Некоммерческое партнерство «Экологическая Аудиторская Палата»

Корпоративный стандарт

РУКОВОДЯЩИЕ УКАЗАНИЯ ПО ЭКОЛОГИЧЕСКОМУ АУДИТУ ОРГАНИЗАЦИЙ

УТВЕРЖДЕНО

Решением Совета НП «ЭАП»
Протокол № 2 от 09.01.2008 г.

ВВЕДЕНО В ДЕЙСТВИЕ

Приказом НП «ЭАП»
№ 5 от 09.01.2008 г.

МОСКВА-2008

ПРЕДИСЛОВИЕ

Разработаны Некоммерческим партнерством «Экологическая Аудиторская Палата»

Принят и введен в действие приказом № 5 от 09.01.2008 г.

Разработчики стандарта:

Серов Г.П., проф., д.ю.н, к.т.н. (Международный независимый эколого-политологический университет) – руководитель рабочей группы;
Драган А.В., к.э.н. (ФГУП НИЦ «Экобезопасность»);
Мажайский Ю.А., к.с.н. (Мещерский НТЦ);
Никитин А.Т. д.т.н., (Международный независимый эколого-политологический университет)

Содержание

Введение 5
1. Область применения стандарта..... 6
2. Нормативные ссылки..... 6
3. Термины, определения и сокращения..... 8
4. Принципы экоаудита..... 8
5. Участники экоаудиторских правоотношений: права, обязанности и ответственность..... 9
5.1. Участники экоправоотношений..... 9
5.2. Аудитор-эколог..... 9
5.3. Экоаудиторская организация..... 10
5.4. Независимость аудиторов..... 10
5.5. Права и обязанности аудиторских организаций и аудиторов..... 11
5.6. Ответственность за нарушение законодательства при осуществлении аудиторской деятельности..... 12
5.7. Права и обязанности аудируемых организаций и (или) организаций заключивших договор выполнения аудита (сопутствующих ему услуг)..... 16
6. Организация экоаудита..... 18
6.1. Формы и виды экоаудита..... 18
6.2. Область экоаудита..... 18
6.3. Цель экоаудита..... 19
6.4. Объем экоаудита..... 19
6.5. Методические основы экоаудита..... 19
6.6. Формирование экоаудиторской группы..... 19
6.7. Планирование экоаудита..... 20
6.8. Программа экоаудита...... 21
6.9. Критерии экоаудита и представляемая аудируемой организацией (предприятием) документация..... 22
6.10. Ресурсы для программы экоаудита...... 22
6.11. Внедрение программы экоаудита..... 22
6.12. Ответственность за управление программой экоаудита..... 23
7. Проведение экоаудита..... 23
7.1. Установление первоначального контакта с аудируемой организацией..... 23
7.2. Анализ документации, представляемой аудируемой организацией..... 24
7.3. Подготовка к проведению аудита «на месте» (в структурном подразделении)..... 24
7.4. Проведение аудита «на месте» (экспертиза документации)..... 25
7.5. Документирование и поддержание записей по программе экоаудита..... 25
7.6. Формирование выводов экоаудита...... 27
7.7. Разработка предложений по улучшению деятельности организации..... 27
7.8 Заявления и разъяснения руководства аудируемой организации..... 28
7.9. Проведение заключительного совещания..... 29
7.10. Подготовка отчета по экоаудиту...... 29
7.11. Экоаудиторское заключение..... 29
8. Завершение экоаудита..... 32

Перечень приложений

1. Термины и определения..
2. Форма Плана экоаудита
3. Форма Программы экоаудита
4. Форма План-графика….
5. Критерии экоаудита (перечни нормативных актов и представляемой документации
6. Форма протокола вступительного совещания при проведении экоаудита
7. Форма протокола заключительного совещания по результатам экоаудита

8. Форма Титульного листа и содержание экоаудиторского отчета
9. Форма оформления Заключения об эффективности экоаудита (при проведении внутреннего аудита)
10. Форма Экоаудиторского заключения (при проведении внешнего аудита)

Введение

Настоящий стандарт содержит руководящие указания по управлению программами экоаудитов и предназначен для аудиторов-экологов, аудируемых организаций.

Использование руководящих указаний может быть различным в зависимости от вида и масштаба деятельности и структуры проверяемых организаций, а также целей и области аудита.

Пользователь может рассматривать применение или распространение руководящих указаний к различным видам экоаудита, включая комплексный, совместный, аудит (внутренний), системы экологического менеджмента. Однако, в последнем случае критерии экоаудита и перечень разрабатываемой по результатам аудита документации должны быть скорректированы с учетом требований стандартов ИСО серии 14000 и 19011.

Стандарт содержит общие указания, однако пользователи (аудиторы-экологи, экоаудиторские организации, аудируемые организации) могут использовать их для разработки собственных стандартов проведения экоаудита, либо закрепление требований, обусловленных спецификой деятельности аудируемых предприятий.

1. Область применения стандарта

Настоящий стандарт содержит руководящие указания по организации и проведению проверок независимыми экоаудиторскими организациями или аудиторами-экологами, зарегистрированными в качестве предпринимателей.

Процедуры, документированные стандартом, должны:

- рассматриваться как основа при формировании области и объема экоаудита;

- использоваться специалистами проверяемых организаций, участвующими в проведении экоаудита в качестве наблюдателей, технических экспертов, сопровождающих.

Степень использования руководящих указаний определяется видом и масштабом деятельности проверяемых организаций и целями экоаудита.

2. Нормативные ссылки

В настоящем стандарте использованы ссылки на нормативные правовые акты:

ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

ФЗ «Об охране окружающей среды» (ст.1);

ФЗ «Об охране атмосферного воздуха» (ст.27);

Постановление Правительства РФ от 15.01.2001 №31 «Об утверждении Положения о государственном контроле за охраной атмосферного воздуха»;

ФЗ «Об энергосбережении» (ст.8; 10);

Экологическая доктрина РФ (раздел 5) одобрена распоряжением Правительства РФ от 31.08.2002 №1225-р;

Положение о государственном контроле за геологическим изучением, рациональным использованием и охраной недр, утверждено постановлением Правительства РФ от 02.02.98 №132;

Приказы Госкомэкологии РФ от: 16.10.97 г. №453 «О системе экологического аудирования»; от 30.03.98 г. №181 «Об экологическом аудировании в России»; от 16.07.98 г. № 436 «О проведении практических работ по введению экологического аудирования в Российской Федерации»[1]; от 16.04.98 г. №226 «О примерном перечне работ и услуг природоохранного назначения, в том числе платных, оказываемых организациями Госкомэкологии России»; от 02.04.98 г. №95 «О создании системы аудита недропользования», от 31.08.99 г. №169 «О Временном положении об аудите недропользования на предприятиях топливно-энергетического комплекса»; «Общие требования к центрам по обучению специалистов в области экологического аудита в системе Госкомэкологии России и порядка их аккредитации» (распоряжение Госкомэкологии России от 31.05.99 г. №01-22/24-154);

Приказ МЧС России от 02.02.98 г. № 63 «О независимой аудиторской и оценочной деятельности в области предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций и страхования ответственности за причинение вреда в случае аварии на опасном производственном объекте»;

Закон г. Москвы «О приватизации государственной и муниципальной собственности Москвы» от 11.11.2001 №12 (ст.49);

Постановление Правительства г.Москвы от 27.08.2002 № 693-ПП «Об экологическом аудите»;

Постановление Правительства Москвы от 22.07.2003 №568-ПП «О введении в действие Системы экологического аудита г.Москвы»;

[1] действовал до издания ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Постановление Правительства Московской области от 24.10.2002 №487/42 «О проведении экологической оценки воздействия хозяйственной деятельности на окружающую среду (экологическом аудите) в Московской области»;

Закон «Об экологическом аудите в Томской области» от 27.08.97 г. № 574;

Закон «Об охране окружающей среды на территории Архангельской области» от 23.06.2005 № 227 (ст. 12);

Закон «Об охране окружающей среды на территории Калужской области» от 01.07.2004 №328-03

Закон «Об охране окружающей среды на территории Рязанской области» в редакции от 20.12.2004 № 136-03 (ст. 25);

