

# 5201-osios GUID

Aplinkosaugos auditas kaip  
finansinio ir atitikties  
audito dalis

INTOSAI gairės parengtos  
Tarptautinės aukščiausiųjų audito  
institucijų organizacijos (INTOSAI)  
kaip INTOSAI profesinių nutarimų  
sistemos dalis. Daugiau  
informacijos galima rasti adresu  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI

Iki IFPP dokumentas – šis dokumentas buvo parengtas iki  
sukuriant INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP)  
2016 m., todėl formalia paskirtimi gali skirtis nuo naujausių  
INTOSAI audito gairių.

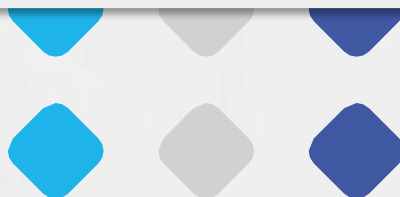


INTOSAI



INTOSAI 2019 m.

- 1) Patvirtintas kaip INTOSAI dokumentas, pavadinimu „Aplinkosaugos auditas ir taisyklingumo auditas 2004 m.“
- 2) Įtrauktas į TAAIS sistemą kaip 5120-asis TAAIS 2010 m.
- 3) Turinys persvarstytas 2016 m.
- 4) Sukūrus INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP), dokumentas pervadintas 5201-osiomis GUID „Aplinkosaugos auditas kaip finansinio ir atitikties audito dalis“ ir 2019 m. atlikti redakciniai pakeitimai.



# TURINYS

<b>PAVYZDŽIŲ SĄRAŠAS</b>	<b>4</b>
<b>SANTRUMPOS IR AKRONIMAI</b>	<b>5</b>
<b>A. BENDROJI DALIS</b>	<b>6</b>
<b>B. APLINKOSAUGOS AUDITO POBŪDIS</b>	<b>8</b>
<b>C. FINANSINIS IR ATITIKTIES AUDITAS</b>	<b>10</b>
C.1. Finansinis auditas	11
C.1.1. Aplinkosaugos klausimai	11
C.1.2. Apskaitos pinigų ir kaupimo principu palyginimas	13
<b>C.2. Kaip aplinkosaugos klausimai veikia finansines ataskaitas</b>	<b>14</b>
C.2.1. Apskaita pinigų principu	14
C.2.2. Apskaita kaupimo principu	15
<b>C.3. Atitikties auditas</b>	<b>18</b>
<b>D. APLINKOSAUGOS KLAUSIMŲ SPRENDIMAS ATLIEKANT FINANSINĮ IR ATITIKTIES AUDITĄ</b>	<b>23</b>
D.1. Gaukite žinių aplinkosaugos klausimais	23
D.2. Įvertinkite būdingą riziką aplinkai, vidaus kontrolės sistemas ir kontrolės aplinką	24
D.3. Audito kriterijai	26
D.4. Atlikite pagrindines procedūras	29
<b>E. ATASKAITŲ TEIKIMAS</b>	<b>30</b>
E.1. Valdžios sektoriaus ataskaitos aplinkosaugos klausimais	30
E.2. Ataskaitos tvarumo klausimais	31

## PAVYZDŽIŲ SĄRAŠAS

1 pavyzdys. 1 AUDITO ATVEJIS: Ekosistemų funkcijos	12
2 pavyzdys. 2 AUDITO ATVEJIS: JK anglių tarnybos 2013–2014 m. ataskaitos	16
3 pavyzdys. 3 AUDITO ATVEJIS: Daugiašaliai susitarimai dėl aplinkos apsaugos gali padėti formuluoti atitikties audito kriterijus	18
4 pavyzdys. 4 AUDITO ATVEJIS: Kompleksinis paramos susiejimas žemės ūkio srityje	19
5 pavyzdys. 5 AUDITO ATVEJIS: Žalos aplinkai atlyginimas	20
6 pavyzdys. Klausimai, kurie gali padėti numatyti galimas aplinkosaugos audito temas nacionalinės ir vietos valdžios aplinkosaugos teisės ar politikos srityje	21
7 pavyzdys. Klausimai, kurie gali padėti numatyti galimus aplinkosaugos audito aspektus, susipažįstant su departamentu ar ūkio šaka	24
8 pavyzdys. 6 AUDITO ATVEJIS: Aplinkosaugos subsidijos	25
9 pavyzdys. Klausimai, kurie gali padėti numatyti galimus aplinkosaugos audito aspektus, susipažįstant su kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis	26
10 pavyzdys. 7 AUDITO ATVEJIS: Čingajaus–Tibeto geležinkelio aplinkos apsaugos auditas (2006 m.)	27
11 pavyzdys. 8 AUDITO ATVEJIS: Pagrindinių upių vandens taršos prevencijos auditas (2010–2011 m.)	28
12 pavyzdys. Klausimai, kurie galėtų padėti numatyti galimas aplinkosaugos audito temas vyriausybės programų ar veiklos srityje	29
13 pavyzdys. 9 AUDITO ATVEJIS Tvarumo ataskaitų auditas	32

## SANTRUMPOS IR AKRONIMAI

BŽŪP – bendroji žemės ūkio politika

KNAI – Kinijos nacionalinė audito institucija

AVAS – aplinkosaugos vadybos ir audito sistema

AVS – aplinkosaugos vadybos sistema

ES – Europos Sąjunga

MŽŪO – Maisto ir žemės ūkio organizacija

IAASB – Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba

IRT – informacijos ir ryšių technologijos

INTOSAI: Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija

TAAIS – tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai

TAS – tarptautiniai audito standartai

DSAA: daugiašalis susitarimas dėl aplinkos apsaugos

NAI – nacionalinė audito institucija

GAI – generalinio auditoriaus institucija

AAI – aukščiausioji audito institucija

VAI – valstybės audito institucija

JTAP – Jungtinių Tautų aplinkosaugos programa

JTBKKK – Jungtinių Tautų bendroji klimato kaitos konvencija

WGEA – Aplinkosaugos audito darbo grupė

- 1) Profesiniai standartai ir gairės yra labai svarbūs viešojo sektoriaus audito patikimumui, kokybei ir profesionalumui užtikrinti. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) parengtais tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais (TAAIS) siekiama skatinti nepriklausomą ir veiksmingą auditą ir padėti INTOSAI nariams plėtoti savo profesionalų metodą, vykdant suteiktus įgaliojimus ir nacionalinių įstatymų bei kitų teisės aktus reikalavimus.
- 2) 100-uoju TAAIS *Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai* nustatomi pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai ir apibrėžiami TAAIS įgaliojimai. 200-asis TAAIS *Finansinio audito principai* buvo parengtas, siekiant atsižvelgti į pagrindinius principus, susijusius su viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų auditu, o 400-asis TAAIS *Atitikties audito principai* – siekiant atsižvelgti į konkrečias atitikties audito aplinkybes.
- 3) 2000–2899-asis TAAIS yra viešojo sektoriaus subjektų finansinio audito atlikimo standartai, grindžiami Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos (IAASB) paskelbtais tarptautiniais audito standartais (TAS).
- 4) 4000-uoju TAAIS *Atitikties audito standartas* nustatomi atitikties audito atlikimo reikalavimai.
- 5) 5201-osios GUID *Aplinkosaugos auditas kaip finansinio ir atitikties audito dalis* priklauso GUID grupei konkrečiais klausimais. Jį parengė INTOSAI Aplinkosaugos audito darbo grupė (WGEA). Šiame dokumente pateikta AAI patirtis ir geroji praktika. Tai yra priemonė, padedanti auditoriams atlikti auditus, orientuotus į aplinkosaugą.
- 6) Šios GUID grindžiamos finansų ir atitikties audito principais, nustatytais 200-uoju ir 400-uoju TAAIS, ir gera dabartine aplinkosaugos audito praktika. Ji apima aplinkosaugos klausimus, susijusius su finansiniais ir atitikties auditais, ir buvo parengta siekiant patenkinti visos šios srities poreikius.

