението му от Европейската комисия и държавите членки. По-специално, одитът отговори на следните въпроси:

- Дали целите и обхватът на кръстосаното съответствие са добре дефинирани и могат ли да се очакват резултати на ниво стопанство?
- Може ли правната рамка, определяща кръстосаното съответствие, да бъде изпълнявана ефективно?
- Кръстосаното съответствие и политиката за развитие на селските райони адаптирани ли са едно към друго?
- Системите за контрол и санкциониране ефективни ли са?
- Отчетността и наблюдението адекватни ли са?

ЕСП заключи, че кръстосаното съответствие е жизнеспособен елемент на Общата селскостопанска политика. Когато се прилага правилно, то има потенциала да накара земеделските производители в ЕС, които получават плащания по ОСП, да съблюдават правилата, отнасящи се до земеделската земя, земеделското производство и дейност. Обаче държавите членки не поеха своята отговорност да изпълняват системи за ефективен контрол и санкции. Следователно, системата за контрол предоставя недостатъчна гаранция относно изискванията на земеделските производители. Системата на санкциониране също не е ефективна, тъй като принципите, залегнали в нея, не са здрави.

Следният одитен казус 5 показва как одиторската работа допринася за намаляване на рисковете и разходите, свързани с несъответствие с регулациите и с оценка на ефективността на съответната схема.

#### ОДИТЕН КАЗУС 5: Компенсация за увреждане на околната среда

През 2010 г. ВОИ на Република Латвия приключи одит на съответствието с приложимите закони и наредби на една схема за компенсиране на увреждане на околната среда, както и на ефективността на схемата.

Обхватът на одита включва изчисления на причинените увреждания на околната среда в специално защитени природни територии, микро-резервати, специални защитени видове и биотопи, води, почва и подземните недра, и районите на природни паметници и рибарници; както и устойчиво управление на горския фонд и изчисления за увреждане на горите и ловните ресурси.

ВОИ взема предвид и изследователската работа, осъществена от различни независими експерти, посочваща, че устойчивото управление на държавните гори не е достатъчно гарантирано. Обяснено е, че националното законодателство не изисква да се прави оценка на въздействието върху околната среда когато се планира да се извърши гола сеч на няколко места – вратичка, която се използва понастоящем от най-голямата държавна компания за управление на горите – държавното акционерно дружество „Латвийски държавни гори“.

По време на одита ВОИ установява, че администрирането на компенсациите за увреждане на околната среда, горите и ловните ресурси не е достатъчно ефективно и съществуващата система от санкции не е пропорционална – националните закони не съдържат механизъм, който да мотивира нарушителите да плащат налаганите им административни санкции. ВОИ посочва, че е необходимо законът да съдържа санкции, съизмерими с причинените вреди.

ВОИ също установява дублиране на функциите и лоша координация на действията между министерствата, участващи в защитата на околната среда и контрола на горските и ловни ресурси. Това води до намаляване на капацитета сред правоприлагащите органи и до засилен риск от неразкрити закононарушения.

### Разглеждане на законите и наредбите

44. Одиторът трябва да разбира из основи законите и другите нормативни актове за опазване на околната среда, нарушението на които би могло да доведе до съществени отклонения във финансовите отчети, или може да окаже фундаментално въздействие върху дейността на организацията. От одитора не се очаква да притежава експертизата или професионалната компетентност, за да определи дали дадена организация спазва законите и другите нормативни актове за опазване на околната среда. Одиторът обаче може да използва своето обучение, опит и разбиране за организацията и индустрията, за да разпознае неспазването на законодателството и да потърси съвет от експерт.

45. Когато планира и изпълнява одита, одиторът може да оцени съответствието с приложимото законодателство тогава когато несъответствието с него може съществено да навреди на финансовите отчети, или когато съответствието поражда разходи на публични средства. Обаче не може да се очаква одитът да улови несъответствие с всички закони и нормативни актове <sup>11</sup>.

Въпроси, които биха могли да подскажат възможните проблеми на одита на околната среда във връзка с националното законодателство и общинската нормативна уредба или политика по опазване на околната среда

Правителството заявило ли е някакви национални цели по опазване на околната среда?