Закон «Об охране окружающей среды на территории Амурской области» (ст. 12);

Закон «Об охране окружающей среды на территории Брянской области» (ст. 9)

Закон «Об охране окружающей среды Пермской области» в редакции от 30.10.2003 №1074-219, от 11.11.2005 № 2656-593, (ст. 26);

Закон Оренбургской области «Об охране окружающей среды», от 17.08.2005 № 2531 (ст. 21);

Закон Ульяновской области «Об утверждении концепции развития промышленности Ульяновской области на 2006 – 2010 г.г.»;

Закон «Об обеспечении экологической безопасности в Чувашской Республике» в редакции от 18.10.2004 № 28 (ст. 13);

постановление Кабинета Министров Республики Башкортостан от 14.09.99 г. №297 Об утверждении Временного положения о порядке проведения экологического аудита;

Закон Воронежской области «Об охране атмосферного воздуха» от 17.07.2000 № 169-11-03;

Приказ Министерства охраны окружающей среды и природных ресурсов Республики Татарстан от 01.04.99 №199 «О введении экологического аудирования на территории Республики Татарстан»;

Уголовный кодекс РФ;

Кодекс РФ об административных правонарушениях;

Гражданский кодекс РФ;

ФЗ «О коммерческой тайне»;

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (утверждены постановлениями Правительства РФ 23.09.2002 №696 с изменениями, внесенными постановлениями Правительства РФ от 04.07.2003 №405; от 07.10.2004 №532; от 16.04.2005 №228);

Закон Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам экологического аудита» от 08.07.2005 №71-III ЗРК;

Закон Республики Украина «Об экологическом аудите» от 24.06.2004 №1862-IV.

3. Термины, определения и сокращения

3.1. Термины и определения приведены в приложении 1.

3.2. Сокращения

ГК РФ	- Гражданский кодекс РФ;
КоАП	- Кодекс РФ об административных правонарушениях;
МПР России	- Министерство природных ресурсов России;
МЧС России	- Министерство РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий;
РД	- руководящие документ;
РФ	- Российская Федерация;
ПТЭ	- правила технической эксплуатации;
УК РФ	- Уголовный кодекс РФ;
ЧС	- чрезвычайные ситуации природного и техногенного характера;
экоаудит	- экологический аудит.

4. Принципы экоаудита

Экоаудит как оценка экоаудиторской организацией и/или индивидуальным (частным) аудитором-экологом соблюдения организацией требований нормативных документов проводится в соответствии со следующими принципами:

- независимость;
- системность и комплексность;
- объективность;
- обоснованность (надежность);
- обязательность соблюдения конфиденциальности участниками проверки;
- профессионализм аудиторов, проявляющийся в отношении:

- сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

- подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценок деятельности организации, представленных ее руководством;

- обязательность документирования;

- разумная уверенность аудиторов под которой понимается подход к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор обоснованно сделал вывод об отсутствии существенных искажений в представленной ему документации;

- профессиональный скептицизм - понимание того, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение представленной аудируемой организацией документации;

- минимизация ограничений, присущих аудиту, влияющих на возможность обнаружения аудитором существенных искажений представленной документации, обусловленных:

- применением выборочных методов и тестирования;

- несовершенством систем статистической отчетности и внутреннего контроля (например, их использование не может гарантировать отсутствие сговора);

- отсутствием исчерпывающего характера преобладающей части аудиторских доказательств, которые лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода.

5. Участники экоаудиторских правоотношений: права, обязанности и ответственность

5.1. Участники экоправоотношений.

В число участников входят:

- *заказчик аудита*: юридическое лицо – организация (хозяйствующий субъект), заключившая гражданско-правовой договор о проведении экоаудита с экоаудиторской организацией или аудитором-экологом – индивидуальным предпринимателем;

- *аудируемая организация:* юридическое лицо (или филиал), проверяемое на основании договора о проведении аудита, заключенного либо самой организацией (в этом случае она выступает также как заказчик аудита), либо иным заказчиком, правомочным инициировать аудит организации;

- *инициатор проведения экоаудита*: орган исполнительной власти, уполномоченный в области охраны окружающей среды и обеспечения экологической безопасности; орган управления корпоративным объединением, в состав которого входит аудируемая организация; собрание акционеров, инвесторы, партнеры аудируемой организации;

- *аудитор-эколог*;

- *экоаудиторская организация*.

5.2. Аудитор-эколог

5.2.1. Аудитор – эколог: физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, *установленным уполномоченным федеральным органом*, профессиональным объединениям аудиторов и имеющее квалификационный аттестат (удостоверение аудитора-эколога).

5.2.2. Вправе осуществлять экоаудиторскую деятельность в качестве работника экоаудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого экоаудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица (по аналогии с частным нотариусом –частный аудитор-эколог).

5.2.3. Вправе осуществлять экоаудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие экоаудиту услуги. Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности (не связанные с экоаудиторской деятельностью).

5.2.4. Дополнительные требования к аудиторам:

- иметь высшее (экономическое, юридическое, экологически ориентированное) образование, опыт проведения экоаудита;

- безупречная деловая репутация, подтвержденная рекомендациями не менее трех аудиторов, включенных в Единый реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее трех лет до дачи рекомендаций;

- отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики или за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;

- членство в одном из саморегулируемых аудиторских объединений и регистрация в Едином реестре аудиторов и аудиторских организаций.

5.2.5. Аудитор-эколог (далее – аудитор) должен руководствоваться федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, нормами, установленными стандартами профессиональных аудиторских объединений, членом которых он является, настоящим стандартом, принципами экоаудита.

Аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемой организации является бесчестным, но не должен предполагать и его безоговорочной честности. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

5.2.6. Аудиторы должны обладать знаниями:

а) основных положений концепций устойчивого развития, национальной безопасности РФ, экологической безопасности РФ, стратегии природоохранной деятельности РФ, Экологической доктрины РФ;

б) законодательства об использовании природных ресурсов, охране окружающей среды, о безопасности и защите от чрезвычайных ситуаций, а также содержание форм взаимодействия предприятия с природой;

в) технологических процессов производственной деятельности аудируемых организаций (объектов), источники выбросов, сбросов вредных веществ, образования отходов;

г) технологических процессов вспомогательных систем, обеспечивающих жизнедеятельность предприятия;

д) сути экологических правоотношений, складывающихся в процессе производственной деятельности организаций между ее участниками;

е) правовых основ экоаудита и экоаудиторской деятельности.

5.2.7. Аудитор должен оцениваться на предмет соответствия его знаний и навыков к постоянно повышающимся требованиям к участникам экоаудиторской деятельности. Оценка может проводиться членами аудиторской группы в процессе аудита, собеседований, наблюдения за действиями аудитора, тестирования, дискуссий по результатам проведенного аудита, а также руководством экоаудиторской организации.

5.3. Экоаудиторская организация

Основываясь на нормах, закрепленных ст.4 ФЗ «Об аудиторской деятельности», и ст.17 ФЗ «Об охране окружающей среды», правомерно определить экоаудиторскую организацию как коммерческую организацию,, осуществляющую экоаудиторские проверки и оказывающая сопутствующие экоаудиту услуги. В целях охраны окружающей среды и создаваемые в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества.

5.4. Независимость аудиторов-экологов

5.4.1. Аудиторы не могут быть акционерами, учредителями, участниками аудируемых организаций.

5.4.2. При оказании аудитором сопутствующих аудиту услуг, его независимость обеспечивается, если:

консультации аудитора не перерастают в услуги по управлению аудируемой организацией;

нет причин и ситуаций, влияющих на объективность суждений аудитора;

персонал, участвовавший в ведении документации о деятельности организации и составления отчетности, не привлекается к аудиторской проверке организации;

ответственность за содержание и отчетности принимает на себя организация.

5.4.3. Определенная зависимость аудиторов от аудиторской организации, с которой они состоят в трудовых отношениях, существует в силу того, что ответственность за результаты аудиторской деятельности законодатель возложил не столько на отдельных аудиторов, сколько на аудиторскую организацию. В этой связи руководителям аудиторских организаций следует строго и четко определять взаимосвязь зависимости и ответственности аудиторов с условиями договора с ними. Важно иметь конкретную оговорку, типа, «зависимость от аудиторской организации (в рамках трудовых отношений) не может влиять на независимость выводов аудитора по результатам проведенной проверки, но в то же время независимость в выводах должна быть совмещена с личной ответственностью аудиторов за них».