- 7) Aukščiausioji audito institucija (AAI) neprivalo turėti specialių įgaliojimų atlikti aplinkosaugos auditą. Ji gali atlikti tokį auditą pagal bendruosius įgaliojimus atlikti finansinį ar atitikties auditą.
- 8) Aplinkosaugos auditas paprastai apibrėžiamas kaip veiklos, atitikties arba finansinis auditas, kurį atliekant analizuojamas atsakingų institucijų (pvz., vyriausybės) požiūris į konkrečią aplinkosaugos problemą, aplinkosaugos politiką arba programas, taip pat jų veiklos rezultatai sprendžiant aplinkosaugos klausimus.
- 9) AAI gali atrodyti, kad jos didžiausi įgūdžiai ir patirtis yra įgyti atliekant finansinius ir atitikties auditus. Todėl labai svarbu, kad jos pasinaudotų šia patirtimi atlikdamos aplinkosaugos auditą. Šiame dokumente aptariamos galimybės atlikti auditus, orientuotus į aplinkosaugą, taikant finansinio ir atitikties audito sistemą.
- 10) Bendrosios informacijos skyriuje pateikiamas įvadas į bendrąsias GUID sąvokas, o keturiuose tolesniuose skyriuose apžvelgiamas bendras aplinkosaugos audito pobūdis, visų pirma atsižvelgiant į finansinį ir atitikties auditą ir į tai, kaip jį atlikti, remiantis dabartine praktika. Pateikiami atitinkami aplinkosaugos finansinių ir (arba) atitikties auditų visame pasaulyje pavyzdžiai. Dar vienas iš audito atvejų tyrimų šaltinių yra INTOSAI WGEA interneto svetainė<sup>1</sup> ir *Greenlines* informacinis biuletenis<sup>2</sup>.
- 11) Pirmame šių GUID skyriuje apibūdinamas aplinkosaugos audito pobūdis, nurodant finansinio, atitikties, veiklos ir tvarios plėtros audito pobūdį (žr. 21 punktą).
- 12) Antrame skyriuje išsamiai aprašoma finansinio ir atitikties audito paskirtis, tikslai ir įvairūs metodai. Visų pirma atsižvelgiama į apskaitos pinigų ir kaupimo principu ypatumus atliekant aplinkosaugos auditą.
- 13) Trečiame skyriuje pateikiami konkretūs metodai ir būdai, kaip auditorius gauna žinių aplinkosaugos klausimais ir vertina būdingą riziką, kaip laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų, kaip apibrėžiami audito kriterijai ir kaip atliekamos pagrindinės audito procedūros.
- 14) Galiausiai ketvirtajame skyriuje pateikiama informacija apie vyriausybės ataskaitų aplinkosaugos ir tvarumo klausimais teikimą.

---

<sup>1</sup> Prieiga per internetą:

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

<sup>2</sup> Prieiga per internetą:

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

# B

## APLINKOSAUGOS AUDITO POBŪDIS

- 15) Apskaitininkai ir auditoriai paprastai nėra susiję su aplinkos politika. Tačiau jie, kaip informacijos, ataskaitų ir patikinimo, kuriais dažnai grindžiami verslo ir vyriausybės sprendimai, teikėjai, vis dažniau įtraukiami į aplinkosaugos sritį. Apskaitininkų ir auditorių įtaka atsiranda dėl jų galimybės susipažinti su finansine ir veiklos informacija. Jie renka, analizuoja, praneša ir perduoda informaciją, kuria vadovaujantis grindžiami sprendimai ir vertinama veikla. Jie gali paskatinti užtikrinti didesnę skaidrumą ir informacija pagrįstus sprendimus dėl išteklių naudojimo ir veiklos poveikio aplinkosaugos rezultatams, laikantis galiojančių apskaitos standartų.
- 16) Vyriausybės patiria vis daugiau išlaidų, susijusių su aplinkosaugos politikos ir įsipareigojimų rengimu ir įgyvendinimu. AAI turėtų pripažinti, kad aplinkosaugos išlaidos, įsipareigojimai ir turto vertės sumažėjimas turi įtakos finansinių ataskaitų rengimui ir auditui. Atitinkamai auditorius turės įvertinti pateiktų skaičių išsamumą ir tikslumą.
- 17) Finansinių ataskaitų audito tikslas – suteikti auditoriui galimybę pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais aspektais parengtos pagal nustatytą finansinės atskaitomybės sistemą. Reikšmingi aspektai gali būti tiesiogiai susiję su aplinkosaugos išlaidomis, įsipareigojimais, poveikiu ir rezultatais. Atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, auditorius turi įvertinti aplinkosaugos teisės aktus<sup>3</sup> kaip audito dalį ir ypač aplinkosaugos klausimus, jeigu jie daro reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms.
- 18) Atliekant finansinių ataskaitų auditą, gali kilti tokių aplinkosaugos problemų<sup>4</sup>:
  - iniciatyvos, kuriomis siekiama išvengti žalos aplinkai, ją sumažinti arba pašalinti jos padarinius;

<sup>3</sup> 250-ojo TAS „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 6 (b) dalis.

<sup>4</sup> 1010-asis tarptautinis audito praktikos nurodymas. *Aplinkosaugos klausimų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą, 1998 m. kovas.*

- atsinaujinančių ir neatsinaujinančių išteklių išsaugojimas;
- aplinkosaugos įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimo pasekmės; ir
- valstybės nustatytos netiesioginės atsakomybės pasekmės.

19) Atitikties auditas, susijęs su aplinkosaugos klausimais, gali būti skirtas pateikti patikinimą, kad vyriausybės veikla vykdoma laikantis atitinkamų aplinkos teisės aktų, standartų ir politikos tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu (kai tinkama) lygmenimis.

20) Aplinkosaugos veiklos auditas gali būti skirtas užtikrinti, kad:

- su aplinkosauga susiję veiklos rezultatų rodikliai yra pakankami, kad teisingai atspindėtų audituojamo subjekto veiklos rezultatus; ir
- aplinkosaugos programos vykdomos ekonomiškai, rezultatyviai ir efektyviai.

Išsamesnes aplinkosaugos veiklos audito gaires skaitytojas gali rasti INTOSAI WGEA 5200-osiose GUID *Veikla su aplinkosaugos aspektais*.

21) Nors šiame dokumente aptariamas aplinkosaugos auditas atliekant finansinį ir (arba) atitikties auditą, pripažįstama, kad tvarios plėtros auditas gali būti atliekamas panašiai, kaip aprašyta šiame dokumente. Skaitytojas gali remtis INTOSAI WGEA 5202-osiomis GUID *Darnus vystymasis: aukščiausiųjų audito institucijų vaidmuo* norėdamas gauti daugiau informacijos šiuo klausimu.

## 22) Finansinis ir atitikties auditas apima:

- atskaitingų subjektų finansinės atskaitomybės patvirtinimą, įskaitant finansinių įrašų tikrinimą ir vertinimą bei nuomonių dėl finansinių ataskaitų reiškimą;
- vyriausybės administracijos finansinės atskaitomybės kaip visumos patvirtinimą;
- finansų sistemų ir operacijų auditą, įskaitant atitikties taikomiems įstatymams ir kitiems teisės aktams vertinimą;
- vidaus kontrolės ir vidaus audito funkcijų auditą;
- audituojamame subjekte priimtų administracinių sprendimų sąžiningumo ir korektiškumo auditą;
- pranešimą apie visus kitus su auditu susijusius klausimus, kurie, AAI nuomone, turėtų būti atskleisti.

23) Šiomis GUID taip pat pripažįstama, kad nors atitiktis aplinkosaugos įstatymams ir kitiems teisės aktams gali būti vertinama atliekant atskirą auditą, jis taip pat gali būti veiklos audito dalis. Nurodymus dėl veiklos audito, kurį atliekant ypatingas dėmesys skiriamas aplinkosaugai, rasite 5200-osiose GUID.

24) Aplinkosaugos auditas atliekant finansinį ir (arba) atitikties auditą gali būti susijęs su atitiktimi apskaitos standartams ir (arba) atitinkamiems aplinkosaugos teisės aktams ir sutartims.

## C.1. FINANSINIS AUDITAS

- 25) Finansinių ataskaitų tikslas – pateikti informaciją apie subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, kuri būtų naudinga priimant ir vertinant sprendimus dėl išteklių paskirstymo. Konkrečiai finansinė ataskaita viešajame sektoriuje turėtų suteikti naudingos informacijos sprendimams priimti ir parodyti subjekto atskaitomybę už jo išteklius<sup>5</sup>.
- 26) Apskritai valdžios sektoriaus (arba jį sudarančių subjektų) finansinėse ataskaitose buvo linkstama vengti spręsti aplinkosaugos problemas. Tačiau suvokiama, kad su aplinkos politika ir įsipareigojimais susijusios išlaidos, atitikties ir veiklos klausimai turėtų pateikti finansinėse ataskaitose.
- 27) Finansinis auditas paprastai yra susijęs su finansine informacija. Jis tiesiogiai susijęs su finansinės apskaitos sistema ir išreiškiamas piniginiiais vienetais. Tačiau informacija gali būti reikšminga, net jeigu ji nepateikiama pinigine išraiška. Nefinansinė informacija gali apimti tokius vienetus kaip šiltnamio efektą sukeliančių dujų tonos, suvartojamo vandens kubiniai metrai arba ekologiniu ženklu pažymėtų produktų dalis. Palyginti su finansine informacija, nefinansinę informaciją gali būti sunkiau suprasti ir paaiškinti, nes gali nebūti visuotinai pripažintų ataskaitų teikimo principų arba patikimų kriterijų šaltinių arba informacija gali būti kokybinio pobūdžio. Nepaisant šių sunkumų, nefinansinė informacija gali būti labai svarbi, atliekant bet kokį su aplinkosauga susijusį auditą.
- 28) Finansinių ataskaitų audito tikslas – suteikti auditoriui galimybę pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais aspektais parengtos pagal nustatytą finansinės atskaitomybės sistemą<sup>6</sup>.

### C.1.1. APLINKOSAUGOS KLAUSIMAI

- 29) Aplinkosaugos klausimai tapo svarbūs vis didesnam vyriausybių, subjektų ir finansinių ataskaitų vartotojų skaičiui. Kai kurios organizacijos veikia sektoriuose, kuriuose aplinkosaugos klausimai gali turėti reikšmingą poveikį jų finansinėms ataskaitoms. Galimi su aplinkosauga susiję klausimai, kylantys atliekant finansinių ataskaitų auditą, nurodyti 18 punkte.
- 30) Iki šiol apskaitos ir audito bendruomenės daugiausia dėmesio skyrė aplinkosaugos įsipareigojimams. Nors į organizacijos finansines ataskaitas gali būti įtrauktas žemės turtas (vertinamas tuo pačiu pagrindu kaip ir kitas turtas),

<sup>5</sup> 1-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Finansinių ataskaitų pateikimas“.

