

国际环境审计概况

一、 国际组织

该部分介绍最高审计机关国际组织针对环境审计成立的一些组织机构,包括成立背景、时间、成员、工作职责等。

(一) 最高审计机关国际组织

最高审计机关国际组织,简称 INTOSAI,是由联合国成员国最高审计机关组成的国际组织,成立于 1953 年,总部及秘书处设在奥地利维也纳,现有成员国 184 个。其宗旨是“经验分享,人人共惠”。审计署于 1982 年 5 月正式加入该组织。

(二) 最高审计机关国际组织环境审计委员会

最高审计机关国际组织环境审计委员会 1992 年成立。1992 年至 2001 年期间,主席国为荷兰;2001 年至今,主席国为加拿大。目前已有 46 个成员,是成员最多的 INTOSAI 下设委员会。最高审计机关国际组织环境审计委员会主要通过举行全体成员国参加的委员会大会决定委员会的工作事项,由各区域组织委员会负责落实。

最高审计机关国际组织环境审计委员会的工作主要是:制定环境审计的指南和技术标准等;促进环境审计信息和经验交流;培训;鼓励各国最高审计机关开展联合审计等。

最高审计机关国际组织环境审计委员会自 1992 年成立以来,工作在不同时期有所侧重,大致可划分为:第一阶段 1992 年至 1995 年,成员较少(最初只有 13 个),侧重于了解各国最高审计机关对开展环境审计的意愿,积极推进环境审计;第二阶段 1995 年至 1998 年,成员增加,以“水资源”为主题;第三阶段 1998 年至 2001 年,以信息交流为主,制定了一些正式文件,建立了委员会网站;第四阶段从 2001 年至今,工作重心转到环境审计的国际合作,并在“水资源”主题基础上增加了“固体废弃物”主题。

(三) 最高审计机关国际组织环境审计委员会执行委员会

最高审计机关国际组织环境审计委员会执委会是最高审计机关国际组织环境审计委员的下设委员会,成立于 2002 年,共有 15 名正式成员。执行委员会作为环境审计委员会办事机构,负责环境审计委员会的行政工作和对环境审计委员

会具有重大意义的战略活动的组织。李金华审计长是该委员会的正式成员之一。2002年4月和2003年1月分别在伦敦和哥斯达黎加举行了执委会第一次、第二次会议。

（四）最高审计机关区域组织环境审计委员会

为更好地促进不同地区开展环境审计，1998年在乌拉圭举行的第16届最高审计机关国际组织大会建议，在最高审计机关国际组织环境审计委员会下按照地域范围设置区域性环境审计委员会。目前，非洲、阿拉伯地区、亚洲、欧洲、拉美和加勒比海地区、南太平洋地区等区域都分别成立了区域性环境审计委员会。非洲地区环境审计委员会的主席国是南非，阿拉伯地区是埃及，亚洲是中国，欧洲是波兰，拉美和加勒比海地区是巴西，南太平洋地区是新西兰。各区域委员会在鼓励各国最高审计机关开展环境审计、促进环境审计和环境保护信息、经验的交流方面都开展了很多工作。

（五）最高审计机关亚洲组织环境审计委员会

2000年10月，在泰国清迈召开的最高审计机关亚洲组织（简称：ASOSAI）第8届大会上成立了最高审计机关亚洲组织环境审计委员会，作为最高审计机关国际组织的区域性组织。在最高审计机关亚洲组织环境审计委员会第一次会议上，我国成为委员会主席国，李金华审计长当选为环境审计委员会主席。任期为四年。

（六）最高审计机关亚洲组织环境审计委员会秘书处

最高审计机关亚洲组织环境审计委员会成立后，审计署设立了由农业与资源环保审计司和外事司组成的秘书处。秘书处的工作包括：建立并维护ASOSAI WGEA网站；制定委员会工作计划；组织起草环境审计指南等文件；加强与INTOSAI WGEA, INTOSAI 其他组织, ASOSAI 等的联系；承担INTOSAI WGEA 交办的事项等。