- Кой ги е разработил?
- Какво се стремят да постигнат?
- Резултатите измерват ли се и отчитат ли се?
- Кой отговаря за обобщаване на резултатите?
- Установяват ли стандарти или указания, които трябва да бъдат спазвани?
- Стандартите или указанията съобщени ли са на тези, които носят отговорност за защитата, възстановяването и управлението на околната среда?

11 МОС 250 Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети



Правителството има ли някакви организации или ведомства, които отговарят за защитата, възстановяването и управлението на околната среда?

- Какви са ведомствата и техните отговорности?
- Как постигат резултатите (чрез наредби, политики или програми за управление)?
- Как се отчитат за представянето си?
- Съществуват ли някакви съвместни отговорности между организациите и ведомствата

Правителството има ли приложими счетоводни стандарти?

- Разработило ли е правителството законодателство, замислено за защита, възстановяване и управление на околната среда?
- Има ли закони, които правителствените ведомства трябва да прилагат?
- Кой отговаря за прилагане на нормативната уредба и как прави това?
- Изисква ли се от правителствените ведомства да съблюдават законите и други нормативни разпоредби за защита на околната среда?
- Има ли друга функция за наблюдение, която да отговаря за съответствието и отчетността по него?

Ако да, за кого са адресирани докладите?

Г.

## Г.1. ПРИДОБИВАНЕ НА ЗНАНИЯ ПО ВЪПРОСИТЕ НА ОКОЛНАТА СРЕДА

46. При всички одити е необходимо одиторът да притежава достатъчно познание за бизнеса и значимите рискове, за да може да идентифицира и разбере въпросите, които може да имат значителен ефект върху финансовите отчети, одитния процес и одиторския доклад<sup>12</sup>.

47. От одитора не се очаква да знае повече отколкото ръководството или експертите еколози. Възможно е да се потърси помощ и от външни експерти, ако е нужно, като се използват групи от експерти или фокус групи, или като се помоли независим експерт(и) да даде мнение. За да се очертае рамката на молбата за експертен съвет и да се разбере полученият съвет, одиторският екип трябва да има като минимум основна компетентност по въпросната тематика (вж. Международните одитни стандарти<sup>13</sup>).

48. Одиторът следва да разгледа областта или сектора, в който оперира организацията и да идентифицира наличието на съществени екологични задължения и непредвидени разходи. Някои сектори са повече изложени на екологични рискове – например, химическата, нефтената и газовата, фармацевтичната и минната индустрии или правителствени агенции с отговорности за управление или регулиране на опазването на околната среда.

12 МСВОИ 2315

13 МСВОИ 140; Приложение 6 към МСВОИ 3000

Въпроси, които биха могли да подсказат възможните измерения на одита на околната среда по отношение на придобиване на знания за ведомството или индустрията

- Има ли правителството някакво ведомство/индустрия или агенция с дейности, които оказват въздействие върху околната среда?
- Как са идентифицирани рисковете, свързани с околната среда?
- Кой във ведомството/организацията отговаря за управление на рисковете, свързани с околната среда?
- Правителственото ведомство/индустрия или агенции оперират ли в индустрия, изложена на значителен риск, свързан с околната среда, който може да въздейства негативно на финансовите резултати и отчети на организацията?
- Кои закони и нормативни разпоредби в областта на околната среда са приложими към организацията?
- Има ли вещества, използвани в продуктите или производствения процес на организацията, които се предмет на специални закони или нормативни разпоредби?
- Правоприлагащите агенции наблюдават ли спазването от организацията на изискванията на законите, нормативните разпоредби или лицензи за опазване на околната среда?
- Предприемани ли са някакви регулаторни действия или издавани ли са доклади на правоприлагащите агенции, които могат да окажат съществено въздействие върху организацията и нейните финансови резултати и/или отчети?
- Има ли протоколи за налагани санкции и заведени съдебни дела срещу организацията или нейните директори във връзка с въпроси на околната среда? Ако да, какви са причините за тези действия?
- Има ли висящи съдебни дела във връзка със спазването на законите и нормативните разпоредби за околната среда?
- Рисковете за околната среда/въздействие покрити ли са със застраховка?