<sup>6</sup> 200-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

pastaruoju metu daugiausia dėmesio buvo skiriama „aplinkos turtui“ – gamtos turtui, kuris neprisideda prie išteklių, tačiau vykdo ekosistemos funkcijas, pvz., buveinių arba potvynių ir klimato kontrolę, ir kitas neekonomines funkcijas, pvz., kuria estetinę arba sveikatos srities naudą. Šia idėja pabrėžiama, kad institucijos yra atskaitingos už gamtinės aplinkos valdymą ne tik savo akcininkams, bet ir visuomenei. Aplinkos išteklių klausimas dar tik pradėtas svarstyti, o privačiam sektoriui tenka vis didesnis vadovaujamas vaidmuo.

- 31) Finansinės atskaitomybės sistemos nėra sukurtos taip, kad būtų atsižvelgta į riziką, susijusią su biologine įvairove ir ekosistemų funkcijomis. Tačiau šių funkcijų kokybės blogėjimas kelia rimtą pavojų visuomenei ir ekonomikai, todėl gali padidėti sąnaudos. Aprašant 1 audito atvejį pateikiami galimų ekosistemos funkcijų pavyzdžiai ir Kanados GAI patirtis, atliekant su biologine įvairove susijusių funkcijų auditą.

### 1 pavyzdys. 1 AUDITO ATVEJIS: Ekosistemų funkcijos

Remiantis JT Tūkstantmečio ekosistemų vertinimu, ekosistemų funkcijos – tai nauda, kurią žmonės gauna iš ekosistemų. Tai maistas, vanduo, mediena ir pluoštai, taip pat reguliuojančios funkcijos, kurios daro poveikį klimatui, potvyniams, ligoms ir vandens kokybei. Į šias funkcijas taip pat įeina palaikomios funkcijos, pavyzdžiui, dirvožemio formavimasis, fotosintezė ir maisto medžiagų apykaita, galiausiai joms priskiriami rekreaciniai, estetiški ir dvasiniai aspektai. MŽŪO teigimu, vien tik apdulkinimo funkcijų piniginė vertė galėtų siekti net 200 mlrd. dolerių per metus. Bioįvairovė taip pat yra svarbus vaistų sudedamųjų dalių šaltinis.

Kanados GAI, atlikdama Tarptautinės biologinės įvairovės konvencijos tikslų įgyvendinimo auditą, atkreipė dėmesį į biologinės įvairovės svarbą. GAI bendrais bruožais išnagrinėjo, kokią pažangą atitinkamas valdžios sektoriaus subjektas padarė, įgyvendindamas savo programas ir priemones, kuriant vertinimo modelius ir taikant juos sprendimams priimti, tačiau neįvertino vertinimo darbo kokybės.

GAI audito ataskaitoje buvo pateiktas poliarinių lokių naudos imties vertinimas, siekiant parodyti bendresnius nustatytus pažangos faktus, o ne atlikti šio vertinimo auditą. Analizuodamas sprendimą poliarinius lokius įtraukti į rūšių, kurioms gresia pavojus, sąrašą, subjektas „Environment Canada“ užsakė tyrimą, kuriuo įvertintas Kanados piliečių pasiryžimas mokėti, kad ši rūšis ir toliau egzistuotų Kanadoje. Kiti atliekant tyrimą vertinti naudos pavyzdžiai buvo lokių kaip maisto šaltinio naudojimas aborigenų bendruomenėse (nuo maždaug 250 000 iki 375 000 Kanados dolerių per metus) ir medžioklei bei laukinės gyvūnijos stebėjimui (8,5 mln. dolerių per metus).

Audito metu taip pat buvo nustatyta atvejų, kai „Environment Canada“ taikė vertinimo metodus paviršinio vandens kokybės ir saugomų teritorijų ekonominei naudai nustatyti. Atliekant 2012 m. kaštų ir naudos analizę apskaičiuota, kad nuotekų šalinimo sistemų reglamentų nauda bus daugiau nei tris kartus didesnė nei jų įgyvendinimo sąnaudos. Departamentas įvertino saugomų teritorijų ekonominę naudą šiaurės vakarų teritorijose 2010 m., atsižvelgdamas į: Kanados piliečių pasiryžimą mokėti už teritorijos apsaugą apskritai; pasiryžimą mokėti už nukentėjusių šiaurės elnių populiacijų apsaugą; vandens paukščių naudą medžioklei ir stebėjimui, ir anglies dvideginio surinkimo ir saugojimo paslaugų, kurias teikia vietovės gamyklos ir dirvožemis, naudą.

Nors GAI atliktas auditas buvo veiklos auditas, jis aktualus ir finansiniam auditui, nes jį atliekant nagrinėjami svarbūs su gamtosauga susiję finansiniai aspektai.

- 32) Net jeigu įvertinti ekosistemų funkcijas gali būti sudėtinga, auditoriai galėtų informuoti savo vyriausybes apie šios temos svarbą. Auditoriai taip pat galėtų paraginti vyriausybes savo metinėse finansinėse ataskaitose atsižvelgti į aplinkosaugos klausimus.

## C.1.2. APSKAITOS PINIGŲ IR KAUPIMO PRINCIPU Palyginimas

- 33) Viešojo sektoriaus ataskaitos – tai apskaitos pinigų ir kaupimo principu spektras. Visame pasaulyje vyriausybės taiko įvairių ataskaitų teikimo praktiką, susijusią su šiuo spektru<sup>7</sup>.
- 34) Tvarkant apskaitą pinigų principu, sandoriai ir įvykiai pripažįstami tada, kai gaunami arba sumokami pinigai (įskaitant pinigų ekvivalentus). Ją taikant vertinami laikotarpio bendri finansiniai rezultatai, t. y. skirtumas tarp gautų ir sumokėtų grynųjų pinigų. Pirminė finansinė ataskaita yra pinigų srautų ataskaita.
- 35) Palyginimui: tvarkant apskaitą kaupimo principu sandoriai ir kiti įvykiai pripažįstami tada, kai jie įvyksta (ne vien tik tada, kai gaunami arba sumokami pinigai ir jų ekvivalentai). Kaupiamosios apskaitos finansinės ataskaitos elementai yra turtas, įsipareigojimai, grynasis turtas ir nuosavas kapitalas, pajamos ir sąnaudos.

<sup>7</sup> International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Governmental Financial Reporting Accounting Issues and Practices, May 2000.

36) Šiose GUID aptariamas aplinkosaugos klausimų poveikis finansinėms ataskaitoms, parengtoms taikant tiek abu apskaitos metodus, tiek tai, į ką AAI turėtų atsižvelgti atlikdama finansinių ataskaitų auditą.

## C.2. KAIP APLINKOSAUGOS KLAUSIMAI VEIKIA FINANSINES ATASKAITAS

### C.2.1. APSKAITA PINIGŲ PRINCIPU

37) Aplinkosaugos klausimai gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms, parengtoms remiantis apskaita pinigų principu, tačiau poveikis yra ribotas, nes remiantis pinigų principu daugiausia dėmesio skiriama poveikio pripažinimui atitinkamais ataskaitiniais metais (atliekant konkrečius mokėjimus, o nuostolių ataskaitose – specialiuosius mokėjimus). Poveikis aplinkai nebūtinai apsiriboja konkrečiais laikotarpiais, gali reikėti jį prognozuoti. Todėl auditoriai galėtų apsvarstyti galimybę parengti metodiką, pagal kurią būtų vertinamas veiklos poveikis aplinkosaugos klausimams ilgesniais laikotarpiais nei atitinkami ataskaitiniai metai. Todėl tokie metodai, kaip veiksminga stebėseną, gali palengvinti poveikio tyrimą. Tačiau tam reikia aiškiai apibrėžti pagrindinius tikslus ir tarpinius rodiklius. Vis dėlto su aplinka susiję finansinio audito klausimai turėtų būti aktualūs tik tuo atveju, jei jie turi reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms ir sprendimus priimančioms asmenims, kai kyla klausimas:

- ar turtas / įsipareigojimai / pajamos ir išlaidos pripažįstami, vertinami ir pateikiami taip, kaip reikalaujama pagal atitinkamą finansinės atskaitomybės sistemą;
- ar yra reikšmingų finansinių pasekmių rizika, jei nesilaikoma su aplinka susijusių įstatymų ir (arba) kitų teisės aktų;
- ar buvo atskleista visa svarbi ir reikšminga finansinė ar nefinansinė informacija, kuri galėtų turėti įtakos sprendimus priimančioms asmenims.

38) Be to, poveikis finansinei atskaitomybei galėtų būti daromas, kai atitikties ataskaitos įtraukiamos į vyriausybės finansinę ataskaitą, pavyzdžiui, kai reikalaujama, kad subjektas įrodytų atitiktį aplinkos apsaugos įstatymams ir taisyklėms. Apie reikalavimų nesilaikymą galima pranešti pateikiant konkrečius duomenis arba specialiąsias ataskaitas, kuriose taikomi finansų ir atitikties audito principai.