二、最高审计机关国际组织（INTOSAI）环境审计委员会重要文件介绍

本部分介绍最高审计机关国际组织环境审计委员会的重要文件，其中，《从环境视角进行审计活动的指南》是指导各国审计机关开展环境审计的纲领性文件，对此进行了较为详细的介绍；而最高审计机关国际组织环境审计委员会《2002-2004年行动计划》表明了今后环境审计的发展方向，对其要点进行了介绍。

（一）《从环境视角进行审计活动的指南》简介

1、简介

1995年，INTOSAI环境审计委员会着手起草《从环境视角进行审计活动的指南》（以下简称为《指南》），旨在为各国最高审计机关开展环境审计提供指导，促进各国最高审计机关更好履行环境审计义务。经过5年多的工作，2001年初，INTOSAI环境审计委员会向各成员国印发了《指南》。《指南》主要由三个部分组成。

第一部分：INTOSAI审计准则在环境审计中的运用。《指南》首先明确，遵循INTOSAI第十五届大会达成的协议，最高审计机关在环境审计的方案制定、实施审计和报告审计结果阶段，应在适当的时机、最大限度考虑INTOSAI审计准则的要求。《指南》从基本原理、基本准则、实务准则和报告准则四方面，阐述了29条INTOSAI审计准则在环境审计中的运用。《指南》对每条审计准则在环境审计中运用主要分析了三项内容：审计准则在环境审计中使用的条件；准则使用可能引起的特殊事项和审计风险；对这些特殊事项和审计风险可以采取的对策。

第二部分：环境审计实务与方法。由于环境审计的财务审计与合规性审计按照INTOSAI审计准则实务准则的指导能够较好实施，《指南》未对这两类环境审计的实务与方法作详细论述，重点对环境审计的效益审计做了阐述。

第三部分：建立环境审计技术标准的框架。

2、环境审计的类型

（1）环境审计从原则上讲，应当采用最高审计机关的各种审计方法，覆盖各种审计类型。也就是说，环境审计有财务审计、合规性审计和绩效审计三类。

（2）环境财务审计注重财务报表披露的环境资产和负债情况。主要包括：预防、缓解和弥补环境损失的各项措施，对可再生资源和不可再生资源的保护，违反环境法律、法规的后果，对国家规定的各项间接义务的履行情况。（3）环境合规性审计注重检查国内和国际法律法规的遵守情况，确保相关的政府活动能够遵照有关的环境法律、法规。（4）环境绩效审计注重评价被审计单位为促进经济性、效果性和有效性而采取的各项措施是否适当，确保与环境相关的效益指数能够公允地反映被审计单位的经营状况，确保环境项目能够经济、效益和有效地进行。

3、环境审计对象

包括所有对环境产生影响的单位，这些单位可分为三类：直接或间接对环境产生影响的单位（不论这种影响是正面的还是负面的，如治理环境污染和污染环境）；有权制定或影响环境政策和法规的单位，包括国际性、全国性和地区性的单位；有权监督或控制其他部门环境行为的单位。

4、环境审计的开展方式

环境审计的开展方式较为多样。根据需要，可对特定事项进行协作、合作或共同审计。审计机关应当充分认识环境问题的全球化特征，要求审计人员之间加强协作，必要时需在本领域内具有专业知识的专家的帮助下完成审计任务。

5、审计人员开展环境审计的专业能力要求

(1) 对所有环境审计类型均具有足够的审计知识，即具备能够进行财务审计、合规性审计和绩效审计的能力；(2) 独立、没有偏见；(3) 具有处理人际关系和进行交流的足够技巧；(4) 通过培训和实践获得进行环境审计所需要的相关学科的技术和方法。

6、在环境审计中聘请外部专家

(1) 开展环境审计有时应聘请外部专家；(2) 应当对聘请外部专家保持谨慎。这是因为聘请外部专家的首要条件是确保外部专家具备完成特定任务的能力。但由于环境专家具有不同于审计人员的教育和职业背景，因此，审计人员很难确保专家们是否具备这种能力。从外部专家那里获得的意见并不意味着审计机关可以免除对审计事项发表意见所负有的责任和风险；(3) 需要采取恰当的步骤对外部专家的资格和独立性进行审核。审计人员审核外部专家的资格时，至少应考虑以下几个方面：专家的教育背景、专家的工作时间、专家的工作经历与审计工作的关联程度，专业机构出具的专家资格评定。在审核外部专家的独立性时候，应考虑专家所出具报告的性质和目的、专家使用的观念和方法、专家的客观性及运用专家报告可能产生的风险等。