## Г.2. Оценка на присъщия риск свързан с околната среда, системи за вътрешен контрол и контролна среда

49. След като е придобил достатъчно познание за бизнеса, одиторът трябва да оцени риска от съществено отклонение във финансовите отчети. В контекста на одитирането на защитата на околната среда това включва риска от отклонение, свързано с въпросите на околната среда. Това може да се нарече риск за околната среда.

50. Примери на присъщия риск за околната среда са:

- Разходи, породени от съблюдаването на законодателството;
- Въздействие от неспазването на законите и нормативни разпоредби, свързани с околната среда; и
- Значителни икономически или регулаторни промени в естеството на операциите на определена обществена организация.

51. Одитираната организация може да приеме различни подходи, за да постигне контрол на проблемите на околната среда. Малките организации или организациите с нисък екологичен риск може да включат системи за контрол на проблемите на околната среда в нормалните си системи за вътрешен контрол. Организациите, изложени на висок риск, свързан с околната среда, може да разработят и използват отделна под-система за вътрешен контрол, например, система за управление на околната среда (EMC)<sup>14</sup>.

52. Одиторът следва също да добие и разбиране за контролната среда по въпросите на околната среда. Например, сред областите, които да бъдат проучвани, може да се включат управленските нагласи, информираност и действия за вътрешен контрол от страна на управляващия орган.

53. Ако одиторът сметне, че е налице риск от съществено отклонение във финансовите отчети, тогава следва да се разработят специфични процедури и да се приложат, за да адресират този риск.

---

14 Стандарти за EMS са издадени от Международната организация за стандартизация ISO 14001: Системи за управление на околната среда – спецификация и указания за употреба

Одитният казус 6 по-долу се фокусира върху създаването и функционирането на системи за вътрешен контрол за предоставяне на субсидии за екологични цели.

#### ОДИТЕН КАЗУС 6: Субсидии за екологични цели

През 2014 г. ВОИ на Естония приключва одит: „Предоставяне и правилно използване на подкрепа, давана на фондации от държавата“, по време на който наред с други организации е одитиран и Център за инвестиции в околната среда. Одитът проверява дали предоставянето на субсидии на фондации е направено по ясен и прозрачен начин; дали са изградени системи за контрол на отпускането на субсидии и за надзора на тяхното използване; доколко задълбочено е претеглен правният формат на фондацията. Одиторите също проверяват как е организирано използването на средствата, получени от държавния бюджет, и дали парите са употребени целесъобразно и законосъобразно.

Не е установено никакво нецелесъобразно използване на парите, констатирано е, че е изградена достатъчна контролна система. Одиторите отбелязват обаче, че правилата за разпределение на парите не са прозрачни и че учредителските права и действителния надзор над фондацията са изпълнявани от различни министерства (Министерство на околната среда и Министерство на финансите) без за това да има видима причина.

54. Ако одиторът сметне, че е налице риск от съществено отклонение във финансовите отчети, ще трябва да се изработят и изпълнят специфични процедури за адресиране на този риск.

Въпроси, които биха могли да подсказват евентуалните измерения на одита на околната среда по отношение на контролната среда и контролните процедури

Каква е управленската философия и оперативният стил по отношение на контрола на околната среда като цяло?

Оперативната структура на организацията включва ли възлагане на отговорност, в т.ч. и разграничаване на задълженията, на определени лица за контрол на околната среда? Организацията поддържа ли информационна система за околната среда, базирана на изискванията на регулаторите или на собствената оценка на организацията за риска за околната среда?

Функционира ли в организацията система за управление на околната среда (EMS)?

- Тази система може да осигури, например, информация за физическите количества емисии и опасни отпадъци, за екологическите характеристики на продуктите и услугите, или резултатите от проверките или инциденти.

- Примери за признати стандарти за EMS са международният стандарт ИСО 14001 и Схема на ЕС за управление по околна среда и одит (EMAS).

Как се идентифицират и докладват на ръководството аномалиите?

Публикувала ли е организацията доклад за представянето в областта на околната среда? Ако да, той верифициран ли е от независима трета страна?