## C.2.2. APSKAITA KAUPIMO PRINCIPU

- 39) Aplinkosaugos klausimai gali įvairiais būdais daryti poveikį finansinėms ataskaitoms, rengiamoms remiantis kaupimo principu. Yra tarptautinių apskaitos standartų, kuriuose aptariami bendrieji aplinkosaugos klausimų pripažinimo, vertinimo ir atskleidimo<sup>8</sup> finansinėje ataskaitoje principai. Todėl AAI kartu su savo nacionalinėmis apskaitos institucijomis galėtų parengti šiuos apskaitos standartus atitinkančius audito standartus arba tiesiog laikytis šioje dalyje aprašytų tarptautiniu mastu pripažintų audito standartų, taikomų finansiniam auditui. Toliau nurodyti atvejai atitinka šį standartą.
- a) Aplinkos apsaugos įstatymų ir kitų teisės aktų priėmimas gali būti susijęs su reikalavimu pripažinti turto vertės sumažėjimą ir atitinkamai poreikį nurašyti balansinę vertę.
  - b) Nesilaikant teisinių reikalavimų, susijusių su aplinkosaugos klausimais, pavyzdžiui, teršalų išmetimu ar atliekų šalinimu, gali reikėti atlikti atkūrimo darbus, mokėti kompensacijas ar turėti teisinių išlaidų, pavyzdžiui, nesilaikant taršos kontrolės įstatymų<sup>9</sup>, subjektui gali būti skiriamos baudos ir nuobaudos.
  - c) Kai kurios metinės veiklos sąnaudos gali būti aplinkosauginio pobūdžio. Pavyzdžiui, energijos sąnaudos gali būti laikomos aplinkosaugos sąnaudomis, nes iškastinio kuro naudojimas yra anglies dvideginio ir oro taršos šaltinis.
  - d) Kai kuriems subjektams gali reikėti finansinėse ataskaitose aplinkosaugos įsipareigojimus pripažinti laikiniais įsipareigojimais, pavyzdžiui, įsipareigojimus, susijusius su kietųjų atliekų sąvartynų uždarymu, taip pat įsipareigojimus, susijusius su vėlesne priežiūra ir restauravimu, kasybos operacijų ir branduolinių įrenginių eksploatavimo nutraukimo atveju.
  - e) Subjektui gali reikėti atskleisti galimą aplinkos apsaugos prievolę kaip neapibrėžtąjį įsipareigojimą, kai:
    - » galimas įsipareigojimas priklauso nuo galimo būsimo įvykio; arba
    - » šio įsipareigojimo suma negali būti pagrįstai apskaičiuota; arba

<sup>8</sup> Pavyzdžiui, 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ pateikia bendro pobūdžio pastabas. Tai taikoma atidėjiniams ir neapibrėžtiesiems nuostoliams, įskaitant atsirandančius dėl aplinkos apsaugos klausimų, pripažinti ir atskleisti. Taip pat pateikiama atsakomybės už aplinkos apsaugą pavyzdžių.

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

- » įsipareigojimui įvykdyti skirtų išteklių išmokos nėra tikėtinos.
- f) Laikantis atitinkamų apskaitos standartų reikalavimų, finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte gali būti reikalaujama papildomos informacijos. Pavyzdžiai:
- » ūkio šaka, kurioje subjektas veikia, ir susiję aplinkosaugos klausimai;
  - » biologinio turto ir žemės ūkio produktų apskaita tikrąja verte, kai turta galima patikimai įvertinti<sup>10</sup>;
  - » aplinkosaugos išlaidų apskaitos tvarka (t. y. kas įtraukiama, kai straipsniai yra apskaitomi sąnaudose ar kapitalizuojami, kaip straipsniai amortizuojami pagal pajamas ir t. t.);
  - » baudos ir nuobaudos, kurios buvo skirtos pagal aplinkos apsaugos teisės aktus; ir
  - » aplinkos atkūrimo įsipareigojimai, įskaitant vertinimo neapibrėžtumą, pobūdį ir laiką.
- 40) Nepaisant to, kad vis daugiau dėmesio skiriama aplinkosaugos apskaitai, kaupiamosios apskaitos sistemoje ne tik pripažįstamos patiriamos aplinkos apsaugos išlaidos (kaip grynujų pinigų sąskaitos ir t. t.), bet ir pripažįstami ilgalaikiai arba trumpalaikiai aplinkos apsaugos įsipareigojimai, pavyzdžiui, balanse nustatant finansinius atidėjinius ir finansinėse ataskaitose atskleidžiant neapibrėžtuosius įsipareigojimus. Ilgalaikio turto vertė taip pat gali būti koreguojama, pavyzdžiui, taikant nuolatinę devalvaciją, siekiant parodyti vertės sumažėjimą. Todėl galiojančiuose tarptautiniuose apskaitos standartuose aptariami aplinkosaugos klausimai. Auditoriai gali naudotis šiais standartais, kad įvertintų, ar aplinkosaugos klausimai įtraukti į finansines ataskaitas, arba gali pasinaudoti tarptautiniu mastu pripažintais audito standartais, kurie taikomi pirmiau minėtose situacijose. Toliau pateiktas 2 audito atvejis yra aktualus JK NAI atlikto audito, kuriuo siekiama pateikti pagrįstą patikinimą, kad sąskaitose nėra reikšmingų iškraipymų, pavyzdys.

## 2 pavyzdys. 2 AUDITO ATVEJIS: 2013–2014 m. JK anglių tarnybos ataskaitos

JK anglių tarnyba buvo įsteigta privatizuojant JK anglių pramonę. Buvo siekiama, kad ji prisiimtų atsakomybę už anglies kasybos veiklos licencijavimą ir spręstų praeities palikimo klausimus, susijusius su kasyklų vandeniu ir dirvožemio

<sup>10</sup>Žr. 27-ąjį TVSAS „Žemės ūkis“.

nusėdimu anglių ir metalų kasybos sektoriuje. Tarnyba siekia apsaugoti visuomenę ir aplinką, valdyti savo paveldėtą turtą, panaudoti savo turimą informaciją ir suteikti priegią prie jos.

Tarnybos metinėje ataskaitoje pateikiami jos veiklos rezultatai, be kita ko, susiję su:

- naujų kasyklų vandens valymo schemų įgyvendinimu ir plėtra;
- tyrimais ir remontu dėl incidentų, kurie gali turėti įtakos visuomenės saugumui ir dirvožemio nusėdimui;
- uždarytų kasyklų atliekų sąvartynų ir įėjimų tikrinimu ir stebėseną, taip pat veiklos, kuri gali turėti įtakos anglių gavybos vietoms, reguliavimu, siekiant užtikrinti, kad būtų atliktas būtinas vandens, dujų ir žemės stabilumo rizikos vertinimas.

Tarnybos ataskaitos parengtos pagal JK viešųjų ataskaitų teikimo reikalavimus, taikomus laikantis tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų. Jos parengtos pagal istorinių sąnaudų apskaitos metodą, pakoreguotą siekiant įtraukti į apskaitą investicijų, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų bei nematerialiojo turto perkainojimą. Todėl į ataskaitas įtraukti atidėjiniai numatomoms būsimoms išlaidoms, susijusioms su praeities įsipareigojimais, per 50–100 metų laikotarpį. 2013–2014 m. atidėjiniai sumažėjo nuo 1,067,0 mln. iki 1,066,0 mln. GBP. Ataskaitose pateikiama informacija apie didelį atidėjinių balanso jautrumą tendencijoms, prielaidoms ir diskonto normos pokyčiams.

Įtraukus šių atidėjinių rezultatus, ataskaitose įrašomi grynieji įsipareigojimai, kurie 2014 m. kovo 31 d. iš viso sudarė 975,7 mln. GBP, todėl kyla klausimas, ar tarnyba yra veikianti. Audito ataskaitoje patvirtinama, kad tarnybos ataskaitos parengtos remiantis veiklos tęstinumo principu, nes tarnyba pagrįstai tikisi, kad ji ir toliau gaus vyriausybės finansavimą, kad galėtų vykdyti savo įsipareigojimus.

Nacionalinė audito institucija (Jungtinėje Karalystėje ir Airijoje), atlikdama finansinių ataskaitų auditą pagal tarptautinius audito standartus, turi peržiūrėti tarnybos atliktą jos atidėjinių įvertinimą ir gauti pakankamai įrodymų, kad būtų galima pateikti pagrįstą patikinimą, jog nėra reikšmingų atidėjinių iškraipymų. Tai apima vertinimą, ar atidėjiniui taikoma apskaitos politika yra tinkama ir ar ji yra tinkamai atskleista. Be to, NAI turi išnagrinėti visą metinėje ataskaitoje pateiktą finansinę ir nefinansinę informaciją, kad nustatytų reikšmingus tokios informacijos ir audituotų finansinių ataskaitų neatitikimus.

