

GUID 5200

Activități cu o
perspectivă asupra
mediului



INTOSAI

Ghidurile INTOSAI sunt publicate de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit, INTOSAI, ca parte a Cadrului INTOSAI de Declarații Profesionale. Pentru mai multe informații, accesați www.issai.org

Document pre-IFPP – acest document a fost elaborat înainte de crearea Cadrului INTOSAI de Declarații Profesionale (IFPP) în 2016. Din acest motiv, scopul său oficial ar putea diferi de cel al unor Ghiduri de Audit INTOSAI mai recente.



INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Adoptat în 2001 ca document INTOSAI, intitulat „Ghid pentru efectuarea activităților de audit cu o perspectivă ecologică”
- 2) Încorporat în Cadrul ISSAI drept ISSAI 5110 în 2010
- 3) Conținutul revizuit în 2016
- 4) Odată cu stabilirea Cadrului INTOSAI de Declarații Profesionale (IFPP), a fost redenumit și re-etichetat drept „GUID 5200 - Activități cu o Perspectivă Ecologică”, cu modificări editoriale operate în 2019



Cuvânt înainte

Cu ocazia celui de-al XV-lea Congres INCOSAI, desfășurat în Cairo în 1995, s-a decis faptul că, utilizând Standardele de Audit INTOSAI drept bază, Grupul de Lucru INTOSAI pentru Auditul de Mediu va dezvolta un ghid compus din linii directoare și metodologii pentru desfășurarea auditurilor de mediu.

În cadrul celui de-al XVI-lea Congres INCOSAI, desfășurat în Montevideo în 1998, a fost prezentat un proiect de expunere a ghidului. În perioada post-1998 a fost elaborat un proiect amendat, folosind sugestiile și comentariile membrilor Grupului de Lucru INTOSAI pentru Auditul de Mediu. Cu ocazia celei de-a 47-a sa întrunire, ținută în Seoul în octombrie 2000, Consiliul de Conducere al INTOSAI a convenit să transforme broșura într-un document INTOSAI oficial, pe care să îl prezinte ulterior la cel de-al XVII-lea Congres INCOSAI de la Seoul, în octombrie 2001. Conform procedurii oficiale INTOSAI, broșura-proiect a fost apoi transmisă tuturor membrilor INTOSAI pentru comentarii, 25 dintre aceștia exprimând opinii.

Scopul prezentului ghid este de a oferi SAI-urilor o bază pentru a înțelege natura auditurilor de mediu până la forma la care acestea au evoluat în sfera administrației centrale. Această bază este concepută ca punct de plecare de unde fiecare SAI își poate crea o abordare proprie în ce privește îndeplinirea atribuțiilor din sfera auditului de mediu, în contextul jurisdicției și al mandatului fiecărei SAI. Baza de mai sus devine astfel un instrument foarte important în dezvoltarea ulterioară de către SAI-uri a practicii auditului de mediu.

Am onoarea de a prezenta acest ghid celui de-al XVII Congres INCOSAI. Elaborarea ghidului a fost coordonată de Oficiul Controlerului și al Auditorului General din Noua Zeelandă. Doresc să mulțumesc în special Dlui Terry McLaughlin și Dlui Martyn Pinckard pentru dedicarea și profesionalismul cu care au întocmit această broșură. De asemenea, doresc să îmi exprim recunoștința față de membrii Grupului de Lucru INTOSAI pentru Auditul de Mediu și alte SAI-uri care au contribuit la acest ghid împărtășind din experiențele lor și comentând pe marginea versiunilor de proiect.

Am speranța că această broșură va constitui un mijloc de inspirație și un instrument util pentru toate SAI-urile interesate de continuarea dezvoltării auditului de mediu.

Saskia J. Stuiveling, Președinte al Grupului de Lucru INTOSAI pentru Auditul de Mediu,
Președinte al Curții de Audit din Țările de Jos

Haga

Octombrie 2001

Grupul de Lucru INTOSAI pentru Auditul de Mediu
Președinte, Dna Saskia J. Stuiveling

Curtea de Audit a Țărilor de Jos

Membrii Grupului de Lucru INTOSAI pentru Auditul de Mediu

Austria Dr. Helmut Berger Rechnungshof	Kuweit DI Barrak Khaled Al -Marzouq Biroul de Stat pentru Audit
Brazilia DI Luciano Carlos Batista Tribunal de Contas da União	Libia Dr. Mahmoud Badi Comitetul Popular General de Control al Poporului
Camerun Mr Prof. Francois-Xavier Owona Ndougnessa Service du Contrôle	Malta Mr William Peplow Oficiul Național de Audit
Canada DI Wayne Cluskey Oficiul Auditorului General	Noua Zeelandă DI Martyn Pinckard Oficiul Controlerului și al Auditorului General din Noua Zeelandă
Republica Cehă Mr Miroslav Kruchina Oficiul Suprem de Audit	Norvegia Dna Therese Johnsen Riksrevisjonen
Chile Mr Arturo Aylwin Azocar Contraloria General de la República	Pakistan Mr Mansur Hussain Oficiul Auditorului General
Colombia Dr. David Turbay Contraloria General de la República	Paraguay Dr. Daniel Fretes Ventre Contraloria General de la Republica
Costa Rica Lic. Luis Fernando Vargas Benavides Contraloria General de la República	Peru Dna Carmen Higaonna de Guerra Contraloria General de la República
Egipt Dr. Gawdat El - Malt Organizația Centrală de Audit	Polonia DI Zbigniew Wesolowski Camera Supremă de Control
El Salvador Lic. Mauricio Machón Corte de Cuentas de la República	România DI Dr. Ioan Condor Curtea de Conturi a României
Estonia Dna Karin Kuller Oficiul de Stat pentru Audit	Federația Rusă DI Sergey P. Openishev Curtea de Conturi a Federației Ruse
Uniunea Europeană DI Francois Colling Curtea Europeană a Auditorilor	Arabia Saudită DI Tawfik Ibrahim Tafik Biroul General de Audit
Georgia DI Zurab Dvali Camera de Control	South Africa DI Graham Randall Oficiul Auditorului General
Indonezia DI M.P.S. Yoedono Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Sri Lanka DI S.C. Mayadunne Departamentul Auditorului General

Republica Islamică Iran DI Seyed Kazem Mrivalad Divan_e Moshasebat_e Keshvar	Regatul Unit Mr Joe Cavanagh Oficiul Național de Audit
Iordania Dr Abed Kharabsheh Divan Al Muhasabeh	Statele Unite ale Americii DI Steven Elstein Oficiul General de Contabilitate
Republica Coreea Dr. Jong-Nam Lee Comitetul de Audit și Inspecție	Zimbabwe DI E. Harid Oficiul Controlerului și al Auditorului General

CUPRINS

LISTA CĂSUȚELOR ȘI A TABELELOR	6
LISTA ABREVIERILOR ȘI ACRONIMELOR	7
A. CONTEXT	8
B. PLANIFICAREA AUDITULUI	12
B.1. Elemente esențiale ale auditurilor de mediu	12
B.2. Evaluarea riscului	16
C. SUBIECT	20
C.1. Auditarea performanței programelor de mediu	20
C.2. Auditarea impacturilor altor programe asupra mediului	24
C.3. Sisteme de management al mediului și rapoarte de mediu	27
C.4. Exprimarea opiniilor despre politici și programe propuse	29
C.5. Soluționarea problemelor conexe de mediu	31
D. PROIECTAREA AUDITULUI	33
D.1. Întrebări, metode și tehnici de audit	33
D.2. Stabilirea criteriilor de audit	37
D.3. Indicatori de performanță în auditul de mediu	39
D.4. Colectarea și analiza datelor și a informațiilor	41
D.5. Asigurarea impactului auditului de mediu	45

Lista Căsuțelor

Căsuța 1. CAZ DE AUDIT 1: Modelarea costurilor sociale pentru managementul calității apei	10
Căsuța 2. CAZ DE AUDIT 2: Managementul de mediu al Căilor Ferate Indiene	13
Căsuța 3. CAZ DE AUDIT 3: Un audit al externalităților – taxa de efluent în Columbia	14
Căsuța 4. CAZ DE AUDIT 4: Un audit la momentul oportun: acvacultura în UE	16
Căsuța 5. CAZ DE AUDIT 5: Riscuri de mediu pe termen lung	17
Căsuța 6. CAZ DE AUDIT 6: Îndrumări privind auditarea acordurilor multilaterale de mediu	21
Căsuța 7. CAZ DE AUDIT 7: Dezvoltarea infrastructurii	24
Căsuța 8. CAZ DE AUDIT 8: Sunt organizațiile din sectorul public deschizătoare de drumuri?	28
Căsuța 9. CAZ DE AUDIT 9: Examinarea activităților curente	30
Căsuța 10. CAZ DE AUDIT 10: Campanie de informare menită să prevină degradarea solului	32
Căsuța 11. CAZ DE AUDIT 11: GIS în activitatea de audit	35
Căsuța 12. CAZ DE AUDIT 12: Apa și metodologiile de audit	37
Căsuța 13. CAZ DE AUDIT 13: Datele și auditurile de mediu	42
Căsuța 14. CAZ DE AUDIT 14: Folosirea cunoștințelor experților	43
Căsuța 15. CAZ DE AUDIT 15: Exemple de audituri de cooperare	44
Căsuța 16. CAZ DE AUDIT 16: Eforturile daneze în Arctica	46
Căsuța 17. Al 7-lea sondaj INTOSAI privind auditul de mediu	48
Căsuța 18. CAZ DE AUDIT 17: Follow-up al rezultatelor auditului de mediu	48

Lista Abrevierilor și Acronimelor

BATNEEC: Cost Cele mai bune tehnologii disponibile care nu presupun costuri excesive

DOE: Departamentul de Energie

ECETOC: Centrul European pentru Ecotoxicologia și Toxicologia Substanțelor Chimice

SEE: Spațiul Economic European

EMAS: Schemă de Management Ecologic și Audit

UE: Uniunea Europeană

EUROSAI: Organizația Europeană a Instituțiilor Supreme de Audit

GAO: Oficiul General de Contabilitate

GIS: Sistemul de Informații Geografice

INTOSAI: Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit

IR: Căile Ferate Indiene

ISSAI: Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit

MEA: Acord Multilaterale de Mediu

MPI: Indicatori ai Performanței de Management

NAO: Oficiul Național de Audit

NAOF: Oficiul Național de Audit al Finlandei

NGO: Organizație non-guvernamentală

OAG Canada: Oficiul Auditorului General al Canadei

OCDE: Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

OPI: Indicatori de Performanță Operațională

PASAI: Asociația Pacifică a Instituțiilor Supreme de Audit

SAI: Instituții Supreme de Audit

TCU: Curtea Federală de Conturi a Braziliei

UNEP: Programul Națiunilor Unite pentru Mediu

UNFCCC: Convenția-Cadru a Organizației Națiunilor Unite privind Schimbările Climatice

WGEA: Grupul de Lucru pentru Auditul de Lucru

OMS: Organizația Mondială a Sănătății

A

CONTEXT

- 1) Standardele și liniile directoare profesionale sunt esențiale pentru credibilitatea, calitatea și profesionalismul auditului în sectorul public. Cadrul INTOSAI de Declarații Profesionale (IFPP), elaborat de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI), urmărește să promoveze audituri independente și eficiente și oferă sprijin membrilor INTOSAI în formularea propriei abordări profesionale în conformitate cu mandatele lor, precum și cu legile și reglementările naționale.
- 2) *ISSAI 100 – Principii Fundamentale ale Auditului în Sectorul Public* precizează în sens general principiile fundamentale ale auditului în sectorul public și definește aplicabilitatea relevantă a standardelor ISSAI. *ISSAI 300 – Principiile Auditului Performanței* folosește drept punct de plecare și dezvoltă suplimentar principiile fundamentale din ISSAI 100 pentru a le adapta la contextul specific al auditului performanței. ISSAI 300 se va cita și interpreta în corelare cu ISSAI 100, care se aplică și pentru auditul performanței.
- 3) De asemenea, *ISSAI 3000 – Standardul Auditului Performanței*, *GUID 3910 Concepte Centrale pentru Auditul Performanței* și *GUID 3920 – Procesul Auditului Performanței* descriu caracteristicile și principiile auditului performanței și asigură fundamentul bunelor practici de audit al performanței.
- 4) GUID 5200 vizează efectuarea activităților de audit cu o perspectivă ecologică și aparține grupului de linii directoare pe teme specifice care au fost elaborate de către Grupul de Lucru INTOSAI pentru Auditul de Mediu (WGEA). Documentul reflectă experiențele Instituțiilor Supreme de Audit (SAI) și operează ca instrument menit să sprijine auditorii în efectuarea auditurilor, cu accent pe latura ecologică și furnizarea bunelor practici.