7、环境审计方案的制定

审计机关制定的环境审计方案除应达到 INTOSAI 审计准则要求的“能确保审计质量，确保审计活动能够经济、效率、及时地进行”外，还应当在收集被审计单位信息时，包括相关的环境信息：被审计单位对环境影响的法律责任，被审计单位应对环境问题的各种措施；规定被审计单位环境责任和影响其他单位环境

责任的法律、法规；被审计单位与环境相关的资产和负债。此外，环境审计的特殊需求对审计程序提出了更为严格的要求，审计机关的审计专家应从环境的视角对审计方案和相关的审计实务进行复核。

8、环境管理系统的内部控制测试

(1) 审计人员应当研究和评价由管理部门制定的环境问题内部控制措施，并决定对其内部控制系统的依赖程度。(2) 审计所进行的测试应当遵守相关的法律、法规。审计步骤和程序应当保证能够发现对财务报表产生直接重大影响的错误和行为。(3) 与环境问题相关的财务报表中的重大失误更多地表现为确失或少报。如为了逃避将来恢复被损坏环境所需要的开支或避免违规行为遭受处罚而确失或少报。

9、环境绩效审计

《指南》认为从环境视角进行的绩效审计可分为五类：对政府执行环境法规情况进行审计；对政府环境项目的效益进行审计；对其他政府项目的环境影响进行审计；对环境管理系统的审计；对计划的环境政策和环境项目进行评估。

10、对政府执行环境法规情况进行审计

(1) 主要内容。审计政府环境部门（有时还包括其他政府部门）督促公众和企业遵守环境法规的情况，包括：对污染排放数量或浓度进行的审批；监督排放者对限令的遵守情况；对环境状况的监督；对环境法律法规进行的解释；对违规行为予以制止。(2) 审计标准。开展此类环境绩效审计，首先是从法律规范或环境领导部门制定的法律规范实施细则中确定明晰的审计标准。审计机关再采取方法评价被审计部门的经营状况是否符合这些既定标准。(3) 审计方法。审计机关采用的环境评价方法需要与最主要的被审计单位以及（如有可能）其他一些被审计单位达成共识，以减少审计结果的“缺乏说明力”风险。

11、对政府环境项目的效益进行审计

(1) 主要内容。政府负责的保护和改善环境的项目、活动和政府签署的国际协议。环境项目通常以政府计划或年度报告的方式确定。(2) 审计机关应当注意选择政府环境项目审计的对象和范围，要考虑被审计项目的经营风险、重要性和可审计性。审计人员要清楚掌握项目目标和相关规范性文件。

12、对其他政府项目的环境影响进行审计

(1) 对环境影响的关注是广义上的环境绩效审计的一部分。所有的活动都会因使用资源等而对环境产生影响，政府活动也不能例外。(2) 为了解政府活动对环境所造成的影响，审计机关应当熟悉政府对可能造成的影响应承担的责任，并以此作为政策评估的参考(在我国其他政府项目的环境影响主要通过环保部门的环境影响评价予以确认)。(3) 审计机关进行审计时，需要确认政府缓解或减少环境影响的措施是已经实施并达到预计目标，有无造成过多开支；还是未达到预计目标以及政府的替代措施。

13、对环境管理系统的审计

(1) 环境管理系统的国际准则——ISO14001 目的在于帮助各机构确定其环境管理系统的适当性和运行情况。在欧洲有望成为审计部门的外部依据。(2) 对政府环境管理系统是否审计，应首先考虑政府是否针对管理系统设立政策；审计机关可以决定是对单个政府部门的整个环境管理系统进行审计，还是围绕跨部门的一个或几个问题进行审计。(3) 审计机关在确定审计范围时需重点考虑环境管理系统所产生的预计影响范围有多大。