5.5. Права и обязанности аудиторских организаций и аудиторов

ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлено:

-при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;

2) проверять в полном объеме документацию, связанную с хозяйственной деятельностью аудируемой организации, а также наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

3) получать у должностных лиц аудируемой организации разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;

4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения в аудиторском заключении о достоверности отчетности в случаях:

непредставления аудируемой организацией всей необходимой документации;

выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих, либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности отчетности аудируемой организации;

5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг и не противоречащие законодательству.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством;

2) предоставлять по требованию аудируемой организации необходимую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемой организации и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемой организации и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;

5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству.

Аудиторские организации (юридические лица) обязаны:

1) соблюдать условия конфиденциальности;

2) не распространять полученные в процессе аудита сведения третьим лицам для использования этих сведений в целях предпринимательской деятельности;

3) проводить аудиторские проверки по поручению государственных органов (в соответствии с процессуальным законодательством РФ);

4) отказаться от проведения аудиторской проверки (о чем поставить в известность заказчика), а также государственный орган, если планируется проверка:

а) аудиторами, являющимися для проверяемой организации учредителями, собственниками, акционерами, руководителями, должностными лицами, несущими ответственность за соблюдение отчетности;

б) аудиторами, состоящими в близком родстве или свойстве с: учредителями; собственниками, акционерами, руководителями, должностными лицами проверяемой организации, несущими ответственность за соблюдение отчетности. Близкими родственниками и свойственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ признаются родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов;

в) аудиторскими организациями в отношении организаций, являющихся учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками этих аудиторских организаций;

г) аудиторскими организациями тех организаций, в отношении которых эти они являются учредителями, собственниками, акционерами;

д) аудиторскими организациями в отношении организаций, являющихся дочерними обществами, филиалами (отделениями) и представительствами этих аудиторских организаций; а также, если были оказаны данной организации услуги, сопутствующие экоаудиту;

б) немедленно сообщить заказчику (государственному органу, поручившему провести аудиторскую проверку), о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора или получения поручения;

7) квалифицированно проводить аудиторские проверки, а также оказывать услуги, сопутствующие аудиту.

С учетом специфики деятельности аудируемой организации может быть конкретизировано положение о праве аудитора отказаться от проведения аудиторской проверки в случае выявления обстоятельств, могущих оказать существенное влияние на его мнение о степени достоверности отчетности аудируемой организации. Тем самым аудитору предоставляется право отказаться от обязанности выдавать либо отрицательное аудиторское заключение, либо аудиторское заключение с отказом от выражения мнения о достоверности отчетности.

5.6. Ответственность за нарушение законодательства при осуществлении аудиторской деятельности

5.6.1. Ответственность аудиторов по этическому кодексу аудиторов.

Сообщество аудиторов в целом и каждый аудитор в отдельности должны осуждать неэтичное поведение отдельных аудиторов и имеют право требовать их наказания вплоть до исключения из аудиторских объединений, а также выступать с мотивированным ходатайством перед уполномоченным органом о лишении квалификационного аттестата аудитора.

5.6.2. Дисциплинарная ответственность

За совершение дисциплинарного проступка, т.е. неисполнение или ненадлежащее исполнение работником (аудитором) по его вине возложенных на него трудовых обязанностей, руководитель ау-

диторской организации и руководители ее структурных подразделений (в пределах своей компетенции) имеют право применить дисциплинарное взыскание (ст.192 Трудового кодекса РФ): замечание, выговор, увольнение по соответствующим основаниям, депремирование. Взыскание может быть применено не позднее одного месяца со дня обнаружения нарушения.

Трудовые споры рассматриваются комиссией по трудовым спорам, судом (гл.60; 61 Трудового кодекса РФ).

Наложение дисциплинарного взыскания не исключает применения при наличии правовых оснований ответственности административной, уголовной, гражданской.

5.6.3. Административная ответственность участников аудиторской деятельности

Аудиторы могут привлекаться к ответственности за совершенные ими правонарушения, за которые предусмотрены следующие виды административных наказаний: предупреждение (ст. 3.4); административный штраф (ст. 3.5); лишение специального права (ст. 3.8); дисквалификация (ст. 3.11).

ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст. 8) введена правовая категория «аудиторская тайна», но порядок отнесения к ней соответствующей информации не установлен.

За разглашение информации с ограниченным доступом экоаудитор (или экоаудиторская организация) могут быть привлечены к ответственности по ст. 13.14.

В качестве административных правонарушений в области предпринимательской деятельности предусмотрены:

осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации (ст. 14.1);

ненадлежащее управление юридическим лицом (ст. 14.21);

осуществление дисквалифицированным лицом деятельности по управлению юридическим лицом (ст. 14.23).

Ответственность аудитора-эколога за заведомо ложные пояснение, заключение (если аудитор-эколог участвует в рассмотрении дела судом в качестве соответственно специалиста или эксперта) предусмотрена ст. 17.9.

5.6.4. Уголовная ответственность участников аудиторской деятельности

Уголовная ответственность предусмотрена следующими статьями УК РФ.

1). Ст. 171 «Незаконное предпринимательство» предусматривает, что осуществление предпринимательской деятельности без регистрации, в установленных ст. 171 случаях наказывается штрафом, либо обязательными работами, либо арестом, либо лишением свободы.

2). Ст. 178 «Монополистические действия и ограничение конкуренции» предусматривает, что ограничение конкуренции путем раздела рынка, ограничения доступа на рынок, устранения с него других субъектов экономической деятельности наказываются штрафом, либо арестом, либо лишением свободы.

3). Ст. 183 «Незаконные получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну», предусматривает, что собирание сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну, путем похищения документов, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом в целях разглашения либо незаконного использования этих сведений, без согласия их владельца, совершенные из корыстной или иной личной заинтересованности, наказывается штрафом, либо лишением свободы на срок до трех лет со штрафом, либо без такового. Основные положения о сохранности сведений, содержащих коммерческую тайну, закреплены в ФЗ «О коммерческой тайне» от 29.07.2004 №98-ФЗ.

4). Ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами» предусматривает, что использование аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и

в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, - наказывается штрафом, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

5.6.5. Гражданско-правовая ответственность аудиторских организаций

Ответственность юридических лиц (кроме финансируемых собственником учреждений) определена ст. 56 ГК РФ.

1). Ответственность участников аудиторских отношений при нарушении условий заключения договора.

Реклама и иные предложения (исходящие от аудиторских организаций), адресованные неопределенному кругу лиц, рассматриваются как приглашение делать оферты, если иное прямо не указано в предложении (ст.437, ч 1 ГК РФ).

Содержащее все существенные условия договора предложение, из которого усматривается воля лица, делающего предложение, заключить договор на указанных в приложении условиях с любым, кто отзовется, признается офертой (публичная оферта) (ст. 435, ст. 437, ч.2 ГК РФ).

Порядок заключения договора в обязательном порядке определен ст. 445 ГК РФ. Установлено также, что если сторона, для которой заключение договора обязательно, уклоняется от его заключения, другая сторона вправе обратиться в суд с требованием о понуждении заключить договор (ст. 445, ч. 4 ГК РФ).

2). Ответственность аудиторской организации и аудитора возникает вследствие нарушения принятых ими на себя по договору об аудите обязательств. При толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений. Буквальное значение условия договора в случае его неясности устанавливается путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом (ст. 431 ГК РФ).

Ст. 401 ГК РФ указывает основания ответственности за нарушение обязательства.

3). Ст. 400 ГК РФ предусмотрена ограниченная ответственность: по отдельным видам обязательств и по обязательствам, связанным с определенным родом деятельности, законом может быть ограничено право на полное возмещение убытков (ограниченная ответственность).

