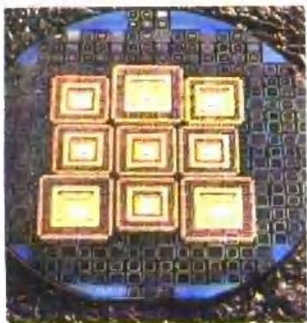


# 各国环境审计论文选集

中华人民共和国  
审计署外事司编



中国

•6-53

版社

96  
F239.6-53  
1  
2

# 各国环境审计论文选集

审计署外事司编

主 编 陈 华  
总 审 校 倪卫红  
编写人员 丁杏芬 张 玉 李联合  
姜海鹰 胡学文 方秀安  
陈 华 倪卫红

中国审计出版社



**图书在版编目 (CIP) 数据**

各国环境审计论文选集/审计署外事司编.-北京:中国  
审计出版社, 1996.2  
ISBN 7-80064-464-2

I. 各… II. 审… III. 环境-审计-文集 IV. F239.6-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 03209 号

**各国环境审计论文选集**

审计署外事司编

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲4号)

燕山印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

\*

850×1168 毫米 32 开 9.25 印张 238 千字

1996 年 3 月北京第 1 版 1996 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5000 册 定价: 12.00 元

ISBN 7—80064—464—2/F·308

## 序

保护环境是一件造福当代、泽及子孙的大事，也是一项发展经济、实现繁荣的有效措施。党和政府一直非常重视环境保护工作。江泽民同志在党的十四届五中全会上指出：“在现代化建设中必须把实现可持续发展作为一个重大战略。要把控制人口、节约资源、保护环境放到重要位置，使人口增长与社会生产力的发展相适应，使经济建设与资源、环境相协调，实现良性循环”。审计作为综合性的经济监督应该责无旁贷地在经济、社会与环境的协调和可持续发展中发挥积极作用，环境审计也就成了我国广大审计工作者应该积极开发的新领域。

1995年9月25日至10月2日在埃及首都开罗召开的最高审计机关国际组织第十五届大会把环境和可持续发展问题的审计列为主要议题，要求参加大会的各国最高审计机关就环境审计的重要性和定义、各国最高审计机关在环境审计中的作用和责任以及环境审计中采用的技术和方法撰写论文并在大会召开时进行讨论。我们中国审计代表团结合我国的具体情况撰写了论文并积极参与了讨论，了解到与环境审计有关的多方意见和建议。当时，我就觉得有必要在回国后组织专门人员把有关资料进行整理，汇集成册，向我国审计战线的广大同志介绍目前国际环境审计的现状和发展趋势。

经过审计署外事司有关人员近两个月的紧张工作，这本《各

---

国环境审计论文选集》现在终于和大家见面了。这是一件值得高兴的事。过去，我国审计机关只是对环保资金的使用情况进行财务审计，这与环境和可持续发展的客观要求还有不少差距。这本书至少可以为大家提供一些有关环境审计的定义、技术和方法以及最高审计机关在环境审计中的作用和责任等参考信息。

当然，中国的环境审计应该如何开展并不是外国的几篇论文就能解决的问题。西方发达国家在环境审计方面确实有不少值得我们借鉴的做法，我们在这方面也确实缺乏经验，但这并不等于说我们可以照搬照抄别国的经验和做法。中国毕竟是发展中国家，中国经济发展与环境保护之间存在的矛盾有着独特的中国背景。因此，我们要开展的环境审计也必须与中国特色相结合。有些国家的做法也许在它们自己的特定条件下非常富有成效，但到了中国很可能行不通。所以，我希望这本书的读者能够结合实际把书中可取的内容“拿来”加以变通，以求洋为中用，为我们早日探索出一条中国式的环境审计道路集思广益。

中华人民共和国审计署审计长



1996. 2. 6

# 目 录

## 序

<b>第一部分 环境审计的重要性的定义</b> .....	( 1 )
环境审计主要论文 (荷兰审计院) .....	( 3 )
环境审计的重要性的定义 (荷兰审计院) .....	( 11 )
<b>第二部分 各国最高审计机关在环境审计中的作用和     责任</b> .....	( 13 )
主要论文 (加拿大审计长公署) .....	( 15 )
国家论文	
—— 澳大利亚国家审计署 .....	( 28 )
—— 奥地利审计院 .....	( 33 )
—— 巴西联邦审计法院 .....	( 42 )
—— 加拿大审计长公署 .....	( 49 )
—— 中国审计署 .....	( 56 )
—— 埃及中央审计组织 .....	( 64 )
—— 德国联邦审计院 .....	( 70 )
—— 希腊审计法院 .....	( 75 )
—— 印度主计审计长公署 .....	( 79 )
—— 印度尼西亚最高审计委员会 .....	( 84 )
—— 日本会计检查院 .....	( 90 )
—— 约旦审计署 .....	( 92 )
—— 马来西亚审计长公署 .....	( 98 )
—— 荷兰审计院 .....	( 103 )
—— 新西兰审计长公署 .....	( 112 )
—— 挪威审计长公署 .....	( 116 )