- 5) Accentul pus pe mediul înconjurător este justificat de faptul că, în comparație cu alte domenii de politici, problemele de mediu prezintă anumite caracteristici specifice, precum natura complexă a problemelor și a impacturilor asociate pe termen lung. Exemple sunt oferite în secțiunea „De ce sunt importante Auditurile de Mediu”, în documentul de discuție „Cum sporim impactul of Auditurilor Performanței de Mediu”¹.
- 6) Cu toate că rolul SAI-urilor în procesul dezvoltării durabile nu este subiectul prezentului GUID, se recomandă SAI-urilor care efectuează audituri de mediu să adopte o abordare mai vastă privind dezvoltarea durabilă (vezi *GUID 5202 Dezvoltarea Durabilă: Rolul Instituțiilor Supreme de Audit*), întrucât auditurile de mediu abordează frecvent aspecte sociale, economice și legate de generațiile viitoare.
- 7) Prezentul ghid are la bază principiile general acceptate ale auditului performanței, în forma lor introdusă de ISSAI 300, și bunele practici curente din auditurile de mediu. Vizează în principal problemele de mediu în contextul auditurilor performanței și a fost întocmit pentru a servi necesităților din acest domeniu.
- 8) Dată fiind varietatea tematicii și a obiectivelor auditurilor de mediu, un audit de mediu, în contextul auditului performanței, poate reflecta conformitatea cu cadre legislative și de reglementare drept componentă a auditului. *GUID 5201 Auditul de Mediu în Contextul Auditurilor Financiar și de Conformitate* descrie suplimentar problemele de mediu în contextul auditului financiar și al celui de conformitate.
- 9) O SAI nu trebuie să dețină un mandat specific pentru a desfășura audituri de mediu, putându-le efectua în baza autorizației generale de a efectua audituri ale performanței sau de conformitate. După cum indică rezultatele sondajului INTOSAI WGEA din 2012, SAI-urile reușesc să identifice mai bine modurile în care mandatele lor tradiționale se pot aplica pentru a examina politici sau programe de mediu².

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

² Rezultatele celui de-al 7-lea sondaj INTOSAI WGEA din 2012 sunt disponibile la: <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=g00jYuM7WEM%3d&tabid=129&mid=569>

- 10) Auditul de mediu se definește, de obicei, drept un audit al performanței, de conformitate sau financiar, care verifică abordarea adoptată de organisme responsabile (de ex. guverne) cu privire la o anumită problemă de mediu sau politici sau programe de mediu, precum și la performanța lor în gestionarea problemelor de mediu. Totuși, o perspectivă ecologică poate fi integrată în orice audit. De exemplu, un audit pe marginea aspectelor de sănătate publică ar putea include o legătură clară cu poluarea mediului înconjurător. De aceea, limitarea poluării ar putea fi deosebit de valoroasă pentru cetățeni, crescând nivelul de bunăstare al unei societăți și atrăgând economii financiare considerabile, după cum se detaliază în cazul de audit de mai jos.

Căsuța 1. CAZ DE AUDIT 1: Modelarea costurilor sociale pentru managementul calității apei

SAI din Indonezia (BPK) a finalizat în 2014 un audit care a evaluat eficacitatea activităților unei agenții guvernamentale în bazinul hidrografic al râului Brantas. Pentru a calcula efectele unei scăderi a calității apei, BPK a utilizat o metodă de modelare pentru a estima costurile economice și sociale ale poluării. Modelul descrie relația dintre nivelul de poluanți acvatici din corpurile de apă (de ex. râuri) și costurile de producție pentru companiile de apă care folosesc acele corpuri de apă drept materie primă. Auditul a constatat o creștere a costurilor de epurare a apei pe măsură ce tot mai mulți poluanți pătrund în râu. Acest lucru atrage creșterea taxelor, cu efect disproporționat asupra populației sărace. Cu ajutorul modelului, au fost calculate costurile economice și sociale. Concluzia BPK a fost aceea că factorii de decizie ar putea include acest cost social într-o analiză cost-beneficiu a diverselor politici de creștere economică. În plus, Administrațiile Centrale Districtuale vor ține cont de faptul că veniturile fiscale produse de creșterea economică rapidă ar putea fi depășite de costurile sociale crescute atrase de degradarea mediului.

- 11) Secțiunea de context de mai sus oferă o introducere în conceptele generale ale ghidului, în timp ce următoarele trei secțiuni se axează pe planificarea, subiectele și proiectarea aplicabile auditurilor de mediu pe baza practicilor actuale. Sunt furnizate exemple relevante de audituri ale performanței de mediu din întreaga lume. Surse de studii de caz suplimentare sunt pagina web INTOSAI WGEA³ și Buletinul informativ Greenlines⁴.

³ <http://www.environmental-auditing.org/Home/EnvironmentalAuditsWorldwide/AuditsbyIssue/tabid/125/Default.asp>

⁴ <http://www.environmental-auditing.org/Home/GreenlinesNewsletter/tabid/100/Default.aspx>

- 12) Prima secțiune din prezentul GUID introduce elemente esențiale în planificarea unui audit de mediu, de ex. abordarea de audit axată pe performanța atinsă, precum și identificarea riscurilor de mediu, plus factori de luat în calcul pentru a maximiza valoarea unui audit de mediu.
- 13) Secțiunea a doua descrie subiectele de audit de mediu cel mai frecvent identificate, în mod deosebit, performanța programelor de mediu și posibilul lor impact ecologic, sistemele de management de mediu și procedurile lor de raportare, precum și posibile evaluări ale politicilor și programelor propuse de mediu. De asemenea, este promovată și performanța aspectelor conexe de mediu, precum problemele de mediu influențate de multiple instituții sau programe.
- 14) Cea de-a treia secțiune prevede elementele specifice de proiectare a auditurilor de mediu, de ex. întrebări, metode și tehnici de audit, criteriile de audit și colectare de date. Secțiunea tratează și indicatorii performanței de mediu și posibile impacturi ale auditurilor de mediu.

B

PLANIFICAREA AUDITULUI

B.1. ELEMENTE ESENȚIALE ALE AUDITURILOR DE MEDIU

- 15) Întrucât problemele de mediu sunt deseori complexe prin natura lor, SAI-urile pot aplica în mod inovator diverse metode și tehnici dezvoltate în alte discipline pentru a planifica și desfășura audituri de înaltă calitate⁵.
- 16) În procesul planificării unui audit, se va reține faptul că diferite domenii de politici și organizații produc un impact asupra mediului și, drept consecință, politica, operațiunile și managementul acestora ar putea reprezenta subiecte. De exemplu, organizațiile ale căror operațiuni afectează în mod direct sau indirect mediul înconjurător, dacă astfel de operațiuni ar putea avea efecte pozitive, precum protejarea naturii, sau negative, precum activități poluante sau utilizarea nesustenabilă a resurselor naturale. Cazul de mai jos constituie un exemplu de auditare a gestiunii ecologice realizate în cadrul Căilor Ferate Indiene, cu efecte și în alte domenii de politici de mediu.

⁵ GUID 3920, secțiunea „Selectarea unei teme de audit în cadrul procesului de planificare strategică”.

Căsuța 2. CAZ DE AUDIT 2: Managementul de mediu al Căilor Ferate Indiene

SAI din India a evaluat impactul ecologic al Căilor Ferate Indiene (IR), ale căror rute acoperă o distanță de 65.000 de km și deservește 7,6 milioane de pasageri și aproximativ un miliard de tone de mărfuri pe an⁶. IR este un important consumator de energie și generator de deșeuri, precum și de poluare a aerului, a apei și sonoră. Auditul a constatat că IR însă nu dispune de linii directe cuprinzătoare pe probleme de mediu. Majoritatea gărilor necesită dotare cu stații de epurare a efluenților. Folosirea surselor neconvenționale de energie trebuie să fie optimizată și se impun măsuri de reducere a arderii și debarasării deșeurilor. În ultimul rând, și animalele trebuie luate în considerare, mulți elefanți, de exemplu, pierzându-și viața călcați de tren.

Dificultăți în desfășurarea auditului a ridicat formularea criteriilor de audit. În cadrul IR nu există o unitate separată de management pentru elaborarea politicilor sau a ghidurilor pe probleme de mediu.

Prin urmare, SAI din India a recurs la criteriile generale de mediu și a extrapolat criteriile din diferite legi, reguli și regulamente emise de către guvern. S-au dovedit utile și cele mai bune practici, inclusiv utilizarea toaletelor ecologice sau a sistemelor de colectare a apelor pluviale.

- 17) În funcție de subiect, economicitatea, eficiența sau eficacitatea, i.e. cei 3 „E” ai guvernantei, și cheltuielile publice pot fi controlate în oricare dintre domeniile relevante de politici. Un audit de mediu se aplică, de exemplu, organizațiilor care colectează și produc date și informații despre mediul înconjurător și au putere de a monitoriza și controla acțiunile ecologice ale altora. Subiectul va fi detaliat în paragrafele 27-56.
- 18) Dintr-o perspectivă economică, problemele de mediu sunt frecvent întâmpinate de disfuncționalități ale pieței⁷, însemnând faptul că nu sunt integral recuperate costurile activităților care deteriorează mediul înconjurător. Se înțelege că nu este întotdeauna ușor să atașăm o etichetă de preț aerului curat sau unei priveliști minunate. Prin urmare, este important pentru auditori să ia în considerare impacturile indirecte și costurile indirecte

⁶ http://saiindia.gov.in/english/home/Our_Products/Audit_Report/Government_Wise/union_audit/recent_reports/union_performance/2014/Railway/Report_23/Report_23.html

⁷ Pentru mai multe informații, vezi publicația INTOSAI WGEA privind Instrumentele de Piață pentru Protecția și Managementul Mediului (2016)

asociate problemelor de mediu (vezi Cazul de Audit 3 de mai jos și GUID 5201, Cazul de Audit 1: Servicii de ecosistem). Pentru a gestiona astfel de efecte externe asupra mediului, guvernele au implementat tot mai multe taxe de mediu, tarife și subvenții ecologice, precum și scheme de limitare și tranzacționare, de exemplu pentru emisii de dioxid de carbon. Dacă aceste sisteme sunt implementate, auditarea economicității, eficienței și eficacității acestor sisteme constituie o abordare posibilă pentru SAI-uri.

Căsuța 3. CAZ DE AUDIT 3: Un audit al externalităților – taxa de efluent în Columbia

SAI din Columbia a auditat diferite instrumente economice, financiare și fiscale din sfera gestiunii guvernamentale în intervalul 2008 - 2012, inclusiv taxe de efluent, taxe de exploatare forestieră, certificate de mediu și deduceri fiscale pentru investiții în protecția mediului.

Taxa de efluent este unul dintre principalele instrumente de reglementare din Columbia, conceput pentru a evita atingerea unor nivele ridicate de poluare acvatică, dar și o importantă sursă de finanțare pentru instituțiile statului cu atribuții de management ecologic la nivelul bazinelor hidrografice. Auditul privind taxele de efluent a evaluat conceptul și eficiența (facturarea și colectarea) taxelor și impactul acestora în ce privește îmbunătățirea calității apei.

Analiza a identificat numeroase neconcordanțe între datele utilizate în facturări și datele referitoare la deversări declarate de agenți abilitați. Rapoartele SAI au indicat faptul că instrumentul nu a fost eficient în prevenția și atenuarea poluării și rămas fără impact în ce privește redresarea calității apei. Astfel, instrumentele economice de management ecologic nu au putut modifica logica factorilor de poluare, devenind în cele din urmă doar o altă sursă de finanțare pentru autoritățile de mediu, cu impact zero asupra redresării resurselor de apă.