Статьями 407, 408, 414, 416, 419 ГК РФ определены основания прекращения обязательств полностью или частично (в соответствии с этим снимается ответственность с аудиторских организаций и аудиторов): исполнением; новацией, т.е. заменой первоначального обязательства другим между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения; невозможностью исполнения (если это вызвано обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает; на основании акта государственного органа; в случае смерти гражданина (индивидуального аудитора); ликвидацией юридического лица.

Ответственность аудитора перед заказчиком аудита должна включать ответственность за:

неквалифицированное проведение проверки, когда ответственность состоит в возмещении затрат на проведение перепроверки (однако в случае совпадения основных выводов проверки и перепроверки затраты на проведение перепроверки следует относить за счет заказчика аудита, чтобы избежать злоупотреблений с его стороны);

неблагоприятные для заказчика последствия выполнения данных аудитором рекомендаций, которые, как оказалось, противоречат законам;

ущерб, нанесенный заказчику разглашением конфиденциальной информации, ставшей известной аудитору в результате проведения проверки или оказания сопутствующих аудиту услуг.

За неквалифицированное проведение аудиторской проверки, приведшей к убыткам для проверяемой организации, с аудиторской фирмы могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому органом, выдавшим удостоверение аудитора-эколога: понесенные убытки в полном объеме; расходы на проведение перепроверки; штраф.

4) Некачественное проведение экоаудита может квалифицироваться как причинение вреда юридическому лицу (заказчику аудита). Общие основания ответственности за причинение вреда предусмотрены ст. 1064 ГК РФ.

Если аудиторы являются работниками аудиторской организации, т.е. выполняют аудит на основании трудового договора (контракта), либо по гражданско-трудовому договору, если они при этом действовали или должны были действовать по заданию соответствующего юридического лица и под его контролем, и причинили вред при исполнении ими трудовых (служебных, должностных) обязанностей, то ответственность за вред несет юридическое лицо в соответствии со ст. 1068 ГК РФ.

В соответствии со ст. 1081 ГК РФ лицо, возместившее указанный вред, имеет право обратного требования (регресса) в размере выплаченного возмещения, если иной размер не установлен законом.

Способы возмещения вреда определены ст. 1082 ГК РФ. Применительно к ответственности при осуществлении аудиторской деятельности необходимо иметь ввиду обязанность возместить причиненные убытки (ст. 15 п. 2 ГК РФ).

Полная материальная ответственность экоаудитора как работника – участника трудовых отношений, основанных на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции, наступает в случае разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами (ст. 243, 7) Трудового кодекса РФ).

5.6.6. Специальная ответственность аудиторов

5.6.6.1. Ст. 16 ФЗ «Об аудиторской деятельности» предусмотрены основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора:

1) получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) несоблюдение требований статей 8 и 12 ФЗ;

4) систематическое нарушение требований, установленных законодательством РФ или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

5) подписание аудитором заведомо ложного заключения, составление которого влечет ответственность для лица, подписавшего такое заключение, аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством;

6) в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

7) нарушено требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации (ст. 15 ФЗ).

5.6.6.2. Решение об аннулировании удостоверения аудитора-эколога принимается профессиональным объединением аудиторов-экологов.

Исходя из общих принципов ответственности правонарушителя, принятых административным и уголовным законодательством, аннулирование квалификационного аттестата аудитора не освобождает его от административной и уголовной ответственности при наличии в его деяниях признаков состава административного правонарушения или состава преступления.

Не исключено, что привлечение экоаудитора к административной либо уголовной ответственности и применение к нему соответствующих санкций может послужить основанием для решения уполномоченного органа об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

5.7. Права и обязанности аудируемых организаций и (или) организаций, заключивших договор выполнения аудита (сопутствующих ему услуг)

5.7.1. Ст. 6 ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлено, что при проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания сопутствующих аудиту услуг, вправе:

1) получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

2) получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству.

5.7.2. При проведении аудиторской проверки аудируемая организация и (или) организация, заключившая договор оказания аудиторских услуг, обязана:

1) заключать договоры на проведение обязательного аудита в сроки, установленные собственником организации, либо рекомендованные компетентным органом;

2) создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия и осуществлять содействие для проведения проверки, предоставлять информацию и документацию, давать исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

3) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения области и программы аудита;

4) оперативно устранять выявленные аудиторами нарушения правил ведения и составления отчетности;

5) своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

6) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству.

5.7.3. Заказчик имеет право*: самостоятельно выбирать аудитора; перед заключением договора, в процессе проверки, после ознакомления с заключением аудитора получать от него исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, правах и обязанностях сторон; быть проинформированным о мотивации выводов аудитора.*

5.7.4. В случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам, аудируемое лицо имеет право обратиться в орган, координирующий деятельность в области аудита, для предъявления претензий к аудитору.

На основании решения суда или арбитражного суда по иску, с аудитора (или аудиторской организации) могут быть взысканы в пользу хозяйствующего субъекта понесенные им убытки в полном объеме и расходы на проведение перепроверки.

5.7.5. На аудиторскую деятельность распространяется действие норм ст. ст. 779-783 главы 39 ГК РФ «Возмездное оказание услуг». В соответствии со ст.783 ГК РФ общие положения о подряде (ст. ст. 702-727 ГК РФ) применяются к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит ст. ст. 779-783 ГК РФ, а также особенностям предмета договора возмездных услуг.

По условиям договора подряда именно и, прежде всего, заказчик данных услуг вправе оценивать их качество. Поэтому при выполнении работ (оказании услуг) и их принятии заказчиком стороны, как правило, оформляют акт о приемке-сдаче работ либо иной документ, удостоверяющий приемку (ст. 720 ГК РФ).

Принципиальное различие между договором на проведение аудита и договором подряда состоит в том, что право оценивать качество проведенной проверки заказчику аудита (либо проверяемой организации) не предоставлено.

Ст. 18 ФЗ «Об аудиторской деятельности» *такое право было предоставлено органу, координирующему аудиторскую деятельность, суду, арбитражному или третейскому суду и возникает оно лишь по результатам специально организованной перепроверки выполненных работ по аудиту при наличии выводов о их некачественности.*

5.7.6. Факт выполнения аудита надежнее подтверждать фактом передачи аудиторского заключения заказчику; при этом на экземпляре заключения, остающемся у аудитора, должна быть расписка заказчика о получении им заключения, либо (что рекомендуется в исключительных случаях) заключение отправляется заказчику по почте с уведомлением о вручении. Таким образом, по сравнению с актом о приемке-сдаче работ по аудиту «иным документом, удостоверяющим приемку» (ст. 720 ГК РФ), является полученное заказчиком заключение экоаудитора.

Передача заключения с составлением акта приемки-сдачи работ оставляет возможность оказать на аудитора давление со стороны заказчика путем отказа принять аудиторское заключение или подписать акт приемки-сдачи работ. В договоре уместно условие: «При завершении работ *«Исполнитель»* представляет *«Заказчику»* аудиторское заключение. К нему могут быть приложены и иные документы, которые аудитор сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах, исходя из условий договора и конкретных аудиторских свидетельств (доказательств), выявленных у *«Заказчика»*. Передача *«Исполнителем»* результатов работ осуществляется с составлением и подписанием акта приемки-сдачи их выполнения, а в случае представления аудиторского заключения - без акта, только с подписью представителя *«Заказчика»* на копии аудиторского заключения».

5.7.7. *Существенным условием договора о проведении аудита является цена услуг.* В соответствии со ст. 781 ГК РФ заказчик обязан оплатить оказанные услуги в сроки и в порядке, указанные в договоре возмездного оказания услуг, вне зависимости от выводов, содержащихся в заключении аудитора. Практика аудита предусматривает предварительную оплату аудиторских услуг. В договоре уместно условие, дополняющее организационную независимость аудитора и обеспечивающее его материальную независимость: «Оплата аудита производится «*Заказчиком»* как предварительный денежный задаток в размере полной стоимости заказываемых работ либо осуществляется не позже, чем в течение двух календарных дней после начала работ».