### C.3. ATITIKTIES AUDITAS

- 41) Kaip nurodyta 2 punkte, atitikties auditui taikomas INTOSAI 400-asis TAAIS. Atliekant atitikties auditus gali būti tikrinama, ar subjektas laikosi įvairių reikalavimų. Pirma, auditoriai gali tikrinti, kaip subjektas laikosi finansų sritį reglamentuojančių teisės aktų ir apskaitos praktikos (pavyzdžiui, tokių teisės aktų kontrolės priemonių, kaip subjekto išlaidų asignavimų ribos). Antra, auditoriai gali nagrinėti, kaip laikomasi aplinkos apsaugos teisės aktų ir sutarčių. Jie gali tikrinti, kaip laikomasi įstatymų ir sutarčių, jeigu jų nesilaikymas galėtų turėti reikšmingos įtakos subjekto finansinėms ataskaitoms. Auditoriai gali tikrinti, ar laikomasi tokių reikalavimų dar ir todėl, kad, be poveikio finansinėms ataskaitoms, audituojamas subjektas gali patirti reikšmingų išlaidų, kurios gali būti svarbios platesnio viešųjų lėšų naudojimo aspektu.
- 42) Atitikties auditas taip pat suteikia galimybę AAI įvertinti subjekto atitikties rezultatus. Tai gali padėti vyriausybei (ir jos agentūroms) panaikinti atotrūkį tarp nustatytų tikslų ir įgyvendinant politiką bei programas pasiektų rezultatų. Pavyzdžiui, gali būti finansuojamas departamentas, kuris reguliuoja aplinkosaugos veiklą, kaip antai, leidimus kirsti medžius. Ar ji turi įdiegtas sistemas darbui atlikti? Ar teikiamos jo veiklos ataskaitos yra teisingos ir tikslios?
- 43) Tokio tipo aplinkosaugos auditas gali:
- skatinti laikytis esamos ir būsimos aplinkosaugos politikos ir teisės aktų arba teikti didesnį patikinimą dėl jų laikymosi;
  - sumažinti riziką ir išlaidas, susijusias su taisyklių nesilaikymu;
  - mažinti išlaidas, kuo labiau sumažinant atliekų kiekį ir užkertant kelią taršai;
  - nustatyti įsipareigojimus ir riziką.

3 audito pavyzdyje pateikiami galimi atitikties kriterijų formulavimo šaltiniai.

#### **3 pavyzdys. 3 AUDITO ATVEJIS: Daugiašaliai susitarimai dėl aplinkos apsaugos gali padėti formuluoti atitikties audito kriterijus**

Yra šimtai daugiašalių susitarimų dėl aplinkos apsaugos (DSAA), susijusių su įvairiais aplinkosaugos klausimais. DSAA yra plati sąvoka, apimanti įvairių rūšių konvencijas ir protokolus, tačiau, kaip INTOSAI WGEA ir UNEP apibrėžia ją savo gairėse, DSAA yra dvi ar daugiau nacionalinių valstybių teisiškai įpareigojanti priemonė, susijusi su tam tikrais aplinkos aspektais.

Jei šalis yra pasirašiusi DSAA, dažniausiai vertinama, kaip šalis laikėsi savo

atsakomybės ir įsipareigojimų pagal DSAA ir kaip šie įsipareigojimai buvo įgyvendinti nacionaliniais teisės aktais ir valdymu. Jei šalis nėra pasirašiusi DSAA, jis vis tiek gali būti geras audito kriterijų šaltinis, nes daugelis susitarimų gali būti vadinami geriausia praktika arba lyginamuoju standartu. Taip pat visuomenės dėmesys gali būti atkreiptas į priežastis, dėl kurių šalis nepasirašė DSAA.

Pavyzdžiui, 2013 m. Danijos, Latvijos, Lietuvos, Norvegijos, Lenkijos, Švedijos AAI paskelbė koordinuotą prekybos apyvartinių taršos leidimų auditą. Bendro audito tikslas buvo įvertinti Europos Sąjungos (ES) apyvartinių taršos leidimų prekybos sistemos ir projektais grindžiamų mechanizmų pagal Kioto protokolą tinkamumą, patikimumą ir veiksmingumą.

Į bendrus audito kriterijus buvo įtraukti JT lygmens tarptautiniai susitarimai, taip pat Europos Sąjungos reglamentai ir gairės šiuo klausimu:

1. Kioto protokolai ir atitinkami Marakešo susitarimų nutarimai
2. Atitinkamos ES direktyvos
3. Registro nuostatai
4. JT BKKK stebėsenos ir ataskaitų teikimo gairės
5. ES stebėsenos ir ataskaitų teikimo gairės

4 audito atvejis yra kompleksinio aplinkosaugos priemonių susiejimo ir galimo netinkamo jų įgyvendinimo poveikio audito pavyzdys.

#### **4 pavyzdys. 4 AUDITO ATVEJIS: Kompleksinis paramos susiejimas žemės ūkio srityje**

Pagal Europos Sąjungos bendrąją žemės ūkio politiką (BŽŪP) išmokos kiekvienam paramos gavėjui gali būti sumažintos, jei nesilaikoma aplinkos, maisto saugos, gyvūnų ir augalų sveikatos bei gyvūnų gerovės taisyklių arba jei nesilaikoma reikalavimo visą žemės ūkio paskirties žemę išlaikyti geros agrarinės ir aplinkosaugos būklės. Tai vadinama kompleksiniu paramos susiejimu.

Kompleksinis paramos susiejimas nereiškia, kad savaime turi būti skiriama papildomų biudžeto lėšų. Priešingai, kompleksinio paramos susiejimo pažeidimai lemia išmokų ūkininkams sumažinimą arba baudas. Nors susijusios sumos (apie 10 mln. Eur 2005 m.) yra ribotos, kompleksinis paramos susiejimas taikomas įgyvendinant didžiąją dalį ES biudžeto (apie 40 mlrd. EUR), susijusio su maždaug penkiais milijonais ūkininkų.

Europos Audito Rūmai išnagrinėjo kompleksinio paramos susiejimo veiksmingumą

analizuodami jo įdiegimą ir pirmuosius jo įgyvendinimo Europos Komisijoje ir valstybėse narėse metus. Kalbant konkrečiau, audito metu buvo atsakyta į šiuos klausimus:

- Ar kompleksinio paramos susiejimo tikslai ir taikymo sritis yra aiškiai apibrėžti ir ar galima tikėtis rezultatų ūkių lygmeniu?
- Ar gali būti veiksmingai įgyvendinta kompleksinį paramos susiejimą apibrėžianti teisinė sistema?
- Ar kompleksinė parama ir kaimo plėtros politika pritaikytos viena kitai?
- Ar kontrolės ir sankcijų sistemos veiksmingos?
- Ar ataskaitų teikimas ir stebėseną yra tinkami?

Audito Rūmai padarė išvadą, kad kompleksinis paramos susiejimas yra esminis BŽŪP elementas. Tinkamai taikoma sistema gali padėti BŽŪP išmokas gaunantiems ES ūkininkams laikytis taisyklių, susijusių su žemės ūkio paskirties žeme, žemės ūkio gamyba ir veikla. Tačiau valstybės narės neprisiėmė atsakomybės įgyvendinti veiksmingas kontrolės ir sankcijų sistemas. Todėl kontrolės sistema nesuteikia pakankamo patikinimo dėl ūkininkų atitikties reikalavimams. Sankcijų sistema taip pat nėra veiksminga, nes pagrindiniai principai nėra patikimi<sup>11</sup>.

Toliau pateiktas 5 audito atvejis rodo, kaip audito darbas padeda mažinti riziką ir išlaidas, susijusias su teisės aktų nesilaikymu ir atitinkamos sistemos veiksmingumo vertinimu.

### 5 pavyzdys. 5 AUDITO ATVEJIS: Žalos aplinkai atlyginimas

2010 m. Latvijos Respublikos valstybės audito institucija (VAI) atliko žalos aplinkai atlyginimo sistemos atitikties atitinkamiems įstatymams ir kitiems teisės aktams bei sistemos veiksmingumo auditą.

Audito metu buvo tikrinama, kaip apskaičiuojama aplinkai –specialiai saugomoms gamtos teritorijoms, mikrorezervatams, specialiai saugomoms rūšims ir biotopams, vandenims, dirvožemiui ir požeminėms teritorijoms, gamtos paminklams ir žuvininkystei – padaryta žala; taip pat tikrinta tvari miškotvarka ir kaip apskaičiuojama miškams bei medžioklės ištekliams padaryta žala.

VAI taip pat atsižvelgė į įvairių nepriklausomų ekspertų atliktus tyrimus ir nurodė, kad šiuo metu nepakankamai užtikrinamas tvarus valstybinių miškų valdymas. Ji

<sup>11</sup> Prieiga per internetą: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR08\\_08/SR08\\_08\\_LT.PD](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR08_08/SR08_08_LT.PD).

paiškino, kad nacionaliniuose teisės aktuose nereikalaujama atlikti poveikio aplinkai vertinimo, kai miške planuojami keli aiškūs kirtimai – tai yra spraga, kuria šiuo metu naudojasi didžiausia valstybinė miškų valdymo bendrovė – valstybinė akcinė bendrovė „Latvijos valstybiniai miškai“.

Audito metu VAI nustatė, kad atlyginimo už aplinkai, miškams ir medžioklės ištekliams padarytą žalą administravimas nėra pakankamai veiksmingas ir kad esama nuobaudų sistema nėra proporcinga – nacionaliniuose įstatymuose nėra mechanizmo, kuris priverstų pažeidėjus sumokėti skirtas administracines nuobaudas. VAI atkreipė dėmesį į tai, kad reikia teisiškai nustatyti sankcijas, atitinkančias padarytą žalą.