În cadrul auditului, principala dificultate a fost lipsa informațiilor privind implementarea instrumentului: concentrații de poluanți, debite, puncte georeferențiate ale surselor de poluare și calitatea apei în corpurile de apă destinate. Pentru a optimiza evaluarea, este esențială existența unor date istorice care pot fi comparate cu cele declarate. Dacă este posibil, evaluarea se va efectua la nivelul bazinului hidrografic, ținând cont de măsurile fiecăreia dintre autoritățile de mediu și indicatorii de calitate a apei, pentru a se măsura eficacitatea instrumentului.

- 19) Pe durata planificării, auditorii aleg o abordare axată pe rezultate, problemă sau sistem, sau o combinație a acestora, pentru a facilita o proiectare cât mai solidă a auditului⁸. Auditorii vor selecta, totuși, subiectele cu un grad ridicat de impact ecologic, social, economic sau politic și de vizibilitate în ideea de a identifica modul în care aspectele, procesele sau sistemele supuse verificării pot fi îmbunătățite.
- 20) Când planifică auditarea unui program de mediu, o SAI va ține cont de performanța și posibilele riscuri asociate materializării conceptelor de economicitate, eficiență și eficacitate. Auditul își orientează examinarea preponderent asupra unor probleme asociate celor 3 „E” sau unei combinații a acestora, în funcție de riscurile semnificative de mediu pe care le va aborda auditul, precum și de pragul de semnificație, relevanța și auditabilitatea acelor probleme.
- 21) Pentru a realiza un impact cât se poate de vizibil al auditului de mediu, auditorul trebuie să asigure urmărirea în general a caracterului de actualitate în etapa de planificare a auditului⁹. Auditorul va lua în considerare posibilul impact al raportului asupra legislației viitoare, precum și agendele politice. Cazul de mai jos oferă un exemplu de audit planificat în timp util.

⁸ INTOSAI-P 20 *Principii ale Transparenței și Responsabilității*, (principiul 8) și ISSAI 300 (paragraful 39)

⁹ Curtea Europeană a Auditorilor (2014). *Eficacitatea sprijinului oferit acvaculturii prin Fondul European pentru Pescuit*. http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR14_10/QJAB14010ENC.pdf

Căsuța 4. CAZ DE AUDIT 4: Un audit la momentul oportun: acvacultura în UE

Oul dintre obiectivele politicii comune în domeniul pescuitului în Uniunea Europeană (UE) este de a încuraja dezvoltarea durabilă a acvaculturii. În 2014, Curtea Europeană a Auditorilor a verificat dacă măsurile Fondului European pentru Pescuit au fost bine concepute și corect implementate și prezentau rentabilitate¹⁰.

Fiind cunoscută perioada de pregătire a planurilor strategice multianuale ale Statelor Membre UE privind dezvoltarea acvaculturii, precum și perioada de proiectare a noului Fond Maritim și pentru Pescuit 2014-2020 al UE, auditul a fost planificat și sincronizat astfel încât rezultatele sale să fie introduse în aceste două scheme.

Auditul a constatat faptul că, la nivelul UE, măsurile menite să sprijine dezvoltarea durabilă a acvaculturii nu fuseseră concepute și monitorizate corespunzător. De exemplu, la nivel de Stat Membru, lipseau strategiile coerente. Astfel, pentru perioada până în 2013, a existat la nivel UE și de Stat Membru un cadru necorespunzător de transpunere în realitate a obiectivelor UE privind dezvoltarea durabilă a acvaculturii. Măsurile efectiv luate nu au produs suficiente rezultate. Dat fiind calendarul auditului, a crescut probabilitatea de a produce un impact asupra sectorului public.

B.2. EVALUAREA RISCULUI

- 22) În auditurile de mediu, evaluarea riscului în faza de planificare urmărește să asigure acoperirea de către audit a aspectelor legate de cele mai importante riscuri de mediu și, totodată, maximizarea valorii adăugate. Riscurile de mediu sunt înțelese drept probabilitatea ca o activitate să producă urmări nocive asupra mediului și/sau sănătății, însoțite de posibile consecințe economice, sociale și asupra mediului. În mod deosebit, riscurile de mediu ar

¹⁰ Curtea Europeană a Auditorilor (2014). *Eficacitatea sprijinului oferit acvaculturii prin Fondul European pentru Pescuit*. http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR14_10/QJAB14010ENC.pdf

putea avea un impact pe termen foarte lung la nivelul ecosistemelor, după cum demonstrează cazul de audit de mai jos pe tema siguranței nucleare.

Căsuța 5. CAZ DE AUDIT 5: Riscuri de mediu pe termen lung

Unele riscuri de mediu sunt active pe intervale de timp care acoperă mai multe generații viitoare. Un exemplu este siguranța nucleară, auditată de către NAO (UK) în Sellafield, unde operațiunile nucleare au demarat în anii '40s<?>. Operatori succesivi ai amplasamentului nu au depus suficiente eforturi de dezafectare sau recuperare și debarasare a deșeurilor radioactive. Auditul NAO din 2012 a examinat rentabilitatea obținută de actuala autoritate de monitorizare în ce privește reducerea riscurilor prin intermediul proiectelor majore desfășurate în perimetrul amplasamentului Sellafield. Pentru audit, criteriile de evaluare și baza de probe au fost după cum urmează:

CRITERII DE EVALUARE	BAZA DE PROBE
Strategie și planuri bine fundamentate și logice care identifică, prioritizează și gestionează riscurile din amplasamentul Sellafield	Reexaminarea documentației autorității de monitorizare în ce privește strategia și planurile pe întreaga durată de viață a amplasamentului Sellafield
	Reexaminarea procesului de management și prioritizare a riscurilor, aplicat de autoritatea de monitorizare, pe bază de exemple de caz
	Examinarea datelor financiare privind implementarea planului și realizarea creșterilor de eficiență
	Interviuri semistructurate cu membrii echipei executive și ai echipei de pe teren din cadrul Autorității, precum și cu părți interesate cheie, inclusiv autoritatea de reglementare
Măsuri adecvate și suficiente de stimulare a performanțelor ridicate	Reexaminarea documentației aferente proiectelor elaborate de Autoritate

și eliminare a factorilor cauzatori de performanțe slabe	Examinarea datelor de proiect referitoare la costuri și grafice de lucrări
	Interviuri semistructurate cu echipa de pe teren a autorității, precum și cu managerii de proiect și program din amplasamentul Sellafield

Pe de altă parte, schimbările pe termen lung suferite de mediul înconjurător pot expune unor riscuri infrastructura creată de mâna omului. Cu titlu de exemplu, GAO (SUA) a evaluat eforturile guvernului federal de a încorpora impacturi viitoare asociate schimbărilor climatice în planificarea proiectelor esențiale de infrastructură<?>. Încă din 2013, GAO a identificat expunerea fiscală a Statelor Unite la riscurile asociate schimbărilor climatice drept un Risc guvernamental Ridicat.

Auditul a vizat expunerea fiscală implicată de rolul Guvernului Federal de (1) lider al planului național strategic, (2) proprietar, (3) asiguratorul bunurilor și recoltelor vulnerabile la impacturi climatice, (4) furnizor de date și asistență tehnică către alte paliere guvernamentale și factori de decizie și (5) furnizor de ajutor drept reacție în caz de catastrofe. Cu referire la proiectele de infrastructură, GAO a remarcat faptul că acestea aveau frecvent calendare îndelungate, pe mai multe decenii, devenind astfel deosebit de vulnerabile la probleme de lungă durată precum creșterea nivelului oceanelor.

- 23) În auditurile de mediu, riscurile de mediu fac frecvent trimitere la eforturile autorităților publice de a identifica și reduce aceste consecințe negative prin implementarea unor măsuri și politici de management al mediului. Riscul este de a dispune de măsuri de management insuficiente, care nu reușesc să livreze o politică sau un program de mediu cu economicitate, eficiență și eficacitate. Severitatea acestor riscuri este măsurată prin prisma posibilului lor impact de mediu, economic și social negativ.
- 24) Evaluarea riscului de mediu va deriva din cunoștințele dobândite în domeniul respectiv de audit și va sta la baza întrebărilor și ariei de cuprindere a auditului. Când se determină natura și probabilitatea posibilelor efecte

asupra mediului, trebuie să fie luate în calcul responsabilitățile administrațiilor centrale și modul în care instrumentele de politică de mediu influențează aceste posibile efecte. Eficacitatea acestor instrumente influențează probabilitatea producerii unor posibile efecte asupra mediului.

- 25) Dificultăți frecvent întâmpinate în utilizarea evaluărilor riscului sunt disponibilitatea și credibilitatea datelor și indicatorilor de mediu.

În situații în care există suficiente date de calitate, o manieră de îmbunătățire a capacității de înțelegere este folosirea unor date vizuale cheie precum hărți și diagrame în sprijinul identificării deficiențelor.

- 26) Numeroase organizații (precum OCDE, OMS, SEE și ECETOC)¹¹ sunt în prezent implicate activ în modele de evaluare a riscului de mediu, care oferă o sursă bogată de factori de risc de mediu rezultați din tehnologii reprezentând o amenințare pentru ecosisteme, animale și oameni.

¹¹ <http://www.oecd.org/>; <http://www.who.int/en/>; <http://www.eea.europa.eu/>; <http://www.ecetoc.org/>

C

SUBIECT

- 27) Un audit de mediu, în contextul unui audit al performanței la nivelul Administrației Centrale, poate include în aria sa de cuprindere:
- i) performanța programelor de mediu;
 - ii) impactul altor programe asupra mediului înconjurător;
 - iii) sisteme de management al mediului și rapoarte de mediu;
 - iv) evaluări ale politicilor și programelor de mediu propuse; și
 - v) gestionarea problemelor conexe de mediu.
- 28) După cum s-a precizat mai sus, un audit de mediu poate include în subiect elemente de conformitate cu legi și regulamente relevante, cu politici și sisteme ale organizației. Rezultatele de audit furnizate de audituri de conformitate și ale performanței pot fi deseori complementare. Elementele de bază pentru auditul de mediu în contextul unui audit de conformitate sunt incluse în GUID 5201.

C.1. AUDITAREA PERFORMANȚEI PROGRAMELOR DE MEDIU

- 29) În mod obișnuit, programele de mediu pot fi identificate din planuri și rapoarte anuale ale Administrației Centrale. Uneori, un Guvern va reuni programele sale de mediu într-un plan unic de mediu și un raport aferent. În

cazul în care nu există un astfel de plan, SAI-urile pot facilita trasarea liniilor de responsabilitate reportând pe marginea diverselor politici și programe guvernamentale existente. În acest sens, SAI-urile pot lua în considerare problemele majore de mediu cu care se confruntă țările lor, și apoi identifica și enumera programele introduse de Guvern pentru a le elimina.

- 30) O SAI ar putea încerca să identifice acordurile internaționale pe probleme de mediu la care Guvernul a aderat (de exemplu, referitoare la UNFCCC¹), iar ulterior să identifice programele introduse pentru implementarea acestora. Mai jos sunt oferite îndrumări utile privind auditarea acordurilor multilaterale de mediu, urmate de un exemplu al realizărilor înregistrate de Convenția Internațională privind Diversitatea Biologică, recent auditată de OAG (Canada).

Căsuța 6. CAZ DE AUDIT 6: Îndrumări privind auditarea acordurilor multilaterale de mediu

În 2010, INTOSAI WGEA și Programul Națiunilor Unite pentru Mediu (UNEP) au publicat un Ghid Introductiv pentru Auditori privind auditarea implementării acordurilor multilaterale de mediu (MEA). Publicația explică ce sunt acordurile MEA, cum pot fi acestea auditate și enumeră diverse acorduri. Ghidul precizează faptul că SAI-urile au frecvent dificultăți în selecția criteriilor corespunzătoare pentru audituri ale performanței și sugerează că acordurile MEA ar putea ajuta în acest sens.

Dacă țara a semnat acorduri MEA, cea mai frecventă abordare, potrivit ghidului, este de a evalua modul în care țara și-a îndeplinit responsabilitățile și obligațiile prevăzute de acordurile MEA, precum și maniera în care aceste responsabilități au fost abilitate prin legislația și guvernarea națională.