При определении стоимости экоаудита, сопутствующих ему услуг, целесообразно воспользоваться «Методикой ценообразования на платные работы и услуги природоохранного назначения», «Методикой расчета стоимости работ и услуг природоохранного назначения», «Нормами времени на производство анализов», помещенными в Приложении к приказу Госкомэкологии России № 226- 96 г., сложившимися ценами на выполнение экоаудита и соответствующих услуг, «Положением об информационных услугах в области гидрометеорологии и мониторинга загрязнения окружающей среды» (утвержденным постановлением Правительства РФ от 15.11.1997 г. № 1425).

6. Организация экоаудита

6.1. Формы и виды экоаудита

6.1.1. В практике экоаудиторской деятельности общепризнаны следующие формы экоаудита:

- *обязательный*: проводится в силу закона или нормативного правового акта, принимаемого органом исполнительной власти при соответствующей его компетенции;

- *инициативный*: проводится по рекомендациям органов исполнительной власти, уполномоченных в области охраны окружающей среды, и других инициаторов;

- *добровольный*: проводимый на основании гражданско-правового договора между заказчиком аудита и экоаудиторской организацией.

6.1.2. В зависимости от исполнителя экоаудита общепризнанны следующие виды экоаудита:

- *внутренний* (аудит «первой стороны»): проводится специалистами из состава персонала проверяемой организации или иной организации от ее имени; экоаудиторское заключение имеет юридическую значимость только в рамках проверяемой организации;

- *внешний:*

- аудит «второй стороны», проводимый сторонами, заинтересованными в деятельности аудируемй организации предприятия (например: органом управления корпоративного объединения в отношении организации, входящей в корпоративное объединение; органом административного управления юридического лица в отношении его филиала); экоаудиторское заключение имеет юридическую значимость в рамках корпоративного объединения;

- аудит «третьей стороны», проводимый независимой экоаудиторской организацией или индивидуальным аудитором-экологом; экоаудиторское заключение имеет юридическую значимость во взаимоотношениях проверяемой организации с заинтересованными сторонами, включая природоохранные органы, судебные органы, граждан и их объединения, инвесторами, страховщиками и т.д.;

- *комплексный*: всех видов основной производственной деятельности и Деятельности по жизнеобеспечению аудируемой организации;

- *совместный*: проводится одновременно несколькими независимыми экоаудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами-экологами;

- *плановый (внеплановый)*.

6.2. Область экоаудита

Включает в себя анализ следующих данных об аудируемой организации:

- местоположение и тип промышленных объектов (площадочный, линейный и т.д.), входящих в состав организации;

- организационно-штатная структура административного управления (наличие филиалов, обособленных структурных подразделений и т.д.);

- вид основной деятельности (производство и передача электроэнергии, оперативно-диспетчерское управление, ремонт, сервис и т.д.), общие технологические схемы, включая оборудование и промышленные средства;

- состав и технологические процессы вспомогательных систем, обеспечивающих жизнедеятельность организации;

- организация деятельности в области природопользования, охраны окружающей среды, обеспечения техногенной, энергетической и экологической безопасности, защиты от чрезвычайных ситуаций;

- состояние техногенной обстановки и окружающей среды на близлежащей территории.

6.3. Цель экоаудита

Целью экоаудита является выражение мнения о соответствии деятельности организации в области природопользования, охраны окружающей среды, обеспечения техногенной, энергетической и экологической безопасности, защиты от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера требованиям нормативов и нормативных документов, международных стандартов и о достоверности государственной статистической отчетности организации при осуществлении указанной выше деятельности.

Аудитор выражает свое мнение во всех существенных отношениях.

6.4. Объем экоаудита

Объем экоаудита – это совокупность взаимоувязанных аудиторских процедур, документированных правилами, стандартами экоаудиторской деятельности, применение которых обязательно в соответствии с планом и программой аудита для сбора аудиторских доказательств и подготовки экоаудиторского отчета и экоаудиторского заключения и для достижения цели экоаудита в конкретных условиях его проведения.

6.5. Методические основы экоаудита

Методология проведения экоаудита основана на:

- представлении аудируемой организации как «продукционной системы»;

- использовании «процессного подхода» к анализу деятельности аудируемой организации путем анализа основных производственных технологических процессов и технологических процессов обеспечения жизнедеятельности предприятия (водо-, тепло-, энергоснабжения, молниезащиты, электрохимзащиты и т.д.), выполняемых с использованием соответствующего оборудования, средств, устройств и т.д. и оказывающих воздействие на окружающую среду;

- использовании результатов инвентаризации воздействия на окружающую среду и источников воздействия со стороны окружающей среды на персонал, сырье, производственные процессы, оборудование и т.д.;

- использование результатов производственного контроля (экологического; земельного; обращения с отходами; состояния атмосферного воздуха и водных объектов и т.д.);

- использование результатов работы формируемых в аудируемой организации комиссиями по чрезвычайным ситуациям, пожарно-технической, постоянно действующей комиссией по промышленной безопасности и иными;

- использование результатов государственного экологического контроля, актов, заключений и предписаний надзорных органов.

6.6. Формирование экоаудиторской группы

6.6.1. Для проведения аудита формируется аудиторская группа с учетом компетентности аудиторов, необходимой для достижения целей аудита. Если аудит проводит один аудитор, он должен выполнять обязанности руководителя аудиторской группы.

6.6.2. Экоаудиторская группа:

- руководитель экоаудиторской группы – аудитор-эколог, имеющий дополнительные знания и навыки по руководству аудитом для его результативного и эффективного проведения и подготовленный к выполнению процедур аудита;

- аудитор-эколог - лицо, обладающее компетентностью для проведения аудита;

- технический эксперт - лицо, предоставляющее аудиторской группе свои знания по специальным вопросам, которые могут возникнуть в процессе проверки;

- наблюдатель (при необходимости) - представитель проверяемой организации (или вышестоящей организации), свидетельствующий соответствие процедур аудита руководящим указаниям по аудиту;

- аудитор-стажер - лицо, прошедшее требуемую теоретическую подготовку по специальной образовательной программе и приобретающий необходимый практический опыт под руководством руководителя аудиторской группы;

- сопровождающие лица – специалисты, назначенные проверяемой организацией, оказывающие помощь аудиторской группе: обеспечивать контакты и время для бесед, свидетельствовать в ходе аудита от имени проверяемой организации; предоставлять разъяснения при сборе информации, а также обеспечивать соблюдение членами аудиторской группы правил по безопасности.

6.6.3. При формировании аудиторской группы необходимо учитывать:

а) вид, цели, область, объем, критерии и предполагаемую продолжительность аудита;

б) необходимость обеспечения независимости аудиторской группы от проверяемой организации;

в) возможности для сотрудничества с персоналом проверяемой организации;

г) понимание специфики деятельности и прежний опыт организации.

6.6.4. Заказчик имеет право требовать замены аудиторов по объективным причинам (аудитор ранее работал в проверяемой организации или же оказывал ей услуги по консалтингу; предыдущее неэтичное поведение аудитора и т.д.).

6.6.5. Состав аудиторской группы и назначение ее руководителя закрепляются приказом руководителя экоаудиторской организации.

6.7. Планирование экоаудита

6.7.1. Экоаудиторская организация и индивидуальный аудитор-эколог обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

6.7.2. Планирование экоаудита предполагает формулировку его цели, конкретизацию области, объема, методологического обеспечения, критериев, последовательности проведения для того, чтобы он был выполнен с минимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между аудиторами.

6.7.3. Затраты времени на планирование зависят от масштабов деятельности аудируемой организации, сложности аудита, опыта работы аудиторов с организациями, ранее проверяемыми аудиторами, а также знания ими специфики ее деятельности.

6.7.4. Руководитель аудиторской группы (аудитор) вправе обсуждать план аудита с руководством аудируемой организации для повышения эффективности аудита и координации выполнения аудиторских процедур с работой персонала.

Ответственность за качество и своевременность разработки плана несет руководитель аудиторской группы.

6.7.5. Получение предварительной информации о деятельности аудируемой организации является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить факторы, которые могут оказывать существенное влияние на документацию организации и на формирование его суждения о соответствии ее деятельности законодательству.

План аудита должен быть достаточным для разработки программы и планов-графиков аудита.