Има ли внедрени процедури за идентифициране и оценка на риска, свързан с околната среда, за наблюдаване на спазването на законите и нормативните разпоредби по околната среда и за проследяване на евентуални промени в законодателството по околната среда, които е вероятно да окажат въздействие върху организацията?

Ръководството информирано ли е за потенциалното въздействие върху финансовите отчети на организацията? Например:

- за риск от пасиви, свързани с подпочвените води, възникващи в резултат на

замърсяване на почвата, подпочвените или повърхностните води;

- риск от пасиви, възникващ в резултат на замърсяване на въздуха; или

- неразрешени оплаквания по въпросите на околната среда от страна на служители или трети страни?

### Г.3. ОДИТНИ КРИТЕРИИ

55. Одитните критерии са стандартите, по които действителното представяне на организацията по отношение на финансовите дейности и тези по съответствието могат да бъдат оценявани. Одитните критерии трябва да бъдат приложими и непредубедени както от страна на одитора, така и на одитираната организация.

56. Целта на критериите за екологическите аспекти на финансовия одит е да дадат възможност на одитора да установи дали рамката за финансова отчетност се счита за приемлива<sup>15</sup> и дали отчитащата се организация е признала правилно, оценила и отчела разходите по околната среда, пасивите (в т.ч. и условните пасиви) и активите.

57. Сред източниците на одитните критерии може да бъдат:

- Задължителните стандарти, определени от авторитетен орган за определяне на стандартите.
- Стандарти, определени от някой друг признат орган.
- Международни стандарти, определени от признат орган.
- Указания издадени от съответен професионален орган.
- Академична литература.

В допълнение към общоприетите меродавни източници, като закони и наредби, международни споразумения, задължителни стандарти, договори и директиви за политиката, Китайската Национална сметна палата (СНАО) използва уместни планове и доклади за оценка на въздействието върху околната среда, одобрени от централното правителство или представляващите го агенции, като одитни критерии за одитите по околната среда. По-долу са посочени съответните връзки:

#### ОДИТЕН КАЗУС 7: Одитиране на защитата на околната среда в Кинхай-Тибетската железница (2006)

на околната среда и инвестициите, посочени в доклада за оценка на въздействието на проекта върху околната среда.

Главни одитни критерии: „Доклад за въздействието на проекта върху околната среда“ на Кинхай-Тибетската железница, одобрен от Министерството за опазване на околната среда и Министерството на водните ресурси съгласно Закона за оценка на въздействието върху околната среда.

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

**ОДИТЕН КАЗУС 8: Одитиране на предотвратяването на замърсяване на водата на главните реки (2010-2011)**

Цел на одита: Да се оцени до каква степен са постигнати определените цели в плановете за предотвратяване на замърсяване на водите.

Основни одитни критерии: Пет-годишните плановете за предотвратяване на замърсяването на водата в Жълта река, одобрени от централното правителство.

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

58. Целта на критериите за одит за съответствието с нормативните изисквания по околната среда е да може одиторът да установи дали организацията е осъществила дейности по опазване на околната среда в съответствие с приложимите задължения.

59. Терминът „задължения“ за тази цел има обичайното си значение на нещо, което одитираната организация трябва да спазва. Това може да е директно законово задължение или задължение, което произтича от задължението да се спазва политиката на по-висшестоящия изпълнителен орган.

60. Затова авторитетните източници може да включват:

- Националните закони – актове от законодателството и всякакви наредби, правилници, разпоредби, т.н. издадени по силата на закона и притежаващи силата на закон.
- Наднационални закони – като законодателството приемано от органите на Европейския съюз.
- Международни споразумения – като спогодби с други юрисдикции и конвенции на ООН.
- Задължителни стандарти (в това число техники, процедури и качествени критерии).
- Договори.
- Директиви за политики.

61. Критериите, по които се оценява предметът, трябва да бъдат договорени с одитираната организация и идентифицирани в одитния доклад. При изпълнение на финансов одит и одит на съответствието във връзка с околната среда, критериите може силно да се различават при различните одити. Затова, ясното идентифициране на критериите в доклада е важно, така че ползвателите му да могат да разберат базата за одитната работа и заключенията.