Dacă țara nu a semnat acorduri MEA, acestea pot fi în continuare o sursă bogată de criterii de audit deoarece multe acorduri pot fi referențiate bune practici sau etaloane. De asemenea, motivele nesemnării de către țară a acordurilor MEA pot fi aduse în atenția publicului.

Ca exemplu, OAG (Canada) a auditat în 2013 îndeplinirea obiectivelor Convenției Internaționale privind Diversitatea Biologică 2013². Criteriile de audit și sursele

1 Convenția-Cadru a Organizației Națiunilor Unite privind Schimbările Climatice

2 Raport Comisarului pentru Mediu și Dezvoltare Durabilă, Ed. de toamnă 2013. http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/parl_cesd_201311_02_e.pdf

acestora pentru cele două întrebări au fost următoarele:

OBIECTIVUL AUDITULUI:

- A determina dacă Environment Canada (Ministerul Canadian al Mediului):
- și-a îndeplinit responsabilitățile selectate de Punct Național de Contact pentru Convenția privind Diversitatea Biologică (cu referire specifică la monitorizarea, promovarea și facilitarea implementării Convenției, și
- a dezvoltat și aplicat modele de evaluare economică a biodiversității și serviciilor de ecosistem.

CRITERII	SURSE
A îndeplinit Environment Canada responsabilitățile sale selectate de Punct Național de Contact pentru Convenția privind Diversitatea Biologică?	
Environment Canada a definit rezultatele pe care dorește să le obțină în calitate de Punct Național de Contact.	<ul style="list-style-type: none"> • Lege a Ministerului Mediului • Un Cadru al Rezultatelor în materie de Biodiversitate pentru Canada
Environment Canada a identificat măsurile și resursele necesare pentru atingerea acelor rezultate	<ul style="list-style-type: none"> • Convenția privind Diversitatea Biologică, Termeni de Referință pentru Puncte Naționale de Contact, Conferința Părților, Decizia VIII/10
Environment Canada a trasat parcursul de implementare a măsurilor și de obținere a rezultatelor	
A elaborat și aplicat Environment Canada modele de evaluare economică a biodiversității și serviciilor de ecosistem?	
Environment Canada a elaborat modele de evaluare economică a biodiversității și serviciilor de ecosistem în sprijinul procesului decizional pentru dezvoltare durabilă.	<ul style="list-style-type: none"> • Strategia Federală de Dezvoltare Durabilă, 2010 • Strategia Canadiană pentru Biodiversitate
Environment Canada a aplicat modele de evaluare economică a biodiversității și serviciilor de ecosistem în sprijinul procesului decizional pentru dezvoltare durabilă.	<ul style="list-style-type: none"> • Raportul Planurilor și Priorităților Environment Canada pentru intervalul 2012–13

- 31) O SAI poate alege să își concentreze atenția asupra unui instrument principal de politică sau asupra unei serii de instrumente diferite de politică. În practică, dificultățile primei opțiuni pot include fixarea unor criterii obiective de audit și formularea unor concluzii convingătoare de audit. În ce privește a doua opțiune, provocarea este determinarea măsurii în care rezultatele diverselor instrumente pot fi combinate pentru a identifica impactul total al entității auditate.
- 32) În situații în care sunt implicate puține resurse, însă posibilul impact al programului sau al activității este semnificativ, aria de cuprindere a auditului ar putea fi mai util axată pe eficacitatea cu care programul sau activitatea produce un impact. În plus, SAI-urile ar putea limita aria de cuprindere a auditurilor la domenii pentru care există dovezi ale eșecului de a atinge țintele planificate sau în care rezultatele auditului vor avea cel mai puternic impact.
- 33) Auditorul va ține cont de faptul că programele de mediu ar putea viza impacturi:
- considerate individual la scară mică, însă cumulativ la scară mare;
 - care necesită o durată îndelungată pentru a produce efecte vizibile;
 - afectate de factori externi semnificativi – precum condițiile meteorologice și alte activități care au, de asemenea, un impact asupra aceluiași mediu; și
 - transfrontaliere sau chiar globale de felul lor.

Auditorul va ține cont de efectele menționate mai sus, în măsura permisă de etapa de planificare a auditului, drept efecte care influențează performanțele înregistrate.

C.2. AUDITAREA IMPACTURILOR ALTOR PROGRAME ASUPRA MEDIULUI

- 34) Programele de mediu urmăresc să protejeze mediul înconjurător sau să îmbunătățească starea acestuia. Totuși, și alte activități ale Administrației Centrale pot afecta mediul sub diverse forme prin utilizarea resurselor sau prin consecințele produse asupra zonei în care sunt desfășurate.

- 35) Unele programe guvernamentale au impacturi semnificative – care pot fi atât pozitive, cât și negative, atât intenționate, cât și neintenționate. De exemplu, obiectivul principal al construcției de drumuri este de a facilita deplasarea persoanelor sau a bunurilor. Însă construcția drumurilor are și un al doilea impact secundar direct prin folosirea terenurilor și efectul acesteia asupra ecologiei și peisajului din zonă land, în timp ce construcția și utilizarea drumurilor au un impact și asupra poluării aerului și sonore. Mai jos sunt oferite informații pe marginea unor cazuri de dezvoltare a infrastructurii.

Căsuța 7. CAZ DE AUDIT 7: Dezvoltarea infrastructurii

INTOSAI WGEA a publicat în 2013 un studiu despre problemele de mediu asociate dezvoltării infrastructurii.¹² Acesta urmărește să ajute auditorii în identificarea tipurilor de probleme pe care aceștia le pot aborda în auditurile efectuate. Lucrarea include mai multe studii de caz axate atât pe impacturi focalizate produse de o anumită dezvoltare de infrastructură asupra mediului, cât și pe audituri mai vaste concepute să analizeze problemele de mediu și de sustenabilitate, pe lângă alte aspecte precum eficiența și eficacitatea programului.

Ca exemplu, NAO (Regatul Unit) a realizat o serie de studii privind pregătirile pentru Olimpiada din 2012 de la Londra, de la oferta inițială până la disponibilitatea găzduirii Jocurilor în 2012. Auditurile au examinat proiectul, pe întreaga sa durată, în mai multe etape din ciclul de viață al infrastructurii. Rapoartele au vizat planuri de materializare a angajamentelor proiectului - a realiza o redresare sustenabilă pe termen lung și a lua mai atent în considerare costurile și progresul în raport cu planurile. Într-o fază ulterioară a proiectului, aria de cuprindere a auditului a inclus utilizarea sustenabilă a amplasamentelor și moștenirea lăsată de jocuri. Seria de studii a permis integrarea recomandărilor de audit în fazele de lansare și construcție ale proiectului, precum și monitorizarea atentă a progresului în raport cu planurile și obiectivele inițiale.

- 36) În mod similar, programele de dezvoltare industrială pot urmări să dezvolte sectoare vizate, oferind oportunități crescute de angajare și activitate economică. De asemenea, scopul activităților militare este de a menține capacitatea necesară apărării teritoriului național și a sprijini interesele globale de securitate și promovarea păcii. Aceste desfășurări de forțe pot avea, totuși, o serie de impacturi asupra mediului, de la folosirea unor cantități importante de resurse neregenerabile până la poluare și pierdere de biodiversitate.

¹² INTOSAI WGEA (2013). *Probleme de Mediu Asociate Dezvoltării Infrastructurii*.

<http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=ErSK4LP8z88%3d&tabid=128&mid=568>

- 37) Ca punct de plecare în identificarea impacturilor pe care le au activitățile guvernamentale asupra mediului, o SAI poate lua măsura utilă de a se familiariza cu eventuale angajamente luate de către Guvern pentru a identifica pe cont propriu acele impacturi și a le lua în calcul în evaluarea politicilor. Cele mai bune practici recomandă Guvernului să integreze problemele de mediu în alte politici și organizațiilor publice să adopte preocupări de mediu în obiectivele lor de politică strategică, precum și în evaluarea activităților noi și existente realizată de către acestea. Unele Guverne au adoptat o abordare de acest gen și s-au asigurat de faptul că activitățile lor fac obiectul aceluiași legi și regulamente guvernamentale precum activitățile non-guvernamentale. Îndrumări utile, studii de caz, rapoarte privind aplicarea Evaluării Impactului asupra Mediului și a Evaluării Strategice de Mediu sunt publicate pe siteul web al Comisiei Europene¹³.
- 38) Auditul efectuat de SAI va lua în calcul evaluarea impacturilor probabile de mediu realizată de Guvern (dacă există). Auditorul poate verifica gradul de adecvare al:
- descrierii programului sau a activității și a mediului în care acesta/aceasta se desfășoară
 - condițiilor de referință;
 - caracterului complet al gamei de impacturi cheie identificate;
 - datelor utilizate pentru a evalua probabilitatea și amploarea așteptată a impacturilor; și
 - unor eventuale propuneri de măsuri menite să contracareze impacturile.
- 39) Auditorul poate încerca să determine, cu aportul experților și al grupurilor de interese, categoria și scara probabile ale impacturilor unei activități guvernamentale asupra mediului, precum și eventuale valori care pot fi atribuite costurilor și beneficiilor asociate.
- 40) Regulamentele de mediu se pot aplica activităților guvernamentale cu impacturi secundare asupra mediului. În aceste cazuri, departamentul sau agenția guvernamental(ă) însărcinat(ă) cu monitorizarea conformității cu regulamentele va avea drept responsabilitate primară controlul conformității. Ca opțiune adecvată, auditorul poate audita conformitatea în raport cu regulamentele, de comun acord cu organismul de reglementare

¹³ <http://ec.europa.eu/environment/eia/sea-support.htm>

(pentru audituri de conformitate consultați GUID 5201). Totuși, auditorul poate audita și performanța agenției de supraveghere.

- 41) Programele Guvernamentale pot identifica, dintr-o fază incipientă, măsuri de contracarare sau reducere a impacturilor asupra mediului. Auditul efectuat de SAI poate determina dacă aceste măsuri:
- au fost implementate și se aliniază la cele mai bune practici sau cele mai bune tehnologii disponibile care nu presupun costuri excesive (BATNEEC); și
 - au înregistrat efectul preventiv intenționat, precum și măsurile luate de către Guvern în caz contrar.
- 42) În unele cazuri, se pot impune măsuri de contracarare concepute să prevină sau să gestioneze evenimente cu risc scăzut dar cu impact semnificativ, precum eliberări neintenționate de substanțe radioactive. Deși proceduri în caz de accident sau incident sunt rar aplicate, ele trebuie să rămână operabile pentru orice eventualitate. Dacă astfel de proceduri sunt importante, auditul unei SAI poate examina:
- procedurile;
 - dimensionarea acestora;
 - instruirea oricărui membru de personal implicați;
 - frecvența testării procedurilor; și
 - dacă eventuale acorduri necesare a fi încheiate cu terți (furnizori, servicii de urgență etc.) sunt actualizate.
- 43) Când se desfășoară un studiu definit în sens restrâns, care se axează exclusiv pe impacturi asupra mediului, auditorul va depune cu mare atenție efortul de a reda o imagine fidelă a impacturilor în raport cu costurile și beneficiile obiectivului primar al programului.

C.3. SISTEME DE MANAGEMENT AL MEDIULUI ȘI RAPOARTE DE MEDIU

- 44) Sistemele de management al mediului sunt instrumente cu ajutorul cărora organizațiile pot emite sistematic politici de mediu și îmbunătăți în

permanență performanța de mediu. Sistemele de management al mediului sunt în mod obișnuit dezvoltate în scopuri aferente sectorului privat, însă pot fi aplicate și de către organizații din sectorul public.