6.7.6. При разработке плана рекомендуется принимать во внимание предварительно полученную информацию о следующих факторах:

а) экономические факторы и условия в отрасли (корпоративном объединении), специфику деятельности, финансовое состояние; структура управления деятельностью организации;

б) возможность (в том числе по опыту ранее проведенных аудитов) существенных искажений или недобросовестных действий персонала организации;

в) уровень компьютеризации системы документооборота и ее особенностей;

г) возможность и целесообразность привлечения других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемой организации;

д) возможность и целесообразность привлечения технических экспертов в связи с уникальностью и сложностью технологических процессов и оборудования производства;

е) возможность и целесообразность оказания аудируемой организации сопутствующих экоаудиту услуг.

6.7.7. План аудита утверждается заказчиком, подписывается руководителем аудиторской группы.

В случае, если аудируемая организация не является заказчиком аудита, план также согласовывается с ее руководителем.

Примерная форма плана экоаудита представлена в приложении 2.

6.8. Программа экоаудита.

6.8.1.Руководителю аудиторской группы (аудитору) необходимо составить и документально оформить программу аудита, конкретизирующую план проведения аудита.

Программа аудита является основой для выбора процедур аудита, а также средством проверки надлежащего выполнения аудита.

6.8.2. В процессе подготовки программы аудитор обязан принимать во внимание:

- требования законодательства в области производственной деятельности организации природопользования, охраны окружающей среды, обеспечения техногенной, энергетической и экологической безопасности и защиты от ЧС;

- требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки;

- временные рамки выполнения процедур проверки;

- необходимость координации взаимодействия с персоналом аудируемой организации;

- целесообразность привлечения технических экспертов;

- специфику условии деятельности организации.

6.8.3. План аудита и программа аудита конкретизируются планом-графиком аудита и при необходимости уточняются в ходе аудита.

Планирование аудитором собственной работы осуществляется с учетом обстоятельств или неожиданных результатов, полученных в ходе выполнения аудиторских процедур.

Причины внесения значительных изменений в план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

6.8.4. Содержание аудита:

- определяется многофункциональностью и масштабностью деятельности проверяемой организации, количеством аудируемых подразделений, требованиями к их природоохранной деятельности, природопользованию, обеспечению безопасности и защиты от ЧС с учетом состояния экологической обстановки в регионах; наличием особо охраняемых природных объектов, памятников культурного наследия, ограничений на промышленно-хозяйственную деятельность в местах проживания малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ;

- зависит от частоты аудитов, заключений по результатам предыдущих аудитов, существенных изменений видов деятельности организации, мнения заинтересованных сторон, в частности, граждан и их объединений, высказанных в ходе общественных обсуждений (слушаний, сходов, местных референдумов и т.д.).

Примерные программа и план-график аудита приведен в приложениях 3 и 4.

6.9. Критерии экоаудита и представляемая аудируемой организацией (предприятием) документация

Критерии экоаудита – совокупность требований, закрепленных нормативными правовыми актами и стандартами в области природопользования, охраны окружающей среды, техногенной, энергетической и экологической безопасности, защиты от ЧС природного и техногенного характера, устойчивого развития, а также принятых организацией экологически ориентированных обязательств, декларируемых ею в экологической политике. Критерии экоаудита (перечень нормативных актов) и перечень представляемой аудируемой организации документации дан в приложении 5.

6.10. Ресурсы для программы экоаудита.

При подготовке предложений по ресурсам для обеспечения проведения аудита руководство организации учитывает:

- цели, объем и область аудита;

- требуемые финансовые ресурсы для проведения аудита;

- степень разработки методов проведения аудитов;

- наличие аудиторов-экологов из числа специалистов организации, имеющих сертификаты на право проведения внутренних аудитов и обладающих необходимой компетентностью;

- возможности привлечения технических экспертов;

- степень подготовленности персонала к проведению аудита;

- время на переезд аудиторов, их обустройство и необходимые условия обеспечения их деятельности.

6.11. Внедрение программы экоаудита состоит в следующем:

- подготовка проекта распоряжения руководства проверяемой организации о сроках проведения, цели, объеме и области аудита, предполагаемом руководителе и составе аудиторской группы;

- рассылка копий плана, программы, планов-графиков, рекомендованных перечней критериев и документации, представляемой аудируемыми подразделениями;

- установление сроков подготовки организации к проведению планового аудита;

- подготовка необходимых ресурсов для проведения аудита.

6.12. Ответственность за управление программой экоаудита.

Ответственность за управление программой аудита возлагается на:

- представителя высшего руководства организации - за несвоевременное утверждение программы, не обеспеченность необходимыми ресурсами (финансовыми, техническими, кадровыми и т.д.);

- аудиторов – за некачественное выполнение ими процедур аудита вследствие недостаточности записей для подготовки обоснованных отчета и экоаудиторского заключения;

- руководителя аудиторской группы – за отсутствие надлежащего руководства аудиторской группой и недостаточную обоснованность выводов по результатам аудита;

- персонала аудируемой организации – за несвоевременное представление и недостоверность документации о деятельности организации в области природопользования, охраны окружающей среды, обеспечения техногенной и экологической безопасности и защиты от чрезвычайных ситуаций;

- наблюдателя – за «невскрытие» отступлений участников аудита от установленных процедур аудита, программы, плана;

- технических экспертов – за недостаточно обоснованные заключения по специальным вопросам, возникающим в ходе аудита;

- сопровождающих лиц – за необеспеченность аудиторской группы необходимыми условиями для проведения аудита (контактов с персоналом, посещения рабочих мест, оказания помощи при сборе информации).

7. Проведение экоаудита

7.1. Установление первоначального контакта с аудируемой организацией.

При проведении внешнего аудита первоначальный контакт с организацией устанавливает руководитель аудиторской группы в процессе вводного (вступительного) совещания с руководством организации.

Вводное совещание проводит руководитель экоаудиторской группы.

Цель вводного (вступительного) совещания:

- подтверждение полномочий проведения экоаудита;

- определение правил обеспечения безопасности аудиторами при посещении производственных подразделений;

- определение каналов обмена информации и объема информации, которую следует сообщать руководству аудируемой организации, включая:

а) организационно-методический подход аудитора к проведению аудита; обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемой организации;

б) выбор или изменение руководством аудируемой организации технологических операций, состава оборудования и т.д., которые могут оказать существенное влияние на соответствие деятельности организации законодательству;

в) возможное влияние на документацию и отчетность аудируемой организации каких-либо значимых рисков и внешних факторов, (например, судебных разбирательств);

г) существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемой организации обеспечить соответствие деятельности требованиям законодательства;

д) разногласия аудитора с руководством аудируемых подразделений по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения важности этого вопроса и сведения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет;

е) предполагаемые модификации аудиторского заключения;

- установление порядка доступа к информации, в том числе, содержащей сведения конфиденциального характера;

- согласование присутствия наблюдателей и сопровождающих;

- согласование критериев принятия решения о значимости выявленных отклонений, об оценке эффективности аудита, о форме заключения по результатам аудита;

- определение регулярности и целесообразности встреч руководства с экоаудиторской группой;

- согласование даты заключительного совещания.

Рекомендуемая форма протокола приведена в приложении 6.

7.2. Анализ документации, представляемой аудируемой организацией.

Цель анализа: подтвердить наличие документации, необходимой для проведения аудита, оценить ее полноту, достоверность и правильность оформления.

Анализ документации проводится в соответствии с учетом вида и масштаба деятельности организации (подразделения), целей и области аудита, отчетов по предыдущим аудитам.

Результаты анализа документации могут быть представлены в виде раздела отчета.

Если документация признана неадекватной требованиям по ее содержанию и оформлению, то руководитель аудиторской группы информирует об этом представителя высшего руководства организации.

Принимается решение о продолжении экоаудита или о приостановлении его до устранения выявленных отклонений (несоответствий).

7.3. Подготовка к проведению аудита «на месте» (в структурном подразделении).

Подготовка состоит:

- в корректировке планов-графиков аудита с руководителями аудируемых подразделений;

- в уточнении разграничения ответственности аудиторов за аудит подразделений, технологических участков или технологических процессов;

- в подготовке рабочих документов для регистрации материалов аудита. Использование ранее подготовленных рабочих документов не должно ограничивать объем проверок, которые могут быть скорректированы по результатам анализа собранных во время аудита данных.