#### Г.4. ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ПРОЦЕДУРИ ПО СЪЩЕСТВО

62. Одиторът събира и доказателства, за да подкрепи оповестяванията във финансовите отчети по околната среда чрез справки с ръководството – с членовете му, отговарящи за изготвяне на финансовите отчети и тези, които отговарят по въпросите за околната среда.

63. Ако дадена организация има функцията вътрешен одит, която проучва аспектите от операциите на организацията, свързани с околната среда, одиторът трябва да обмисли как да използва тази работа, ако може да се разчита на нея. В някои ситуации може да бъде включен и експерт еколог в резултата, приет или оповестен във финансовите отчети, например, в количественото определяне на естеството и обхвата на замърсяване, като се разгледат алтернативни методи за възстановяване на обекта, т.н. В такива случаи одиторът следва да разгледа въздействието от работата на експерта върху финансовите отчети и професионалната компетентност и обективност на експерта еколог.

64. Друг аспект, който одиторът може да разгледа, е използването на определени доходи, които организацията може да има отговорността да събира, като например средства, събирани по модела „замърсителят плаща“. Одиторът може да проучи финансовите системи и контроли по събирането на тези средства, процедурите, въведени за оценка на надеждността на методите на количествено определяне, и приблизителните разценки, отнасящи се до въпросите на околната среда, а също и дали средствата са използвани по предназначение.

Въпроси, които биха могли да подскажат евентуални проблеми относно одита на околната среда в областта на правителствените програми или действия

Такива програми или действия може да включват поддръжка на почвите в обработваемите земи; осигуряване на напояване на селското стопанство; защита на вододелите; подкрепа на горското стопанство; подкрепа на селското стопанство; защита на водоемите; съхраняване на биоразнообразието; подобряване на енергийната ефективност; превенция на замърсяването; управление на градските отпадъци; или защита и опазване на културното наследство, националните паркове, сградите – културни музеи или местата със специална културна или научна стойност.

- Какви ресурси използват ведомствата за постигане на исканите ефекти?
- Точно ли се осчетоводяват ресурсите и точно ли се отчитат резултатите?
- Какви отговорности има ВОИ по отношение на счетоводното отразяване и отчитането на изпълнението на тези програми?

65. Отчитането, свързано с околната среда и устойчивото развитие е от една страна инструмент за комуникация със заинтересованите страни и управление на бизнес репутацията. От друга страна, този вид отчитане може да е важно за организацията във вътрешен план, за подобряване на управлението на риска и спестяване на ресурси и пари.

66. Отчитането, свързано с околната среда и устойчивото развитие се развива на първо място в частния сектор. Все повече и организациите в публичния сектор показват напредък в изработването на такива отчети. Ролята на одитора е да даде увереност, че тези отчети отразяват адекватно действителните резултати, рискове и други уместни въпроси.

#### **Д.1. ОТЧИТАНЕ НА ПРАВИТЕЛСТВОТО ПО ВЪПРОСИТЕ, СВЪРЗАНИ С ОКОЛНАТА СРЕДА**

67. Искането за публична отчетност на лица или организации, управляващи публични ресурси, нараства с нарастването на общественото съзнание. Налице е отдалечаване от единствения фокус върху финансовия риск по посока на отдаване на повече внимание на всички основни рискове, които ще се отразят на обществото. Управлението на всички значими рискове пред изпълнението на целите на дадена организация доведе до промени в корпоративните и правителствените отговорности и отчетност.

68. Някои правителства отчитат информацията по изпълнението на задачите по опазване на околната среда вътре във финансовите отчети или отделно. В такива случаи ВОИ може да засили аспектите на отчетността и докладването в своята одиторска роля.