- 45) Sistemele de acreditare voluntară au fost introduse pentru a permite organizațiilor să obțină confirmarea externă a deținerii unor sisteme adecvate de management al mediului și recunoașterea faptului că implementează astfel de sisteme. De exemplu, sistemele de management conforme cu Standardul Internațional pentru Sisteme de Management al Mediului, ISO 14001, pot fi certificate de către un auditor extern. În cazurile de acest gen, auditul de mediu face parte din acreditare, chiar dacă aria sa de cuprindere este mult mai limitată în comparație cu cea a auditurilor de mediu efectuate de SAI-uri.
- 46) Sistemele de management al mediului impun organizațiilor să își fixeze ținte de optimizare continuă a performanței și să își monitorizeze realizările. O SAI ar putea determina dacă va audita și raporta, sau nu, în legătură cu țintele efective de performanță fixate de către Guvern. Pentru un audit de acest gen, SAI ar putea lua cu atenție în calcul procesul prin care au fost fixate țintele, cum se compară obiectivele Guvernului cu practici utilizate în alte părți și cu angajamentele Guvernului de respectare a acordurilor internaționale.
- 47) De asemenea, o SAI poate determina dacă monitorizare de către Guvern a sistemelor de management al mediului din cadrul ministerelor și raportarea de către Guvern a performanței de mediu responsabilizează suficient acele ministere în fața legislativului și a publicului în ce privește atingerea țintelor cheie de performanță. SAI ar putea efectua un audit pentru a identifica nivelul de performanță și motivele neîndeplinirii obiectivelor sau ar putea evalua calitatea evaluărilor riscului de mediu. Cazul de audit de mai jos vizează existența și implementarea eficace a politicilor și procedurilor organizațiilor cu scopul de a reduce impactul negativ al activităților întreprinse de acestea asupra mediului.

Căsuța 8. CAZ DE AUDIT 8: Sunt organizațiile din sectorul public deschizătoare de drumuri?

Uniunea Europeană (UE) a introdus o Schemă de Management Ecologic și Audit (EMAS), prin care politicile și programele de mediu, sistemele de management al mediului și rapoartele de mediu ale companiilor și organizațiilor sunt verificate de către o terță parte¹⁴.

Curtea Europeană a Auditorilor a determinat dacă instituțiile și organismele UE dispuneau de politici menite să reducă impactul propriilor operațiuni administrative asupra mediului și dacă aceste politici au fost implementate cu eficacitate¹⁵. Curtea a examinat dacă organismele UE (1) și-au calculat emisiile de gaze cu efect de seră, au redus acele emisii, au compensat emisiile reziduale, precum și dacă acestea (2) au utilizat la potențial maxim instrumentele de management al mediului promovate de Comisia UE pentru a diminua emisiile.

Auditul a utilizat chestionare și interviuri, plus o analiză de documente și statistici, publicate sau puse la dispoziție de către instituțiile și organismele UE auditate. De asemenea, a inclus o examinare a unui eșantion de proceduri de achiziții. Auditul a constatat că doar șapte dintre cele 15 organisme UE auditate fuseseră înregistrate în schema EMAS. Întrucât nu toate instituțiile și-au divulgat valorile emisiilor, amprenta totală de carbon nu este cunoscută.

- 48) Exceptând sistemele interne de management, raportarea performanței de mediu a organizațiilor către părțile interesate și publicul larg a devenit mai populară. Acest lucru a condus la apariția raportărilor pe probleme de mediu, precum și a rapoartelor generale de sustenabilitate și responsabilitate socială corporativă care tratează probleme de ordin social.
- 49) SAI-urile ar putea avea un rol în evaluarea eficacității cadrelor de raportare fie la nivel guvernamental general, fie cu referire la o singură organizație. Rolul organizațiilor variază: unele departamente guvernamentale ar putea desfășura procese industriale cu impact semnificativ asupra mediului, în timp ce altele ar putea fi predominant administrative. În contextul nostru, impacturile ecologice reale ar putea fi urmări ale unor acțiuni indirecte, precum măsura în care aspectele de mediu sunt evaluate corect și luate în considerare în elaborarea politicilor sau în activitatea legislativă.

¹⁴ http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm

¹⁵ Curtea Europeană a Auditorilor (2014). *Cum calculează, reduc și compensează instituțiile și organismele UE emisiile proprii de gaze cu efect de seră?* http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR14_14/QJAB14014ENC.pdf

C.4. EXPRIMAREA OPINIILOR DESPRE POLITICI ȘI PROGRAME PROPUSE

- 50) SAI-urile pot primi solicitări de exprimare către Legislativ a opiniilor pe marginea unor politici sau programe propuse. Sarcina ar putea fi, de exemplu, de a analiza cerințele dispozițiilor legale, a opera modificări pentru a spori rentabilitatea programului sau a îmbunătăți programul sub alte forme.
- 51) În general, activitatea de acest gen implică atât provocări, cât și riscuri. În mod deosebit, analizele de politici sau programe propuse ar putea necesita competențe externe de cele în mod normal asociate disciplinelor de audit. Folosirea instrumentului de analiză a impactului normativ ar putea fi utilă, scopul său fiind de a examina politici și programe planificate, precum și posibile alternative.¹⁶
- 52) Inclusiv cu sprijinul experților, natura unor analize de acest gen introduce riscuri suplimentare pentru SAI, în special dacă instituția este considerată părtinitoare în dezbateri pe probleme de politici. În plus, dacă o SAI evaluează un program propus și auditează ulterior performanța programului, cu șanse de a fi fost implementat în conformitate cu evaluarea sa inițială, se conturează riscul unui posibil conflict de interese.
- 53) În anumite situații, auditorul poate fi nevoit să respingă solicitarea dacă riscul este considerat inacceptabil. Totuși, din perspectivă practică, auditorul poate găsi, de regulă, modalități de a satisface, parțial cel puțin, necesarul de informații fără asumarea unor riscuri nejustificate.
- 54) În acea situație, se recomandă auditorului să furnizeze cu precădere informații concrete și mai puțin raționamente. Într-adevăr, demersul atrage mai puține controverse și se poate alinia mai bine la rolurile tradiționale ale SAI-urilor - a furniza informații concrete și analitice privind impacturile direcțiilor alternative de politici în loc de a recomanda o măsură alternativă specifică.
- 55) Devine adesea riscant pentru SAI-uri să evalueze alternative la politici propuse dacă analizele acestora implică ipoteze speculative despre aspecte precum rate viitoare de creștere economică sau despre factori tehnici precum modul în care ecosistemele răspund la diverse presiuni asociate

¹⁶ Vezi și lucrarea de cercetare a INTOSAI WGEA despre *Cum putem crește calitatea și impactul auditurilor de mediu*.

poluării. Totuși, și alte organizații efectuează aceste analize, raportând în mod obișnuit metodologiile aplicate și ipotezele subiacente, alături de propriile lor constatări. În loc de a fi nevoit să își justifice ipotezele (cu posibilitatea de a se expune la critici de formulare subiectivă a ipotezelor), auditorul ar putea alege varianta mai utilă de a evalua ipotezele, constatările și concluziile acestor alte studii.

Căsuța 9. CAZ DE AUDIT 9: Examinarea activităților curente

La nivel general - în efortul de fi mai proactiv - GAO a recurs la ghidul său de estimare a costurilor drept sursă de criterii pentru o analiză de perspectivă a programelor curente, încercând să identifice riscuri. Ghidul costurilor¹⁷ este foarte detaliat, însă but oferă un set de criterii care identifică elemente de estimare corectă a costurilor, precum gradul de credibilitate, încredere și exactitate al estimării.

Uneori, GAO (SUA) se implică în activități curente. De exemplu, GAO a evidențiat o serie de dificultăți întâmpinate de Departamentul de Energie (DOE) în gestionarea informațiilor privind invențiile finanțate de agenție¹⁸. Conform standardelor federale de control intern, informațiile ar trebui să fie înregistrate și comunicate conducerii și altor persoane din entitate pentru care acestea sunt necesare, într-o formă și într-un interval de timp care le permite să își îndeplinească responsabilitățile. GAO a remarcat faptul că DOE se bazează pe două sisteme diferite de date care sunt depășite, incapabile de comunica unul cu celălalt și nu permit raportarea electronică. GAO a constatat și faptul că DOE era în plin proces de actualizare a sistemelor sale de date și planifica dezvoltarea unei funcții de raportare electronică, însă fără a-și fi întocmit un plan de implementare cu obiective intermediare în raport cu care să poată măsura progresul în definitivarea acelor eforturi. Având dezvoltat un plan de acel gen, DOE ar fi putut beneficia de o mai mare certitudine privind progresul în timp util către materializarea acelor eforturi.

¹⁷ Ghid GAO de Estimare și Evaluare a Costurilor: Cele Mai Bune Practici pentru Dezvoltarea și Gestionarea Costurilor Programelor de Capital. <http://www.gao.gov/products/GAO-09-03sp>

¹⁸ GAO (2015): Cercetare Federală: Departamentul de Energie evaluează Divulgarea Invențiilor și Alte Provocări, însă are nevoie de un Plan de Coordonare a Optimizărilor în Managementul Datelor. <http://www.gao.gov/products/GAO-15-212>

C.5. SOLUȚIONAREA PROBLEMELOR CONEXE DE MEDIU

- 56) Un auditor care efectuează un audit de mediu ar putea include în aria sa de cuprindere guvernanta temelor aferente mediului înconjurător cu interacțiune în diverse domenii de politici, programe și proiecte. Posibile aspecte conexe ar putea afecta teme generale precum dezvoltarea durabilă, capacități naționale de materializare a politicilor, programelor și planurilor de mediu, analiza cost-beneficiu a reglementărilor și intervențiilor privind mediul înconjurător, integrarea schimbărilor climatice în sfera problemelor curente, precum și anumite teme referitoare la managementul apei și resurselor energetice, impactul ecologic și criteriile de performanță în cadrul sistemelor de alocare a resurselor. De asemenea, politicile în materie de achiziții reprezintă un exemplu concret de aspect conex. Abordarea problemelor conexe de mediu în audit ar putea oferi informații valoroase factorilor de decizie și contribui la o utilizare optimă mai rentabilă a resurselor și cunoștințelor specializate. Cazul de audit de mai jos tratează managementul prevenției degradării solului și măsura în care acesta ar putea fi afectat de alte politici și programe și reprezintă o problemă trans-sectorială.

Căsuța 10. CAZ DE AUDIT 10: Campanie de informare menită să prevină degradarea solului

Lesotho este o țară cu relief muntos, unde doar 9% din suprafața teritorială este arabilă. Din cauza presiunilor exercitate de sectorul agricol, rata medie de eroziune a solului atinge valori ridicate de până la 40 de milioane de tone pe hectar pe an. Este necesară pentru managementul solului o abordare transsectorială întrucât presiunile sunt generate de practici din alte sectoare, precum cultivarea pământului și creșterea și pășunatul animalelor.

SAI din Lesotho a auditat managementul eroziunii solului. Principala întrebare de audit a vizat cauzele ineficienței măsurilor implementate de către Departamentul pentru Conservarea Solului și Apelor cu scopul atenuării eroziunii solului. Unul dintre domeniile auditate a fost cel al campaniilor de informare publică, în cadrul cărora departamentul responsabil al guvernului a realizat emisiuni radio și TV, dar și alte materiale promoționale, inclusiv materiale audio-vizuale, postere și buletine tehnice pe tema conservării solului.

SAI a constatat deficiențe în ce privește orele de difuzare a emisiunilor, precum și numărul mic de cetățeni cu acces la servicii de televiziune. Auditul a descoperit faptul că materialele promoționale nu ajungeau la majoritatea grupurilor țintă. Nu toți utilizatorii de informații au acces la electricitate, deci anumite materiale nu pot fi transmise către toți cetățenii. Prin urmare, date fiind deficiențele în diseminarea informațiilor, campania de promovare a produs un impact nesemnificativ asupra practicilor de utilizare a terenurilor adoptate de către populație. Auditul a recomandat Unității de Informare să fixeze difuzarea emisiunilor radio la ore de seară, precum și organizarea unui număr mai mare de adunări publice pentru a fi diseminate materialele audio-vizuale unui public mai numeros.

D

PROIECTAREA AUDITULUI

- 57) Când se proiectează auditul, auditorul va aplica proceduri de audit pentru a obține probe suficiente și adecvate de audit. Stabilirea conceptului general al auditului presupune luarea în considerare a întrebărilor, eșantionare și tehnici de colectare a datelor etc.

D.1. ÎNTREBĂRI, METODE ȘI TEHNICI DE AUDIT

- 58) Dobândirea unui volum suficient de cunoștințe în domeniu și stabilirea unui set inițial de teme de la care pot fi formulate întrebările de audit se vor realiza, de obicei, prin activități precum cercetare, întruniri și sesiuni de schimburi de idei. Scopul întrebării principale de audit este de a defini obiectivul central și aria de cuprindere a auditului. Se stabilesc astfel parametrii întregii proiectări de audit.
- 59) Exemple de întrebări de audit:

Economicitate

Există potențial de scădere echitabilă a costurilor de producere a energiei? (auditarea directă a performanței).