VAI taip pat nustatė, kad dubliuojamos funkcijos ir prastai koordinuojami ministerijų, susijusių su aplinkos apsauga ir miškų bei medžioklės išteklių kontrole, veiksmai. Dėl to sumažėjo teisėsaugos institucijų pajėgumai ir padidėjo nenustatytų pažeidimų rizika.

### **Įvertinkite įstatymus ir kitus teisės aktus**

- 44) Auditorius turėtų iš esmės suprasti aplinkosaugos įstatymus ir kitus teisės aktus, dėl kurių gali būti reikšmingai iškraipomos finansinės ataskaitos arba kurie gali daryti esminį poveikį subjekto veiklai. Nesitikima, kad auditorius turės ekspertinių žinių ar profesinės kompetencijos, kad galėtų nustatyti, ar subjektas laikosi aplinkos apsaugos įstatymų ir kitų teisės aktų. Tačiau auditorius gali pasinaudoti savo mokymu, patirtimi ir supratimu apie subjektą ir ūkio šaką, kad atpažintų reikalavimų nesilaikymo problemas ir paprašytų ekspertų patarimo.
- 45) Planuodamas ir atlikdamas auditą auditorius gali įvertinti atitiktį taikomiems įstatymams ir kitiems teisės aktams, jeigu reikalavimų nesilaikymas gali turėti reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms arba jeigu dėl jų atsiranda viešųjų lėšų išlaidų. Tačiau negalima tikėtis, kad atlikus auditą bus nustatyta, ar laikomasi visų įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų<sup>12</sup>.

### **6 pavyzdys. Klausimai, kurie gali padėti numatyti galimas aplinkosaugos audito temas nacionalinės ir vietos valdžios aplinkosaugos teisės ar politikos srityje**

Ar vyriausybė yra nustačiusi kokius nors nacionalinius aplinkos apsaugos tikslus?

- Kas juos nustatė?
- Kokių rezultatų jais siekiama?

<sup>12</sup> 250-asis TAS „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“.

- Ar rezultatai pamatuojami ir apie juos pranešama?
- Kas atsakingas už rezultatų apibendrinimą?
- Ar siekiant tikslų nustatomi standartai arba gairės, kurių turi būti laikomasi?
- Ar apie standartus arba gaires informuoti tie, kurie yra atsakingi už aplinkos apsaugą, atkūrimą ir valdymą?

Ar vyriausybė turi subjektų ar departamentų, atsakingų už aplinkos apsaugą, atkūrimą ir valdymą?

- Kokie tai departamentai ir kokia jų atsakomybė?
- Kaip jie pasiekia tam tikrų rezultatų (taikant teisinį reguliavimą, politiką ar valdymo programas)?
- Kaip jie atsiskaito už savo veiklos rezultatus?
- Ar yra kokios nors bendra subjektų arba departamentų atsakomybė?

Ar vyriausybė turi atitinkamus apskaitos standartus?

Ar vyriausybė parengė teisės aktus, kuriais siekiama apsaugoti, atkurti ir valdyti aplinką?

- Ar yra įstatymų, už kurių vykdymą atsakingi vyriausybės departamentai?
- Kas yra atsakingas už vykdymo užtikrinimą ir kaip tai užtikrinama?
- Ar reikalaujama, kad vyriausybės departamentai laikytųsi aplinkosaugos įstatymų ar kitų teisės aktų?
- Ar yra kokios nors kita stebėsenos institucija, atsakinga už reikalavimų laikymąsi ir ataskaitų teikimą?
- Jei taip, kam ji atskaitinga?

# D

## APLINKOSAUGOS KLAUSIMŲ SPRENDIMAS ATLIEKANT FINANSINĮ IR ATITIKTIES AUDITĄ

### D.1. GAUKITE ŽINIŲ APLINKOSAUGOS KLAUSIMAIS

- 46) Atliekant visus auditus, reikia turėti pakankamai žinių apie veiklą ir reikšmingą riziką, kad auditorius galėtų nustatyti ir suprasti dalykus, kurie gali turėti didelį poveikį finansinėms ataskaitoms, audito procesui ir audito ataskaitai<sup>13</sup>.
- 47) Nesitikima, kad auditorius žinotų daugiau nei vadovybė ar aplinkosaugos ekspertai. Prireikus taip pat galima ieškoti išorės ekspertų pagalbos pasitelkiant ekspertų grupes ar tikslines grupes arba prašant nepriklausomo (-ų) eksperto (-ų) pateikti savo nuomonę. Siekiant parengti prašymą dėl ekspertų konsultacijų ir suprasti gautas konsultacijas, audito grupei reikėtų turėti bent jau adekvačią pagrindinę kompetenciją atitinkamu klausimu (žr. tarptautinius audito standartus<sup>14</sup>).
- 48) Auditorius turėtų apsvarstyti sritį arba sektorių, kuriuose veikia subjektas, ir nustatyti, ar esama reikšmingų su aplinka susijusių įsipareigojimų ir nenumatytų atvejų. Tam tikruose sektoriuose, pavyzdžiui, chemijos, naftos ir dujų, farmacijos bei kasybos pramonės sektoriuose arba vyriausybinėse agentūrose, atsakingose už aplinkos valdymą ar reguliavimą, rizika aplinkai yra didesnė.

<sup>13</sup> 2315-asis TAAIS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su subjektu ir jo aplinka“.

<sup>14</sup> 140-asis TAAIS „AAI kokybės kontrolė“; 3000-ojo TAAIS „Veiklos audito standartas“ 6 priedas.

### 7 pavyzdys. Klausimai, kurie gali padėti numatyti galimus aplinkosaugos audito aspektus, susipažįstant su departamentu ar ūkio šaka

Ar vyriausybė turi departamentų, pramonės šakų ar agentūrų, kurių veikla daro poveikį aplinkai?

- Kaip nustatoma rizika aplinkai?
- Kas departamente ir (arba) subjekte atsakingas už rizikos aplinkai valdymą?
- Ar vyriausybės departamentas (-ai), ūkio šaka (-os) ar agentūros veikia ūkio sektoriuje, kuriame kyla didelė rizika aplinkai, galinti neigiamai paveikti subjekto finansinius rezultatus ir ataskaitas?
- Kokie aplinkosaugos įstatymai ir kiti teisės aktai taikomi subjektui?
- Ar yra kokių nors subjekto produktuose ar gamybos procese naudojamų medžiagų, kurioms taikomi konkretūs įstatymai ar kiti teisės aktai?
- Ar teisėsaugos institucijos stebi, kaip subjektas laikosi aplinkos apsaugos įstatymų, kitų teisės aktų ar licencijų reikalavimų?
- Ar teisėsaugos institucijos ėmėsi kokių nors reguliavimo veiksmų, ar parengė ataskaitas, kurios galėtų turėti reikšmingą poveikį subjektui ir jo finansiniams rezultatams ir (arba) ataskaitoms?
- Ar yra duomenų apie sankcijas subjektui ar jo direktoriams, koordinuojantiems aplinkos klausimus, ir su tuo susijusius teismo procesus? Jei taip, kokios buvo tokių veiksmų priežastys?
- Ar vyksta teismo procesas dėl aplinkos apsaugos įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimo?
- Ar draudimas apima aplinkosaugos riziką ir (arba) poveikį aplinkai?

## D.2. ĮVERTINKITE ĮGIMTĄ RIZIKĄ APLINKAI, VIDAUS KONTROLĖS SISTEMAS IR KONTROLĖS APLINKĄ

49) Įgijęs pakankamai žinių apie veiklą, auditorius paprastai įvertina reikšmingų iškreipimų finansinėse ataskaitose riziką. Atliekant aplinkosaugos auditą, tai apima iškreipimų, susijusių su aplinkosaugos klausimais, riziką. Tai gali būti įvardyta kaip rizika aplinkai.

50) Įgimtos rizikos aplinkai pavyzdžiai:

- išlaidos, susijusios su teisės aktų laikymusi;

- aplinkos apsaugos įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimo poveikis;
- svarbūs ekonominiai ar reguliavimo pokyčiai, susiję su konkrečios viešojo subjekto veiklos pobūdžiu.

- 51) Audituojamas subjektas gali taikyti skirtingus metodus, kad užtikrintų aplinkosaugos klausimų kontrolę. Maži subjektai arba subjektai, kurių rizika aplinkai yra maža, į savo įprastas vidaus kontrolės sistemas gali įtraukti aplinkos kontrolės sistemas. Didelę riziką aplinkai keliantys subjektai gali sukurti ir naudoti atskirą vidaus kontrolės posistemį, pavyzdžiui, aplinkosaugos vadybos sistemą (AVS)<sup>15</sup>.
- 52) Auditorius taip pat turėtų susipažinti su kontrolės aplinka aplinkosaugos srityje. Pavyzdžiui, nagrinėtinos sritys galėtų būti subjekto valdymo organo ir jo vadovybės požiūris, informuotumas ir veiksmai, susiję su vidaus kontrole.
- 53) Jei auditorius mano, kad yra rizika, jog finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, šiai rizikai pašalinti reikėtų parengti ir atlikti konkrečias procedūras.

Aprašant toliau pateiktą 6 audito atvejį daugiausia dėmesio skiriama aplinkosaugos subsidijų teikimo vidaus kontrolės sistemų sukūrimui ir veikimui.