7.4. Проведение аудита «на месте» (экспертиза документации).

Основные элементы аудита:

- предварительное совещание с руководством проверяемого подразделения в целях: обсуждения и подтверждения скорректированного плана-графика аудита; времени проведения опросов; ознакомления с методами и процедурами аудита, включая классификацию отклонений (несоответствий); информирования о порядке рассмотрения апелляций по процедурам проведения аудита или выводов по его результатам;

- в случаях проведения анализа документации и экспертизы документации на месте без длительного перерыва между ними допустимо не проводить предварительного совещания с руководством подразделений при условии, что соответствующие вопросы обсуждены в процессе вводного совещания;

- обмен информацией в ходе аудита (относительно рисков, связанных с безопасностью и охраной окружающей среды, о выходе из области аудита, об обстоятельствах, затрудняющих проведение аудита, о невыполнимости плана аудита и т.д.) в целях корректировки плана аудита или прекращения аудита;

- уточнение роли и обязанностей сопровождающих лиц, наблюдателей и технических экспертов;

- сбор и верификация информации в соответствии с планом-графиком и анализ соответствия показателей деятельности подразделения критериям экоаудита, подтверждаемого представленной документацией.

7.5. Документирование и поддержание записей по программе экоаудита.

7.5.1. В целях обоснованности результатов экоаудита аудитор обязан иметь достаточно представительные свидетельства экоаудита – ссылки на информацию, содержащуюся в документации организации, характеризующую ее деятельность в перечисленных выше областях и имеющую отношение к критериям аудита.

7.5.2. Аудитор должен документально оформлять записи, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и корпоративным стандартом.

7.5.3. Под документацией понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, получаемые и хранимые аудитором на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

7.5.4. Документация экоаудиторской группы должна содержать:

- план аудита;

- программу аудита;

- план-график аудита;

- результаты проверки документации и отчетности аудируемой организации (рабочие записи аудитора);

- протоколы выявленных отклонений (несоответствий);

- статус мероприятий по устранению отклонений (срочность их выполнения);

- протоколы вводного и заключительного совещания аудиторской группы с руководством аудируемых подразделений.

7.5.5. Рабочие записи используются аудитором:

- при осуществлении текущего контроля выполненной работы (итоги которой обычно подводятся в конце рабочего дня на совещании аудиторов);

- для фиксирования аудиторских доказательств, подтверждающих выводы аудитора.

7.5.6. Аудитор должен составлять рабочую документацию в форме и объеме, необходимых и достаточных для понимания выполненных им аудиторских процедур, их результатов и сделанных выводов.

7.5.7. В случаях, когда аудитор оценивал сложные принципиально важные вопросы деятельности или высказывал по ним профессиональное суждение, в рабочую документацию следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

7.5.8. Аудитор вправе определять состав и объем документации, руководствуясь своим профессиональным мнением. Вместе с тем объем документации должен быть таков, чтобы в случае передачи работы другому аудитору он смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять результаты проделанной работы и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

7.5.9. Допускается использовать графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемой организацией. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы оформлены надлежащим образом.

7.5.10. Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно правовой формы деятельности и административной структуры аудируемой организации;

- копии юридических документов, соглашений и протоколов или извлечения из них;

- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемая организация осуществляет свою деятельность;

- информацию, отражающую процесс корректировки плана-графика аудита;

- доказательства понимания аудитором документации госстатотчетности и результатов производственного экологического контроля;

- иллюстрацию наиболее важных экологических показателей деятельности организации и тенденций их изменения;

- сведения о характере, временных рамках, объеме ранее проведенных аудиторских процедур и результатах их выполнения;

- копии сообщений, направленных другим аудиторам, техническим экспертам и третьим лицам, и полученных от них ответы;

- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемой организации или обсуждавшимся с ними, выявленные существенные отклонения, письменные заявления, полученные от аудируемой организации;

- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе аудита, и сведения о действиях, предпринятых им в связи с этим;

- отклонения (несоответствия) и подтверждающие их свидетельства аудита, классифицированные и ранжированные, проанализированные руководителем аудиторской группы и руководителем аудируемого подразделения для подтверждения объективности свидетельств аудита.

7.5.11. Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы соответствовать целям аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. Рекомендуется использовать разработанные аудиторской организацией типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения, отчета, заключения, протоколов, совещаний и т.д.).

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации.

7.5.12. Рабочие документы являются собственностью аудитора.

Они могут быть предоставлены аудируемой организации по усмотрению аудитора, но не должны служить заменой каких-либо записей и документации аудируемой организации.

После подготовки экоаудиторского отчета и экоаудиторского заключения (завершения экоаудита) и при отсутствии каких-либо разногласий по форме принятого экоаудиторского заключения рабочие документы передаются экоаудиторской организации для проведения технического контроля (при необходимости) и уничтожения в надлежащем порядке.

7.6. Формирование выводов экоаудита.

7.6.1. Выводы экоаудита – это результаты анализа собранных свидетельств аудита в целях формирования заключения экоаудита о соответствии деятельности аудируемой организации законодательству, положениям, стандартам в области аудита.

7.6.2. Выводы аудита:

а) указывают на соответствие (или несоответствие) критериям аудита;

б) должны определять направления улучшения деятельности проверяемой организации.

7.7. Разработка предложений по улучшению деятельности организации

Предложения формируются с учетом выявленных отклонений и потенциала для улучшения деятельности.

В процессе аудита возможны следующие ситуации:

а) отклонений не выявлено;

б) отклонений не выявлено, но имеется потенциал для улучшения экологически ориентированной деятельности организации (подразделения);

в) выявлено отклонение, классифицируемое как несущественное (которое может быть устранено в ходе аудита);

г) выявлено отклонение, классифицируемое как существенное.

Отклонения, требующие для их устранения дополнительных ресурсов, могут рассматриваться как основа для разработки мероприятий, включаемых персоналом аудируемой организации в плановые документы (по модернизации основных технических средств, внедрению новейших технологий, разработки очистных сооружений и т.д.).

В целях выполнения мероприятий может быть рекомендовано включение в краткосрочные планы, предусматривающие необходимое финансирование работ.

В качестве направления улучшения деятельности организации может быть рекомендовано оказание сопутствующих экоаудиту услуг. Однако хозяйственное решение по реализации выданных рекомендаций принимает руководство аудируемой организации.

7.8. Заявления и разъяснения руководства аудируемой организации

7.8.1. Настоящий стандарт устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства в качестве аудиторских доказательств, процедур документального оформления заявлений и разъяснении руководства, а также действий аудитора при отказе руководства предоставить надлежащие заявления и разъяснения.

7.8.2. До завершения аудита по вопросам, существенным для аудиторских выводов (в случае невозможности получения достаточных аудиторских доказательств другим путем), аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения:

- руководства аудируемой организации о признании им своей ответственности за достоверность документации и отчетности;

- официальные заявления руководства в письменной форме или заверенную соответствующими подписями документацию и отчетность;

- решения органа, осуществляющего руководство деятельностью аудируемой организации.

7.8.3. Аудитор должен:

а) получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения руководства, используя внутренние или внешние по отношению к аудируемой организации источники информации;

б) оценить, являются ли заявления и разъяснения руководства достаточными и соответствуют ли они остальным аудиторским доказательствам, в том числе заявлениям и разъяснениям руководства по аналогичным вопросам;

в) определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявления и разъяснения.

7.8.4. Заявления и разъяснения руководства, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по существенному вопросу, помимо таких доказательств, как заявления и разъяснения руководства, и можно ожидать, что такие доказательства существуют, то данную ситуацию надлежит рассматривать как ограничение области аудита.

7.8.5. В определенных случаях заявления и разъяснения руководства могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (например, касающиеся не оформленных документально планов и намерений руководства).

7.8.6. Если заявления и разъяснения руководства противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить надежность заявлений и разъяснений руководства по аналогичным или другим вопросам.