Managementul schemei de ajutor pentru producția de bumbac include luarea în considerare și monitorizarea costurilor, inclusiv a celor efectuate de consumatori? (auditarea sistemelor de control).

Eficiență

Este eficientă guvernanta reacției administrației centrale de a aplica politica de atenuare a schimbărilor climatice? (auditarea directă a performanței).

A luat guvernul în considerare necesitatea includerii unor măsuri impuse de schimbările climatice în cele mai vulnerabile industrii și domenii de activitate? (auditarea sistemelor de control).

Eficacitate

Proiectele de infrastructură au contribuit la scăderea debitului de emisii în paralel cu reducerea perioadelor de orientare și creșterea gradului de siguranță? (auditarea directă a performanței).

Agenția a definit și implementat corespunzător măsuri adecvate de monitorizare și atenuare a impactului ecologic în sectorul zahărului? (auditarea sistemelor de control).

- 60) În selectarea metodelor și a tehnicilor, auditorul se va ghida după scopul auditului și întrebările specifice la care se vor oferi răspunsuri. Se vor identifica metode clar definite, solide și practice pentru a obține probe de audit suficiente, relevante și credibile.
- 61) Interviuurile sau grupurile tematice sunt folosite la scară largă în audituri ale performanței pentru a completa controalele documentare. Discuțiile cu părțile interesate (autorități și alte părți afectate) facilitează nu doar înregistrarea faptelor, ci și a cunoștințelor ce nu sunt oficial documentate.
- 62) Auditorul ar putea considera necesar să programeze vizite la sediile diverselor agenții guvernamentale, precum și le ale unor beneficiari, pentru a determina maniera în care au fost cheltuite fondurile publice, cât de eficient se desfășoară activitățile de reglementare și în ce domenii pot fi realizate îmbunătățiri. Un chestionar sau un sondaj ar putea fi util dacă se urmărește contactarea unui număr mare de organizații sau persoane sau dacă se impune cuantificarea informațiilor.
- 63) În anumite situații, auditorii ar putea fi nevoiți să examineze probleme de mediu care vizează un număr mare de entități, cum ar fi zone de debarasare

a deșeurilor toxice, instalații de depozitare a substanțelor chimice și sisteme de alimentare cu apă potabilă. Este posibil ca informațiile necesare despre aceste entități să nu existe într-o bază de date sau o altă formă utilizabilă. În acest caz, una dintre alternativele SAI ar putea fi să obțină informațiile pe baza unui eșantion statistic valid cu entitățile în cauză, după care să desprindă, pe baza informațiilor, concluzii privind caracteristicile populației generale. Chiar și în situații unde informații detaliate există strict la nivel general, se poate aplica eșantionarea statistică pentru a oferi asigurări privind acuratețea informațiilor, auditul putând astfel urmări rezultatul global în loc de a se concentra pe aria de cuprindere a entităților.

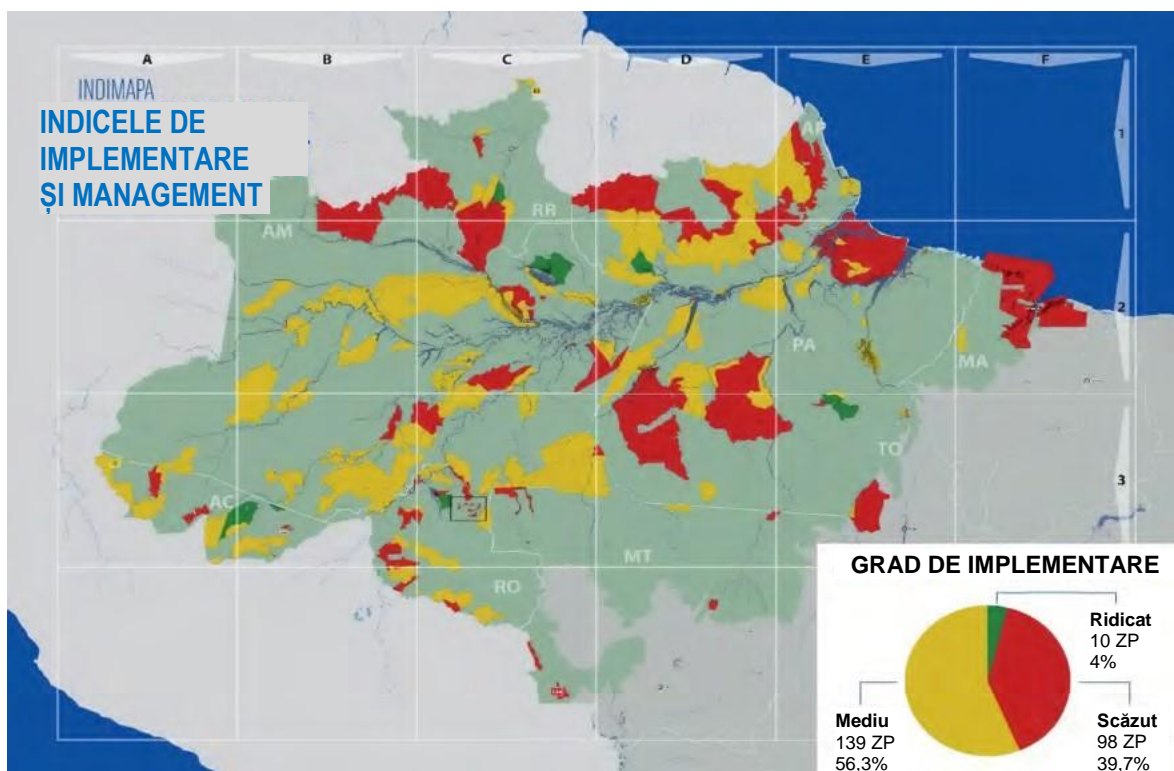
- 64) Sistemul de Informații Geografice (GIS) este un instrument performant de analiză și prezentare a datelor spațiale și geografice. GIS ar putea fi un instrument valoros în analiza aspectelor regionale și a diferențelor de la nivelul problemelor de mediu, precum și în prezentarea acestora într-o formă vizuală, similar exemplului de mai jos.

Căsuța 11. CAZ DE AUDIT 11: GIS în activitatea de audit

În intervalul 2012-2013, Curtea Federală de Conturi a Braziliei (TCU) și Curțile de Audit ale celor nouă State din Regiunea Braziliană a Amazonului au efectuat un audit de cooperative pentru a evalua zonele protejate din biomiul amazonian¹⁹. TCU a creat Indicele de Implementare și Management al Zonelor Protejate, care facilitează evaluarea, comunicarea și monitorizarea zonelor protejate cu ajutorul hărților georeferențiate. Instrumentul clasifică zonele protejate marcându-le cu roșu, galben și verde și utilizând 14 indicatori.

Auditul a constatat faptul că doar 4% dintre zonele protejate din Regiunea Braziliană a Amazonului sunt considerate cu grad ridicat de implementare și management. De asemenea, potrivit aceluiași audit, crearea și întreținerea zonelor protejate oferă avantaje importante pentru combaterea despăduririlor și reducerea emisiilor de carbon. Există, totuși, și obiective care depășesc sfera protecției mediului înconjurător, cu impacturi pozitive asupra activității economice locale. Zonele protejate pot contribui la bunul mers al turismului, cercetării și exploatărilor forestiere sustenabile, ceea ce implică și un impact asupra locurilor de muncă, veniturilor și calității vieții din regiune.

¹⁹ Curtea Federală de Conturi (2014). *Biomul amazonian, zone protejate*. <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2642555.PDF>



ZP = zone protejate

SAI din Malaezia a recunoscut posibilitățile oferite de GIS privind interconectarea sistematică și eficientă a informațiilor, de exemplu, cu referire la dezastre naturale, cum ar fi riscuri ridicate de alunecări de teren în zone muntoase și pe pante de coline. SAI a semnat cu Agenția Malaeziană de Teledetecție un Memorandum de Înțelegere care va sprijini SAI în gestionarea datelor spațiale bazate pe teledetecție, utile în selecția eșantioanelor și luarea altor decizii cheie, precum și ca instrument de analiză în audit.

65) Printre alte instrumente mai complexe ale auditului de mediu se numără dosarul spațial web, analize ipotetice, utilizarea unor modele micro- și macroeconomice sau sondaje pe bază de situații ipotetice. EUROSAI WGEA a reunit aceste metode pe pagina sa web²⁰. Auditorii ar putea recurge la surse noi și inovatoare de informații, precum mediile de socializare. Acestea ar putea fi utile în colectarea unor opinii publice mai generale, de exemplu, apelând la grupuri tematice și sondaje pe teme specifice sau, de exemplu, în identificarea unor posibile teme de audit. Planificarea va asigura flexibilitate, în timp ce o combinație de diverse metode poate asigura analiza atentă și din mai multe unghiuri a unei teme. În căsuța de mai jos sunt oferite detalii și referințe la sursele relevante.

²⁰ <http://www.eurosaiwgea.org/auditingtools/>

Căsuța 12. CAZ DE AUDIT 12: Apa și metodologiile de audit

INTOSAI WGEA a publicat în 2013 o examinare a instrumentelor metodologice utilizate de către SAI-uri în audituri ale unor aspecte legate de apă²¹. Documentul introduce apa ca temă a auditurilor de mediu și include o analiză a modurilor în care SAI-urile au auditat pe marginea problemelor legate de apă, precum și un set de instrumente cu diferite metodologii utilizate cu succes în auditul temelor legate de apă. Lucrarea include o serie de exemple reușite de audituri ale unor aspecte legate de apă și reprezintă o sursă utilă de informații privind metodele adecvate pentru orice domeniu de audit²².

De exemplu, Tanzania a evaluat în cadrul unui audit modul în care administrațiile centrale, regionale și districtuale au gestionat dezastrele provocate de inundații. Criteriile de audit au inclus legi, politici și ghiduri naționale. Metodele au inclus analize de documente, interviuri și utilizarea probelor fotografice. S-a apelat și la grupuri tematice pentru a obține opiniile localnicilor.

D.2. STABILIREA CRITERIILOR DE AUDIT

- 66) Auditorii vor determina dacă entitățile auditate au utilizat tehnici și metodologii corespunzătoare pentru a determina, la rândul lor, dacă sunt utilizate sau nu măsurători rezonabile și validele ale performanței de mediu.
- 67) În efectuarea auditurilor de mediu, auditorii trebuie să definească sau să dezvolte criterii de audit relevante, complete, inteligibile și credibile în raport cu care subiectul sau performanța entităților auditate va fi măsurat(ă)²³ (vezi și STUDIUL DE CAZ Nr. 2).
- 68) Cele două axe interconectate cu rol în stabilirea criteriilor de audit sunt: tipul de audit ce urmează a fi efectuat (ISSAI 300 & 400), pe de o parte, și subiectul și sursele criteriilor, deci obiectivul global al auditului, pe de altă parte.