14、对计划的环境政策和环境项目进行评估

(1) 审计机关实施此类环境绩效审计，既是机遇，也是风险。机遇在于：审计机关可以就计划中的环境政策或项目为国家立法部门提供信息，帮助国家立法部门将其注意力由“正在执行的项目是否符合法律要求”转移到“法律规定本身是否需要修改以便使项目有更大的收益”。风险在于：审计标准本身(如环境法律规范)成为审计评估对象；对计划的政策和项目进行分析，更多的需要审计领域之外的专业技能。(2) 如某项计划中的政策或项目出现分歧或争论时，审计机关被要求对政策决策提供信息时，应注意要提供事实信息，而不是判断信息和具体的建议。

15、环境审计技术标准的框架结构

(1) 决定环境审计技术标准的核心因素：审计的类型；审计标准的目的和来源。审计的类型决定了审计标准的目的和来源。(2) 技术标准的来源有两种。可以作为审计坚实基础的权威标准来源，以及无法作为审计坚实基础的非权威标准来源。只要存在技术标准的权威来源，其就优先于非权威标准来源。

16、环境财务审计技术标准

(1) 技术标准目标。使审计人员能够确定被审计单位是否已经正确认识、估价和报告了环境成本、负债和资产。(2) 权威标准来源：立法机构制定的法律条文；其他公认机构制定的准则；公认机构制定的国际准则。(3) 非权威标准来源：有关职业机构发布的指南；学术研究资料。

17、环境合规性审计技术标准

(1) 技术标准目标。使审计人员能够确定被审计单位是否依照所有可行性规定从事了相关的环境活动。(2) 合规性审计必须建立在权威标准之上。(3) 权威标准来源：国内法律，以及其他根据法律制定的具有法律效力的法规、规章、规定等；国际法；国际协议；约束性准则（包括技术、程序和质量标准）；合同；政策指令。

18、环境绩效审计技术标准

(1) 技术标准目标。使审计人员能够对以下内容的一方面或几方面形成审计意见：被审计单位有关环境活动向社会公布的实际绩效和绩效指标的合理性；被审计单位是否经济、有效、效率地进行了环境活动；可行的政府环境政策；任何影响环境的，被审计单位之外的其他因素。(2) 权威标准来源：由法律、政府关于环境的行动政策和被审计单位必须遵守的规定分别确定的，经济、有效和效率的绩效指标；由公认机构颁布的普遍遵循的准则；由公认机构颁布的职业实务规范。

(3) 非权威标准来源：同类单位或其他单位在类似活动中采用的绩效指标或措施；学术研究资料；外部专家。

19、环境审计风险最小化

(1) 审计机关进行环境审计的风险主要是指运用的审计标准不可行、不适当或存在偏见。(2) 避免来自被审计单位的风险的最好办法，是在审计前与被审计单位就所运用的标准达成一致。如果被审计单位拒绝认同任何标准，审计机关必须确保所运用的标准经得起推敲。(3) 对审计机关而言，最大的风险来自使用非权威的标准。审计人员应采取各种合理措施尽可能地收集所有的信息，然后再对审计标准进行判断。判断时应注意标准的相关性、可理解性、可靠性和完整性。

(二) 最高审计机关国际组织环境审计委员会《2002—2004 年行动计划》要点

INTOSAI 环境审计委员会制定《2002—2004 年行动计划》，目的在于为国际环境审计领域今后一段时期的工作重点指明方向。计划包括了环境审计委员会第

四阶段工作的战略规划、作用和行动措施。重点是行动措施，涉及到环境审计工作最新动向，其主要内容：一是总结 INTOSAI 环境审计委员第一份工作主题“水资源”环境审计，启动第二份工作主题“废弃物管理”审计；二是推动和鼓励在各国最高审计机关之间开展跨国联合审计；三是继续对合规性审计中的环境审计问题进行研究，重点是在合规性审计中如何开展环境审计；四是开展各国环境审计情况调查，为进一步推动各国环境审计做好基础准备；五是启动可持续发展审计研究。这些环境审计业务方面即将发生的新变化将在一定程度上对我国环境审计工作，特别是审计内容、审计技术方法方面产生积极影响。