## 2 目录

---

——菲律宾审计委员会·····	(124)
——波兰最高监查院·····	(128)
——瑞典国家审计署·····	(135)
——英国国家审计署·····	(138)
——美国会计总署·····	(150)
<b>第三部分：环境审计中采用的技术和方法·····</b>	<b>(159)</b>
主要论文（新西兰审计长公署）·····	(161)
国家论文	
——澳大利亚国家审计署·····	(170)
——奥地利审计院·····	(176)
——加拿大审计长公署·····	(181)
——中国审计署·····	(190)
——丹麦审计院·····	(195)
——埃及中央审计组织·····	(199)
——德国联邦审计院·····	(204)
——韩国审计监查院·····	(211)
——印度主计审计长公署·····	(218)
——印度尼西亚最高审计委员会·····	(223)
——马来西亚审计长公署·····	(230)
——荷兰审计院·····	(235)
——菲律宾审计委员会·····	(244)
——瑞典国家审计署·····	(249)
——英国国家审计署·····	(257)
——美国会计总署·····	(266)
<b>附录《开罗宣言》·····</b>	<b>(274)</b>

# 第一部分

## 环境审计的重要性的定义





# 环境审计主要论文

(荷兰审计院)

## 一、简介

1993年10月,最高审计机关国际组织(以下简称国际审计组织)工作组向171个国家的最高审计机关发送《环境审计问卷》。到1994年3月15日,工作组已收到83家最高审计机关的答卷。

问卷的主要栏目及所提议的调查范围为本论文的结构提供了基础。这些栏目包括:

1. 与环境有关的政府政策和项目;
2. 环境审计的定义;
3. 最高审计机关在环境审计中的作用和责任;
4. 最高审计机关有关环境问题的报告;
5. 环境审计的方法和技术;
6. 其他课题。

## 二、对答卷的分析

### 1. 背景

- (1) 与环境有关的政府政策和项目

已成为国际审计组织成员国的大多数国家的政府都已制定绿色规划或者能集中反映其环境政策的环境法律（以下简称“环境政策”）。83份答卷中有68份（82%）表示其政府已制定此类政策；余下15份则表示没有此类政策（18%）。工作组给139个发展中国家的最高审计机关发去问卷，其中55家最高审计机关寄回了答卷。55份答卷中有42份表示其政府已确定环境政策。工业化国家中收到问卷的最高审计机关共有32家，作答的有28家，其中26家表明其政府已制定环境政策。

#### （2）报告义务

25份答卷明确表示，在他们的国家，私有企业和国有企业均有义务就其总体环境管理向国家主管部门报告。46份答卷则指出，在他们的国家情况并非如此。从答卷情况看，至少有40个国家的国有部门有义务就其总体环境管理向有关国家主管部门报告；表示情况并非如此的答卷有31份。

#### （3）环境部或环境代理机构

共有64份答卷表明，在他们国家有特定的部委或代理机构总体负责全国的环境政策。只有12个最高审计机关指出，他们国家的情况并非如此。

#### （4）国际义务

工作组收到的83份答卷中有63份指出，他们的政府在国际问题上承担国际义务。答卷中提的最频繁的是大气污染和气候变化方面的条约，即：《1987年关于臭氧消耗物质的蒙特利尔议定书》（35次）；《1985年关于保护臭氧层的维也纳公约》（28次）；《1992年关于气候变化的里约热内卢框架公约》（23次）。

其他经常提到的条约有：

《1992年关于生态多样化的里约热内卢公约》（23次）；

《1989年关于控制有害废物跨边界移动及其处理的巴塞尔公约》（23次）

## 2. 环境审计的定义

43 份答卷对环境审计下了定义。共有 32 份答卷表示无法为工作组提供环境审计的定义。43 份下定义的答卷中有 19 份运用一个或几个要素来反映《伯兰特兰报告》(即 Brundtland 报告)中的“可持续发展”概念。这些要素包括“可持续发展”、“保卫环境”和“环境保护”等等。在答卷所提供的定义中运用最多的要素是:

- (1) 履行环境义务或遵守环境法律 (22 次);
- (2) 保卫环境 (13 次);
- (3) 对环境活动和资源管理的审计 (11 次);

## 3. 最高审计机关的作用和责任

总共有 60 份答卷表示, 他们已得到进行环境审计的授权。9 家最高审计机关表示没有获得此种授权, 上述 60 份答卷中的 55 家最高审计机关已表示其所在国拥有环境政策, 其余 5 家则没有。

从 (1) 中可知, 在 25 个国家中, 私有企业和国有企业有义务就其总体环境管理向国家主管部门报告, 其中有 4 个国家的最高审计机关有权审计这种报告义务。从 (2) 中可知, 在 40 个国家中, 国有部门有义务就其总体环境管理向国家主管部门报告, 其中有 30 个国家的最高审计机关有审计这种报告义务。

关于最高审计机关权力的回答表明, 60 个国家的最高审计机关至少拥有问卷中提到的进行环境审计的各项权限中的一项, 其中有 57 个国家的最高审计机关有权审计国家环境政策, 国家环境项目或者政府部门及部委对国家环境法律、规定的遵守执行情况。

此外, 43 个国家的最高审计机关表示, 他们有权审计本国政府或国有企业对国际义务和责任的履行情况; 26 个国家的最高审计机关明确表示没有这样的权力。

## 4. 最高审计机关关于环境问题的报告

(1) 已经开展环境审计的最高审计机关数目

答卷表明,从1989年1月1日开始,38个国家的最高审计机关已就环境问题发布报告。35个国家的最高审计机关表示尚未开展这项工作。发布报告的38家最高审计机关中有21个来自发展中国家,其余17家来自工业化国家;这些最高审计机关在环境问题上所投入的平均审计力量分别为3.7%和7.3%。

有15个国家的最高审计机关表示,他们希望在不久的将来就环境问题开展审计。其中的一些最高审计机关希望工作组的工作成果以及第十五届大会上的有关讨论能帮助他们开始这种审计,并希望在这个领域内遵循国际审计组织的有关指南。

实际开展环境审计的38家最高审计组织中有12家没有提供环境审计的定义;另外有15家最高审计组织虽然尚未进行环境审计,但给工作组提供了有关定义。

(2) 已经进行的环境审计的有关内容

来自发展中国家和工业化国家的答卷都表明,他们在开展环境审计时主要关注以下几方面的内容:

- a. 大气污染;
- b. 水污染;
- c. 有害废物;
- d. 部门管理;
- e. 有关环境政策或立法的一般性有组织跟踪措施。

工业化国家的最高审计机关比发展中国家的最高审计机关更关注上述内容。发展中国家的最高审计机关更为关心的是通过税收、具体国家项目的补助等方法对环境进行保护和改善。值得注意的是,没有任何一家最高审计机关对环境的公共信息领域进行过审计。

答卷情况表明,55个国家已制定环境政策,而且其最高审计机关有权审计环境问题,其中有33个国家的最高审计机关表明,

他们已经开展实际的环境审计。另外，有 5 个国家尚未制定环境政策，但其最高审计机关有权审计环境问题，其中有 2 个国家的最高审计机关指出他们已审计过环境问题。

### (3) 报告种类

总共有 35 个国家的最高审计机关表示，他们已经就环境问题开展财务审计和绩效审计。3 个国家的最高审计机关没有提供这方面的信息。其余的 35 家最高审计机关中有 10 家表示，他们只开展财务审计。

大多数就环境问题公布审计报告的最高审计机关已向工作组提供有关其审计课题和主要审计问题的信息。他们总共出具了 264 份报告，其中 46 份是财务审计报告，182 份是绩效审计报告，36 份是效果审计报告。所以，答卷中的大多数审计是绩效审计。

大多数最高审计机关表示，他们公开发表有关环境问题的审计报告。只有 9 个国家的最高审计组织指出，他们不发表审计报告，即只向其政府秘密汇报有关情况。

### (4) 审计建议

83 份答卷中有 38 份表示，他们有权鼓励政府制定新的环境政策和项目或修改调整已有的政策和项目。

29 个国家的最高审计机关表示没有这样的权力。

38 份答卷中有 35 份表示，他们的审计报告包括他们就环境政策或项目提出的建议。

### (5) 跟踪审计

审查最高审计机关所提出的建议是否得到采纳执行的方法之一是进行跟踪审计。有权在审计报告中包括审计建议的 38 家最高审计机关中有 23 家对以前的环境审计开展跟踪审计。