²¹ INTOSAI WGEA (2013). *Auditul Aspectelor legate de Apă: O Examinare a SAI-urilor*, <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=oeKb3spnanE%3d&tabid=128&mid=568>

²² <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=oeKb3spnanE%3d&tabid=128&mid=568>

²³ ISSAI 100, paragraful 27

- 69) În timp ce sunt recunoscute tipuri diferite de audit, nu este obligatorie efectuarea lor separată. În mod deosebit, un audit de conformitate ar putea face parte dintr-un audit al performanței axat pe probleme de mediu.
- 70) Criteriile de audit pot fi calitative sau cantitative și vor defini elementele prin prisma cărora va fi evaluată entitatea auditată. Criteriile pot fi generale sau specifice, punând accent pe normalitatea prevăzută de legi, regulamente sau obiective; pe așteptările dictate de principii solide, cunoștințe științifice și bune practici; sau pe o realitate preferabilă (dacă ar exista condiții mai bune) (ISSAI 300, paragraful 27).
- 71) Întrucât conceptele generale de economicitate, eficiență și eficacitate trebuie să fie interpretate în raport cu subiectul, criteriile de audit vor varia de la un audit de mediu la altul, selecția acestora rămânând în mod normal deschisă și formulată de către auditor.
- 72) Printre cele mai puțin controversate surse de criterii de audit se numără legislații, regulamente, acorduri internaționale și standarde cu caracter obligatoriu emise de autorități recunoscute (vezi și ISSAI 400 – *Principii ale Auditului de Conformitate*, paragraful 13 și GUID 5201, paragraful 60).
- 73) Celelalte surse principale de criterii pentru audituri de mediu în contextul unor audituri ale performanței sunt măsurile și angajamentele adoptate de către entitatea auditată, inclusiv țintele sau cerințele specifice fixate de către autoritățile relevante.
- 74) În situații în care entitatea a adoptat măsuri relevante și specifice, precum Evaluări ale Impactului asupra Mediului, Evaluări Strategice de Mediu, Evaluări ale Ciclului de Viață, sau indicatori ai performanței de mediu pentru a evalua performanța proprie, acele măsuri relevante pentru audit vor fi examinate pentru a se asigura caracterul lor rezonabil și complet²⁴.
- 75) Criterii general acceptate se pot obține și din surse precum asociații profesionale, organisme de experți recunoscute și literatura de specialitate.
- 76) Dacă nu sunt disponibile criteriile din sursele mai sus menționate, auditorul se poate concentra pe performanțe atinse în organizații comparabile, bune

²⁴ ISO 14044: *Managementul mediului înconjurător – Evaluarea ciclului de viață - Cerințe și linii directoare*

practici determinate prin etalonare sau consultări sau pe criterii dezvoltate de către auditorul în cauză în urma unei analize a activităților²⁵.

- 77) În situații în care criteriile nu sunt evidente prin natura lor și pot fi contestate de către entitatea auditată, acestea vor fi convenite, în măsura posibilă, în termeni de relevanță și acceptabilitate. Această abordare recunoaște faptul că auditul nu se limitează la simpla căutare și raportare a deficiențelor.
- 78) Dacă nu pot fi determinate și stabilite de comun acord criterii adecvate, poate fi necesară reformularea întrebării detaliate de audit. Dacă dezacordul persistă, raportul de audit trebuie să explice criteriile de audit utilizate și de ce au fost acestea adecvate pentru audit.

D.3. INDICATORI DE PERFORMANȚĂ ÎN AUDITUL DE MEDIU

- 79) Principiile de bază ale indicatorilor de mediu aplicabili sistemelor de management fac referire la comparabilitate, continuitate, claritate, caracterul de actualitate și prezentarea echilibrată. Indicatorii vor permite o comparație și vor ilustra modificări ale performanței de mediu, vor fi clari și inteligibili, se vor baza pe aceleași criterii și vor fi măsurați pe perioade comparabile de timp și în unități de măsură comparabile. Prin urmare, indicatorii necesită o actualizare suficient de frecventă pentru a permite luarea unor măsuri și afișarea unui echilibru între domeniile problematice și cele potențiale.
- 80) Exemplele de surse din care pot fi derivate criterii ale performanței de mediu includ performanța curentă și cea trecută, cerințe juridice, coduri, standarde și cele mai bune practici recunoscute; date și informații despre performanță elaborate de organizații industriale și din alte sectoare, evaluări și audituri realizate de conducere; opiniile părților direct și indirect interesate, precum și cercetări științifice.
- 81) Indicatorii de mediu sunt definiți cu scopul de a evalua și raporta performanța de mediu a unei organizații. Următoarele categorii de indicatori de mediu au devenit acceptate la scară largă și pot fi luate în considerare pe durata unui

²⁵ ISSAI 300, paragraful 27

audit de mediu: indicatori cheie de performanță care măsoară poluarea aerului și alte emisii, deșeuri, apă, biodiversitate și servicii de ecosistem etc.

- 82) Luarea măsurilor corespunzătoare de asigurare a gestionării aspectelor de mediu, de exemplu prin aplicarea Indicatorilor Performanței de Management (MPI), poate fi utilă în monitorizarea implementării și eficacității diverselor programe de management al mediului, precum și a măsurilor de management care vizează performanța de mediu a operațiunilor organizației și, posibil, a stării mediului înconjurător. Mai multe informații despre acești indicatori sunt prevăzute de Standardele ISO de Management al Mediului, i.e. Sisteme de Management al Mediului (ISO 14001, actualmente în curs de revizuire, urmând a fi publicate în septembrie 2015); Evaluarea Ciclului de Viață (ISO 14040; ISO 14044) etc.
- 83) Indicatorii de Performanță Operațională (OPI) vor furniza conducerii informații legate de performanța de mediu a operațiunilor organizației (vezi ISO 14031). Indicatorii OPI fac referire la:
- resurse (materiale, de ex. materiale procesate, reciclate, reutilizate sau materii prime; resurse naturale), energie și servicii;
 - asigurarea resurselor pentru operațiunile organizației;
 - proiectarea, instalarea, funcționarea (inclusiv în situații de urgență și excepționale) și mentenanța infrastructurii și echipamentelor fizice ale organizației;
 - realizări: produse (de ex. produse principale, produse secundare, materiale reciclate și reutilizate), servicii, deșeuri (de ex. solide, lichide, periculoase, nepericuloase, reciclabile, reutilizabile) și emisii (de ex. emisii atmosferice, efluenți în apă sau în sol, emisii sonore, vibrații, emanări de căldură, radiații, lumină) generate de operațiunile organizației;
 - livrarea realizărilor rezultate din operațiunile organizației.

D.4. COLECTAREA ȘI ANALIZA DATELOR ȘI A INFORMAȚIILOR

- 84) Poate apărea necesitatea de a colecta datele necesare pentru a sprijini constatările și concluziile din surse coroborative, i.e. probe suplimentare

furnizate pentru a consolida sau confirma probele principale. Auditorul poate utiliza informații din baze de date, sau se poate baza pe rezultate din activitatea altora, în evaluarea conformității cu cerințele de reglementare sau în evaluarea eficacității măsurilor remediale. Astfel de date pot constitui o sursă primară eficientă de informații pentru constatările de audit – reducând timpul și resursele necesare pentru a colecta și analiza datele, precum și necesitatea de a efectua deplasări costisitoare pe teren în diverse amplasamente.

- 85) Eventuale concluzii desprinse din baze de date sunt relevante doar în măsura în care informațiile propriu-zise sunt de calitate. Entitatea auditată deține responsabilitatea primară de a se asigura că a implementat sisteme de informații de gestiune pentru a colecta date privind performanța și operațiunile sale.
- 86) De exemplu, auditurile unor SAI-uri au identificat deficiențe importante în sistemele informaționale utilizate pentru a monitoriza conformitatea cu reglementările de mediu. Devine astfel esențială înțelegerea și, dacă este posibil, determinarea credibilității datelor utilizate pentru a testa conformitatea. În rularea sistemelor de acest gen, unele SAI-uri divulgă în mod obișnuit în rapoartele lor măsură în care acuratețea bazelor de date a fost verificată independent. În acest caz, însuși sistemul informațional defectuos poate deveni un subiect al auditului.
- 87) Calitatea și caracterul complet al datelor ce caracterizează condițiile de mediu (de ex. nivelele de poluanți din corpurile de apă; tendințe în rândul populațiilor de pești) ar putea deveni chiar mai problematice decât cele care caracterizează datele privind conformitatea cu reglementările de mediu. În timp ce colectarea datelor despre condițiile de mediu intră, de regulă, în responsabilitatea entității auditate și nu a SAI, informațiile ar putea fi utile SAI pentru a înțelege dimensiunea problemei și eficacitatea măsurilor impuse pentru a o controla. Totuși, datele incomplete sau de calitate inferioară nu vor împiedica efortul auditorului de a livra o analiză utilă și informații (vezi Cazul de Audit 13).

Căsuța 13. CAZ DE AUDIT 13: Datele și auditurile de mediu

Câteva dintre dificultățile asociate efectuării auditurilor de mediu sunt insuficiența datelor despre mediu și deficiențe ale sistemelor de monitorizare și raportare. INTOSAI WGEA a publicat în 2013 o lucrare care discută principalele moduri în care SAI-urile utilizează datele – și sursele datelor – despre mediu²⁶.

De asemenea, lucrarea oferă SAI-urilor idei pentru situații în care lipsesc datele de înaltă calitate despre mediu. Studiile de caz includ exemple precum auditarea activităților miniere din Columbia, unde datele despre apă au fost obținute analizând datele de mediu, dar și fizic, prin inspectarea fizică a unui număr de 27 de mine pentru a constata condițiile curente. SAI din Bhutan a recurs și la vizite în amplasamente în completarea interviurilor, cu ocazia lor SAI constatând că datele din evidențele municipalităților privind managementul deșeurilor erau incomplete sau absente.

- 88) Un aspect cu șanse de a deveni tot mai prezent în viitor este cel al datelor deschise, în contextul căruia crește tot mai mult disponibilitatea datelor pentru public. Datele deschise oferă persoanelor și grupurilor interesate condiții prealabile de implicare în monitorizarea cheltuielilor administrației centrale sau a calității mediului înconjurător. Acest lucru crește nivelul cerințelor impuse auditorilor - de a efectua audituri de înaltă calitate care includ valoare adăugată ridicată.
- 89) Auditorul poate alege să recurgă la expertiză externă. Se poate solicita aportul unor experți externi în toate elementele de proiectare și efectuare a auditului. De exemplu, experții pot contribui la completarea datelor sau analiza datelor colectate, sau pur și simplu la identificarea unor metodologii de evaluare frecvent folosite. Pentru a formula solicitarea de consultanță de specialitate și a înțelege consultanța obținută, echipa de audit va deține, drept cerință minimă, competențe de bază adecvate în subiectul în cauză (vezi standardele internaționale de audit²⁷).
- 90) Experții pot fi cadre universitare specializate într-un domeniu relevant, dar și părți interesate cheie precum grupuri de rezidenți din zona afectată de activitate, grupuri cheie cu interese de protecție a mediului și organizații non-guvernamentale din

²⁶ INTOSAI WGEA (2013) <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=kFigAxPxT1Q%3d&tabid=128&mid=568>

²⁷ ISSAI 140 – Controlul Calității pentru SAI-uri; Anexa 6 la ISSAI 3000

domeniu. Indiferent de situație, auditorul va încerca să determine valoarea ca probă analizând categoria și calitatea datelor, opiniilor și raționamentelor obținute de la fiecare dintre aceste diferite părți. Aspectul este unul deosebit de important când sursa poate fi însoțită de un interes în rezultatul auditului.

- 91) O alternativă la aportul experților externi ar putea fi întrunirea unui întreg grup de experți. SAI-urile au apelat în trecut la astfel de grupuri, cu experți inclusiv din domeniu, din administrația centrală și organizații de mediu, pentru a le ajuta în identificarea priorităților auditurilor de mediu, dezvoltarea abordărilor de audit pentru probleme specifice și colectarea informațiilor. Cazul de audit de mai jos este un exemplu de utilizare a expertizei externe în scopuri de audit.

Căsuța 14. CAZ DE AUDIT 14: Folosirea cunoștințelor experților

SAI-urile au contractat experți pentru sarcini specifice de îndeplinit în situații pentru care acestea necesită recomandări specifice.

Ca exemplu, SAI din Finlanda a invitat cercetători francezi de frunte din sfera politicilor climatice la o discuție tematică de grup, în cadrul căreia aceștia urmau să ajute la definirea ariei de cuprindere a auditului de strategie climatică²⁸.

Într-un alt exemplu, SAI din Suedia a contractat un profesor de drept pentru a clarifica relația dintre dreptul suedez și cel UE în efectuarea unui audit în domeniul pescuitului²⁹.

În raportul său final privind strategia de audit pentru „Dezvoltarea durabilă – climă”, SAI din Suedia a contractat și un profesor de economie și un fost profesor de științe politice, cu rol de factori externi de asigurare a calității raportului de audit³⁰. Experții cu reputație deosebită adaugă unui raport o doză importantă de credibilitate.