三、国际环境审计的发展

本部分介绍国际环境审计的发展，包括总体情况、各国审计机关普遍关注的环境审计问题、发展趋势等，并重点介绍了荷兰、加拿大两个环境审计开展情况较好国家的环境审计。

（一）目前国际环境审计的总体情况

总的说来，自 1992 年后，大部分国家的政府环境审计都得到了发展，其中发展比较快的国家是美国、加拿大、澳大利亚、荷兰、挪威等；亚洲的中国、印度属于起步相对较晚，但目前在积极探索的国家；有少数国家，如文莱等，目前尚未开展环境审计。

（二）普遍关注的问题

目前世界各国最高审计机关普遍关注的环境审计问题主要有：环境审计的定义、环境审计的技术标准、环境审计的评价指标、如何应用外部专家。

1、环境审计的定义

关于环境审计的定义，虽然国内外的学者和审计人员从不同角度对环境审计给出了繁多的定义，但至今尚未有统一的定论。开罗会议也只是根据代表的不同意见，给出了一个定义的框架。根据不同的环境审计定义的侧重点，可分为如下几类，一是环境管理责任论，以环境管理责任履行情况的鉴证作为环境审计的主要职能；二是管理工具论，认为环境审计属于企业管理、环境管理系统的一个环节；三是监督鉴证评价论，认为应通过审计的职能来实现环境保护活动的真实、合法和有效性目标。这三种类型的定义理解环境审计的出发点不同，在这种情况下，对环境审计的理解应把握住环境审计的主体、对象、目的等关键问题。

2. 环境审计的技术标准

审计机关进行环境审计需考虑确定技术标准,关键是保证所选择的技术标准被公认是相关的、完整的和可理解的。为了与国际组织第15届大会通过的框架性文件中对“环境审计”的定义相一致,指南提出最好的办法是建立一套框架性理论基础,指导最高审计机关如何建立技术指标。核心是:充分考虑审计的类型,审计标准的目的和来源。

3. 环境审计的评价指标

由于与环境相关的很多问题很难直接用经济指标进行评价,环境审计面临的一大难题就是如何建立合理的评价指标。最根本的考虑是将环境成本或环境效益纳入传统的成本效益分析法中,但这仍然需要考虑如何量化的问题。环境经济学、政策科学等学科和经济评价理论的发展,使我们可选择的方法范围扩大了。目前在这一领域各国的审计机关都在积极探索,希望能够找到适用于审计的评价指标和评价方法。

2、外部专家

由于环境审计必须充分考虑环境因素,与其他审计相比,可能需要面对更多更直接的运用外部专家的时候。目前,基本上已达成共识的是,聘用外部专家是很有必要的,但在具体的操作上,各国有不同的做法。荷兰审计院,主要是从科研机构或大学聘请外部专家。为降低聘用外部专家可能导致的审计风险,必须考虑专家的教育背景、专家的工作时间、专家的工作经验与审计的联系程度、专业机构出具的资格评定等因素。

(三) 国际环境审计的发展趋势

1、重点关注环境政策

政府审计对环境政策的关注几乎是从其最初的起步开始的,在最高审计机关国际组织环境审计委员会组织的第一次环境审计问卷调查中,就将各国政府是否已制定环境政策作为一个主要问题。对环境政策的关注,主要是因为政府环境审计的主要目的是促进政府在环境保护方面工作的改善和提高,而环境政策是政府在环境保护领域工作的主要手段。环境政策分为命令——控制型环境政策和环境经济政策,前者目标明确,如果实施成功,能够很快取得预期的效果,但这类环境政策需要庞大的执法队伍和高额的执行成本,目前很多国家更多地运用环境经

济政策。最高审计机关国际组织环境审计委员会在其 2002 至 2004 年工作计划中明确目前关注的工作包括对环境政策进行审计。

2、绩效审计

国际审计的发展趋势是绩效审计，环境问题是绩效审计关注的重点问题之一。国外环境绩效审计涉及的内容包括对政府监督环境法规合规情况进行审计、对政府环境项目的效益进行审计、对其他政府项目的环境影响进行审计、对环境管理系统的审计和对计划的环境政策和环境项目进行评估。以荷兰审计院为例，其绩效审计重点的关注领域是：安全、收入、社会福利、教育、住房、环境；而在环境领域重点关注：生物多样性的减少、气候变化、自然资源的过量开采、对居民健康的威胁等方面。