7.8.7. Документальное оформление заявлений и разъяснений руководства аудируемой организации

7.8.7.1. Аудитор, как правило, включает в свои рабочие документы доказательства, подтверждающие факт получения им заявлений и разъяснений от руководства, в форме:

- краткого изложения бесед с руководством или материалов, предоставленных руководством в письменной форме;

- писем-представлений руководства;

- подготовленного аудитором письма, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается руководством;

- документов, подтверждающих результаты деятельности аудируемой организации (например, экземпляра отчетности, подписанного руководством).

7.8.7.2. Запрашивая у руководства письмо-представление, аудитор должен потребовать, чтобы оно было адресовано аудитору, датировано, подписано теми руководителями, которые несут ответственность за деятельность организации (в частности, генеральным директором, главным инженером или техническим директором, руководителем проверяемого подразделения).

7.8.8. Отказ руководства представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, считается ограничением области аудита. В указанном случае аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений руководства в ходе аудита, а также проанализировать, может ли отказ в представлении заявлений и разъяснений оказать влияние на аудиторское заключение.

7.9. Проведение заключительного совещания

Целью заключительного совещания является представление предварительных выводов и экоаудиторского заключения, направлений улучшения деятельности организации таким образом, чтобы они были однозначно поняты участниками совещания, а также фиксация выполнения экоаудита в полном соответствии с программой.

Участниками совещания являются представители высшего руководства организации, руководители подразделений, экоаудиторская группа и другие стороны (наблюдатели, аудиторы-стажеры, технические эксперты).

Председателем совещания является руководитель экоаудиторской группы, что подчеркивает независимость аудиторов.

Совещание должно оформляться протоколом, содержащим список присутствующих с указанием их должностей. Рекомендуемая форма протокола представлена в приложении 7.

7.10. Подготовка отчета по экоаудиту.

7.10.1. Отчет об аудите составляет руководитель экоаудиторской группы (с участием аудиторов), который несет ответственность за полноту, достоверность и доступность для понимания отчета.

7.10.2. Отчет должен быть подписан всеми аудиторами и утвержден руководителем экоаудиторской организации.

7.10.3. Срок подготовки отчета определяется в зависимости от объема аудита заказчиком и руководителем аудиторской организации.

Форма титульного листа и рекомендуемое содержание отчета представлены в приложении 8.

7.11. Экоаудиторское заключение

7.11.1.Экоаудиторское заключение: официальный документ, разрабатываемый по результатам экоаудиторской проверки, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение экоаудиторской организации или индивидуального аудитора-эколога о соответствии деятельности проверяемой

организации в области использования природных ресурсов и охраны окружающей среды, техногенной, энергетической и экологической безопасности, защиты от ЧС природного и техногенного характера требованиям законодательства, правилам, инструкциям и стандартам, а также о достоверности ее государственной статистической отчетности в указанных областях деятельности.

7.11.2. Экоаудиторское заключение имеет следующую структуру:

а) название: «*Экоудиторское заключение о деятельности»; организации»*;

б) сведения об аудируемой организации и адресате (собственник аудируемой организации, акционеры, совет директоров и т.д.);

в) сведения об экоаудиторской организации (индивидуальном аудиторе) с указанием членства в профессиональном объединении аудиторов-экологов;

г) введение;

д) область и объем аудита;

е) мнение аудиторов, представленное в одной из установленных федеральными правилами (стандартами) форм – положительное; модифицированное; отрицательное;

ж) дата аудиторского заключения;

з) подписи аудиторов.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

7.11.3. Экоаудиторское заключение должно:

- содержать краткий перечень проверенной отчетности аудируемой организации с указанием отчетного периода;

- включать заявления о том, что ответственность за ведение отчетности и ее достоверность возложена на аудируемую организацию, ответственность аудитора заключается только в выражении мнения о соответствии деятельности аудируемой организации и порядка ведения государственной статистической отчетности законодательству;

- описывать область, объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо стандартом корпоративного объединения, в состав которого входит аудируемая организация;

- содержать заявление о том, что аудит был проведен на выборочной основе с целью обеспечения разумной уверенности аудиторов в том, что представленная документация и отчетность не содержат существенных искажений;

- содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности документации и отчетности во всех существенных отношениях.

7.11.4. Для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, документация и отчетность организации отражают достоверно ее деятельность в области природопользования, охраны окружающей среды, обеспечения техногенной, энергетической и экологической безопасности, защиты от ЧС».

7.11.5. Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда был выполнен план аудита. Данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влия-

ние, которое оказали на документацию, отчетность и экоаудиторское заключение события и операции, известные аудитору, и возникшие до этой даты.

7.11.6. Аудиторское заключение должно быть утверждено руководителем экоаудиторской организации или уполномоченным им лицом. Подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, аудиторское заключение должно быть подписано только аудитором.

Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном экоаудиторской организацией (аудитором) и аудируемой организацией, но и экоаудиторская организация и аудируемая организация должны получить не меньше чем по одному экземпляру аудиторского заключения.

7.11.7. В соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности мнения аудиторов о соответствии деятельности аудируемой организации, ее документации и отчетности законодательству представляется в одной из следующих форм:

- *безоговорочно положительное мнение*, если экоаудиторская группа аудитор приходит к заключению о том, что документация и отчетность дают достоверное представление о деятельности аудируемой организации в области природопользования, охраны окружающей среды, обеспечения техногенной, энергетической и экологической безопасности, защиты от ЧС;

- *модифицированное аудиторское заключение*, если возникли факторы:

- не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемой организации и раскрытой в документации и отчетности;

- влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести *к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.*

7.11.8. Аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на документированную отчетность, но рассмотренной в пояснениях к отчетности.

7.11.9. Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

7.11.10. *Аудитор не в праве выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств*:

а) ограничен объем работы аудитора;

б) имеется разногласие с руководством относительно:

- допустимости осуществляемой деятельности, способов и приемов ее проведения;

- адекватности раскрытия информации в документации и отчетности.

Обстоятельства, указанные в подпункте «а», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в подпункте «б», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

7.11.11. *Мнение с оговоркой* должно быть выражено, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «*за исключением влияния обстоятельств...»* (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

7.11.12. *Отказ от выражения мнения* имеет место, когда ограничение области и объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности документации и отчетности.

7.11.13. *Отрицательное мнение* следует выражать только тогда, когда наличие какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для документации и отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер документации и отчетности.

7.11.14. Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к документации или отчетности.

Примерная форма экоаудиторского заключения дана в приложении 9.

8. Завершение экоаудита

8.1. Аудит завершается рассылкой отчета и экоаудиторского заключения и представлением информации, полученной по результатам экоаудита, руководству аудируемой организации и представителям ее собственника.

Информация представляет собой сведения, которые, по мнению аудитора, являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемой организации.

8.2. Руководством аудируемого организации являются лица, отвечающие за повседневное руководство ею, а также осуществление производственно-хозяйственных операций, ведение госстатотчетности (например, генеральный директор, технический директор, главный инженер и т.д.).

8.3. Представителями собственника являются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемой организации, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность ее руководства, в том числе назначать или освобождать от должности соответствующих лиц из состава руководства.

8.4**.** Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для проверяемых организаций. Это усложняет задачу по универсальному определению круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, представляющую интерес для управления аудируемой организацией. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информация, принимая во внимание управленческую структуру аудируемой организации, обстоятельства аудиторского задания и особенности законодательства, учитывая права и обязанности соответствующих лиц.

8.5. В договоре о проведении экоаудита (оказании сопутствующих услуг) может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать информацию, представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате аудита, и что он не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемой организацией, а также могут быть указаны форма, в которой будет сообщаться информация, надлежащие получатели информации, другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области производственного экологического контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства аудируемой организации, а также случаи недобросовестных действий руководства).

8.6. Взаимоотношения между аудитором и руководством организации или представителями собственника аудируемой организации должны основываться на требованиях профессиональной

этики, независимости и объективности аудиторов.

8.7. Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной или письменной форме.

8.8. Если информация сообщается в устной форме, аудитору следует документально отразить ее в рабочих документах.

8.9. Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение, то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемой организации, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены модифицированного аудиторского заключения.

8.10. Аудитор должен проанализировать, может ли какая-либо информация, полученная по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности документации и отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такая информация представляет интерес для управления аудируемой организацией, он может принять решение повторно сообщить ее представителям собственника аудируемой организации.