- 92) Dată fiind natura auditurilor de mediu, poate fi utilă cooperarea între auditori din două sau mai multe țări. Auditudini coordonate pe teme specifice pot constitui abordări fructuoase, întrucât problemele de mediu sunt transfrontaliere prin natura lor. În plus, există numeroase acorduri

²⁸ NAOF (2012). *Politici Finlandeze privind Schimbările Climatice – Rezumatul Auditurilor (2012)*. http://www.e-julkaisu.fi/vtv/finnish_climate_change_policies

²⁹ Riksrevisionen (2008). *Măsurile Administrației Centrale în sprijinul pescuitului sustenabil*. http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/14080/RIR%202008_23%20The%20central%20Goverments%20actions%20for%20...pdf

³⁰ http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/18628/RiR_19_rapport_ENG_anpassad.pdf

internaționale la care guvernele sunt părți semnatare. Aceste acorduri pot alcătui un cadru util pentru abordarea comună de audit. Ele pot asigura și o bază utilă pentru formularea criteriilor de audit. *GUID 5203 – Cooperare privind Auditurile Acordurilor Internaționale de Mediu* explică modul în care SAI-urile ar putea coopera când auditează acorduri internaționale de mediu. INTOSAI WGEA a publicat, împreună cu UNEP, și un ghid introductiv privind auditarea implementării Acorduri Multilaterale de Mediu. Un exemplu de audit de cooperare în domeniul pescuitului sustenabil este oferit mai jos.

Căsuța 15. CAZ DE AUDIT 15: Exemple de audituri de cooperare

A fost efectuată o serie de audituri de cooperare de către SAI-uri din întreaga lume. Țări europene au efectuat un audit de cooperare pe tema aplicării Regulamentului UE privind Transferurile de Deșeuri, emis pentru a preveni transporturile sau debarasările ilegale de deșeuri periculoase³¹. Rusia și Estonia au efectuat un audit paralel al activităților de conservare la nivelul Lacului Peipus care aparține ambelor țări. S-a realizat chiar și un audit coordonat global pe tema schimbărilor climatice³².

Un exemplu al inițiativelor sistematice de cooperare între SAI-uri este oferit de regiunea Pacificului. În 2013, nouă SAI-uri din regiunea Pacificului și-au finalizat al treilea audit de cooperare³³. Acesta a vizat pescuitul sustenabil, în special cel de ton, deoarece unele specii de ton din Pacific sunt amenințate de practici nesustenabile de pescuit. Pe lângă rapoarte naționale care au evaluat eficacitatea gestionării pescăriilor din largul mării, s-a exprimat o perspectivă regională de ansamblu într-un raport de prezentare generală.

Auditul s-a desfășurat în cadrul unui Program de Audituri de Cooperare. Metodologia a inclus (1) definirea și dimensionare temei în cadrul WGEA Regional al PASAI, cu sprijinul experților; (2) o întrunire comună de planificare a echipelor naționale de audit, cu sprijinul experților și evaluare inter pares; (3) planuri individuale privind activitatea de audit formulate de către echipele de audit; (4) activitatea din teren a echipelor; (5) o întrunire de raport comun, cu sprijinul experților și evaluare inter pares; (6) finalizarea auditului și raportare pe marginea acestuia de către echipele naționale; (7) elaborarea prezentării

³¹ *Audit coordonat al aplicării Regulamentului European privind Transferurile de Deșeuri* (2013) http://www.eca.europa.eu/sites/cc/Lists/CCDocuments/other%20publications/Coordinated_audit_on_the_enforcement_of_the_European_Waste_Shipment_Regulation.pdf

³² *Audit internațional coordonat privind schimbările climatice* (2010). <http://www.environmental-auditing.org/Home/FocusonClimateChange/GlobalAuditonClimateChange/tabid/245/Default.aspx>

³³ *Raport Regional pentru regiunea Pacificului privind Auditul de Cooperare al Performanței: Gestionarea Pescuitului Sustenabil* (2013) http://www.environmental-auditing.org/Portals/0/AuditFiles/regional_report_sustainable_fisheries.pdf

generale regionale și (8) evaluarea succesului și pregătirea următoarei teme de audit. INTOSAI WGEA a publicat în 2007 o culegere de recomandări și exemple destinate auditurilor de cooperare, utilă în planificarea acestui tip de audituri. Cea mai importantă recomandare este de a comunica cu toți partenerii pe parcursul tuturor fazelor procesului!

D.5. ASIGURAREA IMPACTULUI AUDITULUI DE MEDIU

- 93) Asigurarea impactului este importantă pentru toate auditurile, însă natura auditurilor de mediu și rezultatele auditurilor de mediu cresc importanța îndrumărilor specifice.
- 94) Dacă este un lucru relevant și permis, auditorul de mediu – respectând practica pentru toate celelalte audituri ale performanței – va încerca să ofere recomandări, conform prevederilor din ISSAI 3000. Acestea vor avea legătură cu obiectivele, constatările și concluziile auditului. Recomandările vor fi constructive, realiste, fezabile și cu potențial de a contribui semnificativ la eliminarea deficiențelor sau a problemelor identificate de audit. Dacă recomandările sunt luate în calcul în faza incipientă a planificării/analizei și discutate cu experți și entitatea în cauză, cresc și șansele unui impact. Recomandările ar putea viza, de exemplu, scăderea costurilor operațiunilor guvernamentale și simplificarea administrării, îmbunătățirea gestiunii riscurilor, creșterea calității și volumului serviciilor sau a eficacității, impactul asupra sau avantajele aduse societății.
- 95) Raportarea și comunicarea rezultatelor auditului către părțile interesate sunt esențiale în maximizarea impactului produs de audit. După cum sugerează îndrumările privind creșterea impactului auditurilor de mediu³⁴, SAI-urile trebuie să se asigure că rapoartele lor răspund la următoarele întrebări:
- „Ce?” - Se identifică problemele și condițiile de fundal aferente relevate de audit.
 - „Ce înseamnă acest lucru?” - Se explică cititorului de ce ar trebui să considere importante constatările auditului.

³⁴ Cum sporim impactul of auditurilor performanței de mediu. http://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com_content&view=article&id=1161%3Ahow-to-increase-the-impact-of-environmental-performance-audits-a-discussion-paper&catid=120%3Aperformance-audit-gpublications&Itemid=535&lang=en

- „Din ce cauză?” - Se identifică respectiva cauză principală a problemelor sau observațiilor.
- „Ce urmează?” - Se vor evidenția recomandările sau soluțiile propuse.

Auditorul va reține faptul că fotografiile de slabă calitate, care nu adaugă deloc valoare – dovedind strict faptul că auditorii chiar au fost la fața locului – nu fac altceva decât să diminueze calitatea unui raport.

96) Uneori, auditurile de mediu sunt non-financiare sau intangibile în sensul că posibilele probleme se materializează doar după o perioadă îndelungată. Se impune o atenție deosebită în comunicarea eficientă a rezultatelor. În anumite situații, cauza și consecințele incidentelor de mediu pot fi vizualizate în mod explicit cu ajutorul fotografiilor. Utilizate inteligent, fotografiile pot facilita întocmirea unor rapoarte de audit mai atractive și interesante. Fotografiile pot facilita înțelegerea textului și ilustra idei și observații din raport. Pentru a obține un efect ideal prin utilizarea fotografiilor în rapoarte de audit - după cum indică exemplul de mai jos - auditorul se va asigura că:

- Fotografia este ilustrativă și reflectă cu exactitate incidentul sau problema descris(ă). În acest sens, auditorul va determina într-o fază incipientă a auditului – chiar înainte de vizitele la fața locului – cum va obține fotografia;
- Legenda oferă cititorului îndrumări și explicații despre ceea ce ilustrează fotografia;
- SAI deține drepturile de publicare a fotografiei și se asigură că autorul este menționat.

Auditorul va reține faptul că fotografiile de slabă calitate, care nu adaugă deloc valoare – dovedind strict faptul că auditorii chiar au fost la fața locului – nu fac altceva decât să diminueze calitatea unui raport.

Căsuța 16. CAZ DE AUDIT 16: Eforturile daneze în Arctica

În 2013, SAI din Danemarca a publicat un audit al eforturilor daneze în regiunea arctică. Raportul a utilizat fotografii pentru a oferi cititorilor un suport vizual al problemelor identificate de audit. De exemplu, această fotografie prezintă o navă container eșuată pe țărm foarte aproape de coasta Groenlandei. Fotografia a fost însoțită de următoarea legendă: „În august 2012, o navă container a eșuat la intrarea în Godthåbsfjord, încercând să evite un aisberg. episodul ilustrează riscurile navigației în apele Groenlandei. Zona era inclusă în hărțile maritime și aprobată pentru navigație cu ajutorul GPS, iar acele hărți se aflau la bord”.



Fotografie realizată de Poliția din Groenlanda, în raportul „Beretning til Statsrevisorerne om Danmarks indsats i Arktis”

- 97) Comunicarea eficientă cu părțile interesate poate consolida mesajele auditului și are un impact asupra activității de audit. În calitate de beneficiari finali ai fondurilor publice, cetățenii sunt cele mai importante părți interesate ale SAI-urilor. Rezultatele auditului pot fi comunicate prin prezentarea lor la conferințe, în cadrul unor comisii parlamentare, în articole de jurnal, pe medii de socializare

etc. Sensibilizarea altor părți decât cele interesate obișnuite – de exemplu cadre universitare, lobbyiști, ONG-uri, agenții și laboratoare de idei guvernamentale – prin aceste mijloace de comunicare va intensifica dezbaterile despre și interesul în rezultatele auditului, precum și, posibil, impactul auditului. Pe de altă parte, SAI poate promova participarea părților interesate prin intermediul unor mecanisme de primire și monitorizare a reclamațiilor de neconformitate, precum și a sugestiilor de optimizare a administrației publice – aceste măsuri se pot lua în sens general pentru un anumit raport.

Căsuța 17. Al 7-lea sondaj INTOSAI privind auditul de mediu

Potrivit celui de-al 7-lea sondaj INTOSAI privind Auditul de Mediu, din 2012, 79% dintre SAI-uri au constatat faptul că un element care intensifică impactul auditurilor de mediu este comunicarea rezultatelor acestor audituri. Sondajul a identificat faptul că primele 3 mijloace de comunicare a rezultatelor auditurilor de mediu sunt publicarea online a rapoartelor integrale de audit (55%), distribuția versiunilor tipărite ale rapoartelor de audit (53%) și publicarea unor comunicate de presă (47%). SAI-urile folosesc, de asemenea, o largă varietate de metode de comunicare, precum conferințe de presă, apariții radio și TV, articole tipărite și rețele de socializare.

- 98) Pe lângă audituri, SAI-urile pot efectua audituri de follow-up după câțiva ani de la auditul inițial. Când entitățile cunosc faptul că audituri de follow-up ar putea sau vor avea loc, cresc șansele ca acestea să își elimine deficiențele și să implementeze recomandările. În mod deosebit în cazul auditurilor de mediu, auditorul ar putea fi nevoit să ofere recomandări pe termen lung. Astfel, pot trece mai mulți ani până să poată demara procesul de follow-up al recomandărilor făcute de auditor (vezi Cazul de Audit Nr. 18).

Căsuța 18. CAZ DE AUDIT 17: Follow-up al rezultatelor auditului de mediu

În 2011, Oficiul Național de Audit al Finlandei a auditat politici climatice și energetice. Protocolul de la Kyoto prevede așteptări conform cărora Părțile la Protocol vor elimina treptat stimulentele fiscale care sunt contrare obiectivelor UNFCCC. În ciuda acestor așteptări, NAOF a constatat faptul că administrația centrală nu analizase în mod cuprinzător cheltuielile cu efecte negative asupra climei. Potrivit NAOF, analiza în cauză a fost necesară pentru a spori eficacitatea și transparența cheltuielilor publice. De asemenea, aceasta urma să permită factorilor de decizie să analizeze mai bine efectele deciziilor în situații de conflict între obiectivele politicilor.

În cadrul unui audit de follow-up din 2013, NAOF a constatat faptul că administrația centrală implementase recomandarea sa și identificare subvenții nocive pentru mediul înconjurător, în sumă totală de aproximativ patru miliarde de Euro în 2011. Făcând o comparație, cheltuielile asociate climei din aceeași perioadă au fost de numai 0,55 miliarde Euro. Mai exact, un studiu guvernamental a constatat faptul că sectorul transporturilor a primit cea mai mare cotă din subvențiile cu efect ecologic nocive (1,8 miliarde Euro), urmat fiind de agricultură (1,1 miliarde Euro) și sectorul energetic (700 de milioane de Euro).