3、与其他部门的联合

由于环境审计涉及到很多专业化的技术问题，为提高审计效率，降低审计风险，目前，很多国家的审计机关采取了与其他部门联合的做法。

4、跨国联合审计

随着人类活动对环境影响的深度和广度的加强，环境问题超越国界，形成和发展为国际环境问题。全球性的气候变暖、臭氧层的破坏、生物多样性锐减、酸雨等环境问题成为世界各国共同面临的挑战。并且随着经济活动对环境的潜伏性影响不断显露，越来越多的环境问题不再是仅依靠一国的力量就可以解决的，应对国际环境问题的是国际环境保护，即各国政府、国际社会、各国民众共同对环境问题采取措施或行动。审计机关关注环境问题也应该注意环境问题和环境保护国际化的特点。

事实上，最高审计机关国际组织环境审计委员会充分注意到了环境保护越来越趋于国际化的发展趋势，“鼓励各国最高审计机关联合开展环境审计”的观点散见于委员会制定的工作计划及其他文件中。2002 至 2004 年工作计划指出，跨国联合审计包括对跨国环境问题进行审计和对国际环境协定进行审计。

（四）部分环境审计发达国家经验介绍

1、荷兰的环境审计

荷兰 1992 年至 2001 年九年期间，一直担任最高审计机关国际组织环境审计委员会主席，荷兰审计院除开展本国的环境审计外，还积极组织各国审计机关联合开展对国际环境保护协议的审计。

荷兰审计院将环境问题作为绩效审计计划的六项主题之一，重点关注的环境问题有：生物多样性的减少、气候变化、对自然资源的过度开发、对健康的威胁和物理环境的退化等，近几年围绕上述环境问题开展了多项环境审计，荷兰的环境审计，主要是绩效审计，内容非常广泛，确定具体项目主要考虑对公众生活的密切相关性。审计中很重视与相关部门的沟通，并充分利用外部专家。

对气候变化政策的审计。荷兰是低于海平面的国家，对温室效应更为关注，所制定的气候变化政策涉及经济事务部、环境部、交通部、农业部、财政部等多个部门。2000年至2002年荷兰审计院实施了对该政策的审计，审计组由来自审计院不同部门的13人组成，审计内容包括分析一般政策、分析与环境部门的合作、分析涉及的各部门。审计提出了两个最终结论：一是2000年的目标没有实现，二是能否实现2008—2012年的目标值得怀疑。审计结果披露后，引起了政府各部门的重视，采取了一些相应的手段。

对国际海洋保护协议的审计。荷兰审计院在确定项目时主要考虑三方面因素，一是协议的执行状况，如，有无不符合协议要求的现象；二是协议的特征是否有利于审计，如，是否有明确的标准对执行情况进行判断；三是是否与国家的重大事件相关。荷兰审计院在组织上的主要做法是，列出一个包括各类问题的表，由不同国家的审计机关根据自己国家的情况选择一些或全部作为审计内容。

2、加拿大的环境审计

加拿大自 2001 年任最高审计机关国际组织环境审计委员会主席。

为了回应公众不断高涨的对环境的关注，加拿大审计署成立了环境和可持续发展专员办公室，负责协助加强政府的绩效和责任认识，进行审计和研究，对可持续发展战略的监测和报告，保障公共提起的环境诉讼进程的顺利，每年向议会报告。专员承担的审计对象是危险废弃物、臭氧层保护、生物多样性等。

加拿大审计署对环境事务开展的绩效审计包括重大资金项目、应对紧急事态的准备状况、森林部门、海岸警卫、大型能源项目、危险废弃物等。1995 年审

计长法的修正案提出，在三 E 审计（经济、效率和效用）中增加第四个 E（环境）。审计长就下列事项对议会提出报告“未考虑可持续发展框架下环境效应的支出”。

加拿大审计署 2002 年度对环境和可持续发展的审计报告主要报告以下内容：有毒物质的再生、联邦境内各种污染源的处置、北方地区的废弃矿井、生物的入侵、可持续发展战略和公众有权了解关于环保请愿活动的情况等。