69. Организациите, които въздействат на околната среда, могат да бъдат категоризирани в три групи:

- Организации, които пряко или косвено оказват въздействие върху околната среда, независимо дали положително или отрицателно – като напр. чрез рехабилитация или използване и замърсяване;

- Организации с правомощия да създават или влияят на политиката и регулациите за опазване на околната среда – било в международен, национален или местен план; и
- Организации с правомощие да наблюдават и контролират действията на други по отношение на околната среда.<sup>16</sup>

70. Ако от ключовите ведомства или агенции, занимаващи се с околната среда, се изисква да представят заявление за това какво възнамеряват да постигнат (заявление за изпълнение на услугата за резултати и ефекти, свързани с опазване на околната среда), ВОИ може да насърчи правителствата да направят такива заявления като част от заявката на организацията за определяне на бюджета ѝ. Всяка година, като част от финансовия одит, може да се прави преглед на постигнатото по такова заявление, дадено за предходната година.

71. Това може да формира базата за един годишен контролен пункт за наблюдение на напредъка по желаните ефекти в областта на околната среда. Всяка ВОИ трябва да прецени доколко подходящ може да е този подход, имайки предвид собствения си одитен мандат.

## Д.2. ОТЧЕТНОСТ ПО УСТОЙЧИВОСТТА

72. Отчетността по въпросите на околната среда се развива от 80-те години на 20 век в различни посоки. От една страна, налице е фокус върху социалната отговорност, която се изразява чрез отчетността на корпоративната социална отговорност. От друга страна, има холистични доклади по устойчивостта, които се опитват да включат екологични, социални и икономически въпроси. Накрая, налице е едно движение по посока на интегрирано отчитане, което изтъква аргумента, че цялата тази информация трябва да се представи в един годишен доклад, заедно с финансовата информация, вместо да се публикуват отделни доклади по околната среда или устойчивостта.

73. Стандартите за увереност, с които да се проверяват докладите по устойчивостта, са разработени в частния сектор. Обаче целите на ВОИ при финансовия одит са по-широки в сравнение с тези на частния сектор. Одиторите в публичния сектор оглеждат по-широки отговорности и това, което има по-голяма тежест е информацията по политиката и ефектите от политиката, които често са представени във формата на ключови числа и показатели за изпълнението.

Следните ВОИ са разработили и публикували указания за отчитането на устойчивостта, за да се помогне на организациите от публичния сектор да подобрят отчитането си по отношение на околната среда и да предоставят базата за оценка на одиторите.

**ОДИТЕН КАЗУС 9: Одитиране на отчитането на устойчивостта**

РГООС на ИНТОСАЙ публикува: „Отчитане на устойчивостта: понятия, рамки и роля на Върховните одитни институции“ , където обяснява последното развитие, свързано с отчитането на устойчивостта и разглежда какво би могло да означава това за ВОИ. Например, Върховните одитни институции биха могли да представят добрите практики и да дадат насоки. Нещо повече, ако отчитането на устойчивостта стане по-широко разпространено в публичния сектор, въпросът дали да се осигурява увереност в информацията за устойчивостта изглежда неизбежен.

Например, ВОИ на Австралия публикува ръководство за добра практика, за да помогне на организациите от публичния сектор да отговорят и подобрят своето изпълнение и отчитане по въпросите на околната среда. Ръководството се фокусира върху шест ключови области на дейности: енергетика, ИКТ, отпадъци, води, пътувания и управление на имоти. Ръководството дава практически съвети за изпълнението, казуси и контролни списъци, в допълнение с предложените показатели за изпълнение.

Друг пример, в Обединеното Кралство правителството публикува основни насоки за отчитането на устойчивостта за организациите на централното правителство. От финансова година 2011-2012 нататък за ОК и английските организации е задължително да включват доклад за устойчивостта в годишния си отчет. Минималните изисквания включват данни за устойчивостта, както и свързани с това разходи за емисиите на организациите от парникови газове, минимизиране и управление на отпадъците, както и използване на ограничените ресурси. От организациите се изисква и да представят бележки по това как правят снабдяването си по-устойчиво и където е уместно – какъв е напредъкът по целите им за биоразнообразие. Националната сметна палата на ОК наскоро направи обща оценка на отчетността по устойчивост в централното правителство на ОК. Установено беше, че в някои области все още има нужда от подобрения и че правителството следва да адресира риска от това министерствата да не маргинализират неправилно отчитането на устойчивостта, ако годишните отчети бъдат опростени.

Източник: <http://www.environmental auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=vM4hrHlBdos%3d&tabid=128&mid=568>

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