## 5. 方法和技术

### (1) 标准

投入环境审计的审计力量至少达到 5% 的最高审计机关表示,他们已经在环境审计方面调整有关标准或已制定具体标准。投入审计力量超过 5% 的 16 家最高审计机关中有 9 家已经这样做了。投入的审计力量低于 5% 的 21 家最高审计机关中有 7 家表示他们已修改标准或制定新标准。

5 家最高审计机关在答卷中给出有关标准、技术或培训项目的具体实例。

### (2) 培训

共有 38 家最高审计机关指出,他们实际开展环境审计,其中有 13 家最高审计机关表示,他们派有关人员接受环境审计方面的特殊培训。上述 13 家最高审计机关中有 8 家来自发展中国家,其余 5 家来自工业化国家。在聘请外部专家方面,14 份答卷的回答是肯定的,其中有 9 家最高审计机关来自发展中国家。

### (3) 提到的问题

如前所述,有 38 家最高审计机关表明,他们对环境问题进行审计。至于他们在审计中是否遇到特别的问题,有 23 家最高审计机关的回答是肯定的,并列举了例子。下述几方面被认为是重要问题的领域:

- a. 审计中所要运用的标准和准则 (11 次)
- b. 缺乏基本的环境数据 (7 次)
- c. 公布环境审计的具体特征 (5 次)
6. 其它课题

83 份答卷中有 36 份已对他们的环境审计报告在改变有关政策和项目方面所达到的程度作了分析评估。有权提出审计建议并已运用这种权力的 23 家最高审计机关认为他们的报告所产生的影响“有限”;没有这方面权力的最高审计机关也认为他们的审计报告所产生的影响“有限”。只有 8 家最高审计机关表示,他们在正常情况下可对环境政策或项目施加奖惩附加条款。但这些最高

审计机关并没有对他们的审计报告所产生的影响有更高的评价，总的说来他们仍然认为影响“有限”。根据上述回答，工作组认为拥有审计建议的权限与所评估的审计报告的影响并没有联系；同样，施加奖惩附加条款和评估影响之间也没有联系。

### 三、结论

根据已得到的数据可得出有关初步结论。必须注意的是，提供答卷的最高审计机关占国际审计组织成员国总数目的 50%，而且不同地区的最高审计机关所提供的答案相互间差别很大。

绝大部分答卷（82%）表示，其所在国政府已制订绿色规划或与环境有关的法定政策。从这个角度看，对于大多数回答问卷的最高审计机关的所在国中央政府，环境问题都得到了广泛的组织结构上的重视。这些政府中的大多数已在环境领域接受国际义务。75%的答卷表示，其所在国政府已成为环境领域一个或几个条约的签约方。

相当数量的答卷对环境审计的定义有一些了解。回答问卷的一半以上的最高审计机关给工作组提供了有关定义。至于定义本身，各份答卷各持己见，没有一致意见。所提供的诸多定义的突出特点是，它们包容了有关审计和环境的许多不同要素。

60 份答卷表示，它们有权对其政府的环境政策或项目进行审计。实际运用这种权力的最高审计机关有 38 家，它们就环境问题公布审计报告。

问卷调查发现，回答问卷的最高审计机关进行环境审计时，最经常关注的问题是大气污染、水污染、有害废物、部门管理和有关环境政策或立法的一般性有组织跟踪措施。这些环境审计的大部分（69%）是绩效审计。把全部审计力量的 5% 或更多投入环境审计的最高审计机关指出，它们在这方面运用着具体的标准和技



术。遗憾的是，只有 5 家最高审计机关给工作组提供了所用标准、技术或培训项目的有关实例。

对于环境审计过程中所发现的特殊问题，回答问卷的最高审计机关并没有提供一致的答案。最频繁提到的问题是环境审计中需要运用准则和标准的问题。

最后，工作组得出的比较令人满意的结论是绝大多数的答卷者表示其政府已制订绿色规划或环境方面的法定政策。此外，75% 左右的最高审计机关表示他们有权审计环境问题。从答卷中可看出，一半以上的最高审计机关已经运用这种权力，并且在环境审计领域作了一定的工作，这点是令人鼓舞的。