### 8 pavyzdys. 6 AUDITO ATVEJIS: Aplinkosaugos subsidijos

2014 m. Estijos aukščiausioji audito institucija atliko auditą „Valstybės įsteigtiems fondams suteiktos paramos teikimas ir tinkamas naudojimas“. Be kitų subjektų, buvo atliktas ir Aplinkos investicijų centro auditas. Audito metu buvo nagrinėjama: ar subsidijos fondui buvo teikiamos aiškiai ir skaidriai; ar buvo sukurtos kontrolės sistemos, skirtos subsidijoms fondui teikti ir jų naudojimui prižiūrėti; kaip nuodugniai buvo įvertintas fondo teisinis formatas. Auditoriai taip pat patikrino, kaip buvo organizuotas iš valstybės biudžeto gautų lėšų naudojimas ir ar lėšos buvo naudojamos tikslingai ir teisėtai.

Nerasta jokie netikslingo pinigų panaudojimo ir nustatyta, kad sukurta pakankama kontrolės sistema. Tačiau auditoriai pastebėjo, kad lėšų skyrimo taisyklės nebuvo skaidrios, o steigėjo teisės ir faktinę fondo priežiūrą be jokios akivaizdžios priežasties vykdė skirtingos ministerijos (Aplinkos ministerija ir Finansų ministerija).

- 54) Jei auditorius mano, kad yra rizika, jog finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, šiai rizikai pašalinti reikėtų parengti ir atlikti konkrečias procedūras.

<sup>15</sup> AVS standartus paskelbė Tarptautinė standartizacijos organizacija. ISO 14001 „Aplinkos vadybos sistemos. Reikalavimai ir naudojimo gairės“.

### 9 pavyzdys. Klausimai, kurie gali padėti numatyti galimus aplinkosaugos audito aspektus, susipažįstant su kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis

Kas apskritai yra vadybos filosofija ir veiklos stilius vykdant aplinkos kontrolę?

Ar subjekto veiklos struktūra apima atsakomybės už aplinkos kontrolę priskyrimą konkreitiems asmenims, įskaitant pareigų atskyrimą? Ar subjektas palaiko aplinkos informacijos sistemą, pagrįstą reguliavimo institucijų reikalavimais arba paties subjekto atliktu rizikos aplinkai vertinimu?

Ar subjektas taiko aplinkosaugos vadybos sistemą (AVS)?

- Šioje sistemoje gali būti pateikiama, pavyzdžiui, informacija apie fizinius išmetamų teršalų ir pavojingų atliekų kiekius, produktų ir paslaugų aplinkosaugines savybes arba patikrinimų ar įvykių rezultatus.
- Pripažintų AVS standartų pavyzdžiai yra tarptautinis standartas ISO 14001 ir Europos Komisijos Aplinkosaugos vadybos ir audito sistema (AVAS).

Kaip nustatomos anomalijos ir kaip apie jas pranešama vadovybei?

Ar subjektas paskelbė aplinkosaugos veiksmingumo ataskaitą? Jei taip, ar ją patikrino nepriklausoma trečioji šalis?

Ar taikomos kontrolės procedūros siekiant nustatyti ir įvertinti riziką aplinkai, stebėti, kaip laikomasi aplinkosaugos įstatymų ir kitų teisės aktų, ir stebėti galimus aplinkosaugos teisės aktų pakeitimus, kurie gali turėti įtakos subjektui?

Ar vadovybė žino apie toliau nurodytus dalykus ir galimą poveikį subjekto finansinei atskaitomybei:

- požeminio vandens rizikas, kylančias dėl dirvožemio, požeminio vandens ar paviršinio vandens užteršimo;
- bet kokią atsakomybės riziką, kylančią dėl oro taršos;
- neišspręstus darbuotojų ar trečiųjų šalių skundus aplinkosaugos klausimais?

## D.3. AUDITO KRITERIJAI

55) Audito kriterijai yra standartai, pagal kuriuos gali būti vertinami faktiniai subjekto veiklos rezultatai, susiję su finansine ir atitikties užtikrinimo veikla. Audito kriterijai turėtų būti tinkami ir nešališki auditoriaus ar audituojamo subjekto atžvilgiu.

56) Finansinio audito kriterijų, susijusių su aplinkosauga, tikslas – suteikti auditoriui galimybę nustatyti, ar finansinės atskaitomybės sistema laikoma priimtina<sup>16</sup> ir ar atskaitingas subjektas tinkamai pripažino, įvertino ir nurodė aplinkosaugos sąnaudas, įsipareigojimus (įskaitant neapibrėžtuosius įsipareigojimus) ir turtą.

57) Audito kriterijų šaltiniai galėtų būti šie:

- privalomi standartai, kuriuos paskelbė autoritetinga standartus rengianti institucija;
- kitų pripažintų institucijų paskelbti standartai;
- tarptautiniai standartai, paskelbti pripažintos institucijos;
- gairės, paskelbtos atitinkamos profesinės organizacijos;
- akademinė literatūra.

Be bendrų autoritetingų šaltinių, pavyzdžiui, įstatymų ir kitų teisės aktų, tarptautinių susitarimų, privalomų standartų, sutarčių ir politikos direktyvų, Kinijos nacionalinė audito institucija (KNAI), atlikdama auditus aplinkosaugos klausimais, kaip audito kriterijus naudoja aktualius planus ir poveikio aplinkai vertinimo ataskaitas, kurias tvirtina centrinė vyriausybė arba jai atstovaujanti agentūra. Išsamesnė informacija pateikiama toliau esančiose nuorodose.

#### **10 pavyzdys. 7 AUDITO ATVEJIS: Čingajaus–Tibeto geležinkelio aplinkos apsaugos auditas (2006 m.)**

*Audito tikslas* – patikrinti, kaip įgyvendinamos projekto poveikio aplinkai vertinimo ataskaitoje nurodytos aplinkos apsaugos priemonės ir investicijos.

*Pagrindiniai audito kriterijai* – Čingajaus–Tibeto geležinkelio projekto poveikio aplinkai vertinimo ataskaita, patvirtinta Aplinkos apsaugos ministerijos ir Vandens išteklių ministerijos pagal Poveikio aplinkai vertinimo įstatymą.

Šaltinis:

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

<sup>16</sup> 200-asis TAAIS „Finansinio audito principai“.

**11 pavyzdys. 8 AUDITO ATVEJIS: Pagrindinių upių vandens taršos prevencijos auditas (2010–2011 m.)**

*Audito tikslas* – įvertinti, koku mastu pasiekti vandens taršos prevencijos planuose nustatyti tikslai.

*Pagrindiniai audito kriterijai* – centrinės valdžios patvirtinti Geltonosios upės vandens taršos prevencijos penkerių metų planai.

Šaltinis:

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

- 58) Aplinkosaugos atitikties audito kriterijų tikslas – suteikti auditoriui galimybę nustatyti, ar subjektas vykdė aplinkosaugos veiklą laikydamasis taikomų įsipareigojimų.
- 59) Šiuo tikslu terminas „įsipareigojimas“ paprastai reiškia ką nors, ko turi laikytis audituojama įmonė. Tai gali būti tiesioginis teisinis įsipareigojimas arba įsipareigojimas, kylantis iš pareigos laikytis aukštesniosios vykdomosios valdžios politikos.
- 60) Todėl autoritetingi šaltiniai galėtų būti:
- nacionaliniai įstatymai – įstatymų leidžiamosios valdžios įstatymai ir kiti teisės aktai, taisyklės, nutarimai ir t. t., priimti pagal įstatymą ir turintys įstatymo galią;
  - viršvalstybiniai įstatymai, pavyzdžiui, Europos Sąjungos institucijų priimti teisės aktai;
  - tarptautiniai susitarimai, pavyzdžiui, sutartys su kitomis jurisdikcijomis ir Jungtinių Tautų konvencijos;
  - privalomi standartai (įskaitant metodus, procedūras ir kokybinius kriterijus);
  - sutartys;
  - politikos direktyvos.
- 61) Dėl kriterijų, pagal kuriuos vertinamas objektas, turėtų būti susitarta su audituojamuoju subjektu ir jie turėtų būti nurodyti audito ataskaitoje. Atliekant aplinkosaugos finansinius ir atitikties auditus, audito kriterijai gali labai skirtis, priklausomai nuo audito. Todėl svarbu ataskaitoje aiškiai nurodyti kriterijus, kad vartotojai galėtų suprasti audito darbo ir išvadų pagrindą.

## D.4. ATLIKITE PAGRINDINES PROCEDŪRAS

- 62) Auditorius taip pat turi gauti įrodymų, pagrindžiančių finansinėse ataskaitose atskleistą informaciją aplinkosaugos klausimais, atlikdamas vadovybės – už finansinių ataskaitų rengimą ir aplinkosaugos klausimus atsakingų asmenų – užklausas.
- 63) Jeigu subjekte atliekama vidaus audito funkcija ir nagrinėjami subjekto veiklos aplinkosaugos aspektai, auditorius turėtų apsvarstyti galimybę tai panaudoti, jei šia veikla galima pasitikėti. Tam tikrais atvejais aplinkos ekspertas gali būti įtrauktas nustatant finansinėse ataskaitose pripažintą arba atskleistą rezultatą, pavyzdžiui, kiekybiškai įvertinant taršos pobūdį ir mastą, svarstant alternatyvius objekto atkūrimo metodus ir t. t. Tokiais atvejais auditorius turėtų atsižvelgti į eksperto darbo poveikį finansinėms ataskaitoms ir aplinkos eksperto profesinę kompetenciją bei objektyvumą.
- 64) Kitas aspektas, į kurį auditorius gali atsižvelgti, yra bet kokių pajamų, už kurių surinkimą gali būti atsakingas subjektas, pavyzdžiui, lėšų, surinktų pagal modelį „teršėjas moka“, naudojimas. Auditorius gali patikrinti finansų sistemas ir tokių lėšų surinkimo kontrolės priemones, procedūras, skirtas kiekybinio vertinimo metodų patikimumui ir su aplinkos klausimais susijusiems apskaičiavimams įvertinti, taip pat tai, ar lėšos naudojamos pagal paskirtį.

### 12 pavyzdys. Klausimai, kurie galėtų padėti numatyti galimas aplinkosaugos audito temas vyriausybės programų ar veiklos srityje

Tokios programos arba veikla gali apimti: dirvožemio išsaugojimą auginant pasėlius; drėkinimą žemės ūkyje; upių baseinų apsaugą, paramą miškininkystei; paramą žemės ūkiui; vandens telkinių apsaugą; biologinės įvairovės išsaugojimą; energijos vartojimo efektyvumo didinimą; taršos prevenciją; komunalinių atliekų tvarkymą; arba kultūros paveldo, nacionalinių parkų, paveldo pastatų arba ypatingos kultūrinės ar mokslinės vertės vietų apsaugą ir išsaugojimą.

- Kokius išteklius departamentai naudoja, kad pasiektų reikiamus rezultatus?
- Ar ištekliai tiksliai įtraukiami į apskaitą ir tiksliai atsiskaitoma už rezultatus?
- Kokia yra AAI atsakomybė, kalbant apie šių programų rezultatų apskaitą ir ataskaitų teikimą?

- 65) Viena vertus, aplinkosaugos ir tvarumo ataskaitos yra bendravimo su suinteresuotaisiais subjektais ir verslo reputacijos valdymo priemonės. Kita vertus, toks ataskaitų teikimas gali būti svarbus organizacijos viduje, kad ji galėtų pagerinti savo rizikos valdymą ir sutaupyti išteklių bei pinigų.
- 66) Aplinkosaugos ir tvarumo ataskaitas pirmiausiai rengia privataus sektoriaus įmonės. Viešojo sektoriaus organizacijos taip pat daro vis didesnę pažangą rengdamos šias ataskaitas. Auditoriaus vaidmuo – užtikrinti, kad šiose ataskaitose būtų tinkamai pateikti faktiniai rezultatai, rizika ir kiti svarbūs klausimai.

## E.1. VALDŽIOS SEKTORIAUS ATASKAITOS APLINKOSAUGOS KLAUSIMAIS

- 67) Didėjant visuomenės sąmoningumui, padidėjo asmenų ar subjektų, valdančių viešuosius išteklius, viešosios atskaitomybės poreikis. Pereita nuo išskirtinio dėmesio finansinei rizikai prie to, kad būtų atkreiptas dėmesys į visas pagrindines rizikas, kurios darys poveikį visuomenei. Valdant visas institucijai kylančias reikšmingas rizikas, susijusias su jos tikslų įgyvendinimu, pasikeitė įmonių ir valdžios institucijų atsakomybė ir ataskaitų teikimas.
- 68) Kai kurios vyriausybės informaciją apie aplinkosaugos veiksmingumą pateikia finansinėse ataskaitose, kai kurios – atskirai. Tokiais atvejais AAI gali prisidėti prie atskaitomybės ir ataskaitų teikimo aspektų, susijusių su jų atliekamu audito vaidmeniu.
- 69) Poveikį aplinkai darantys subjektai gali būti suskirstyti į tris grupes:
- subjektai, kurių veikla daro tiesioginį arba netiesioginį teigiamą arba neigiamą poveikį aplinkai, pvz., atkūrimas arba naudojimas ir tarša;

- subjektai, turintys įgaliojimus tarptautiniu, nacionaliniu ar vietos lygmeniu formuoti aplinkos politiką ir taisykles arba daryti joms įtaką;
  - subjektai, turintys įgaliojimus stebėti ir kontroliuoti kitų subjektų aplinkosaugos veiksmus<sup>17</sup>.
- 70) Jei reikalaujama, kad pagrindiniai aplinkosaugos departamentai ar agentūros pateiktų ataskaitą, ką jie ketina pasiekti (paslaugų, susijusių su aplinkosaugos produktais ar rezultatais, veiksmingumo ataskaitą), AAI galėtų paskatinti vyriausybes tokius pareiškimus įtraukti į subjekto paraišką dėl biudžeto. Kiekvienais metais ankstesnių metų ataskaitų rezultatai galėtų būti peržiūrimi atliekant finansinį auditą.
- 71) Tai galėtų būti metinio atskaitos taško, skirto pažangai stebėti siekiant norimų aplinkosaugos rezultatų, pagrindas. Kiekviena AAI, atsižvelgdama į savo įgaliojimus, turėtų apsvarstyti, ar toks metodas galėtų būti tinkamas.

## E.2. ATASKAITOS TVARUMO KLAUSIMAIS

- 72) Nuo 1980 m. aplinkos srities ataskaitos vystėsi įvairiomis kryptimis. Viena vertus, daugiausia dėmesio skiriama socialinei atsakomybei, kurią rodo įmonių socialinės atsakomybės ataskaitos. Kita vertus, esama holistinių tvarumo ataskaitų, į kurias stengiamasi įtraukti aplinkos, socialinius ir ekonominius klausimus. Galiausiai pereinama prie integruotų ataskaitų teikimo, o tai rodo, kad visa ši informacija turėtų būti pateikiama vienoje metinėje ataskaitoje kartu su finansine informacija, o ne skelbiant atskiras aplinkos ar tvarumo ataskaitas.
- 73) Privačiame sektoriuje parengti užtikrinimo standartai, skirti tvarumo ataskaitoms tikrinti. Tačiau AAI finansinio audito tikslas yra platesnis, palyginti su privačiu sektoriumi. Viešojo sektoriaus auditoriai vertina išsamesnį finansinių ataskaitų rinkinį ir – dar svarbiau – informaciją apie politiką ir jos poveikius, kuri dažnai pateikiama pagrindiniais skaičiais ir veiklos rodikliais.

Toliau nurodytos AAI parengė ir paskelbė tvarumo ataskaitų teikimo gaires, kad padėtų viešojo sektoriaus organizacijoms tobulinti savo aplinkosaugos ataskaitas ir suteiktų pagrindą auditoriams atlikti vertinimus.

<sup>17</sup> 5200-osios GUID „Veikla su aplinkosaugos aspektais“.

**13 pavyzdys. 9 AUDITO ATVEJIS: Tvarumo ataskaitų auditas**

INTOSAI WGEA leidinyje „Tvarumo ataskaitų teikimas. Konceptijos, sistemos ir aukščiausiųjų audito institucijų vaidmuo“ paaiškinami naujausi pokyčiai, susiję su tvarumo ataskaitų teikimu, ir aptariama, ką tai galėtų reikšti aukščiausiosioms audito institucijoms. Pavyzdžiui, AAI galėtų pateikti geriausios praktikos pavyzdžių ir rekomendacijų. Be to, jei tvarumo ataskaitos tampa vis populiareesnės viešajame sektoriuje, klausimas, ar pateikti tam tikrą tvarumo informacijos patikinimą, atrodo neišvengiamas.

Pavyzdžiui, Australijos AAI paskelbė geresnės praktikos gaires, kad padėtų viešojo sektoriaus organizacijoms padidinti savo veiksmingumą aplinkosaugos srityje ir pagerinti ataskaitų teikimą. Gairėse daugiausia dėmesio skiriama šešioms pagrindinėms veiklos sritims: energetikos, IRT, atliekų, vandens, kelionių ir nekilnojamojo turto valdymo. Be siūlomų veiklos rodiklių, vadove pateikiami praktiniai įgyvendinimo patarimai, atvejų tyrimai ir kontroliniai sąrašai.

Kitas pavyzdys – JK vyriausybė paskelbė centrinės valdžios organizacijoms skirtas tvarumo ataskaitų teikimo gaires. Nuo 2011–2012 finansinių metų JK ir Anglijos organizacijos į savo metines ataskaitas privalo įtraukti tvarumo ataskaitą. Minimalūs reikalavimai apima tvarumo duomenis ir išlaidas, susijusias su organizacijų išmetamu šiltnamio efektą sukeliančių dujų kiekiu, atliekų kiekio mažinimu ir atliekų tvarkymu, taip pat ribotų išteklių naudojimu. Taip pat reikalaujama, kad organizacijos pateiktų komentarus, kaip jos daro viešuosius pirkimus tvaresnius, ir, jei reikia, apie pažangą siekiant biologinės įvairovės tikslų. JK nacionalinė audito institucija (NAI) neseniai atliko bendrą Jungtinės Karalystės centrinės valdžios tvarumo ataskaitų vertinimą ir nustatė, kad kai kurias sritis dar reikia tobulinti ir kad Vyriausybė turi spręsti rizikos, jog departamentai gali neskirti reikiamo dėmesio savo tvarumo ataskaitoms, klausimą, jei metinės ataskaitos bus supaprastintos.

Šaltiniai:

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

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