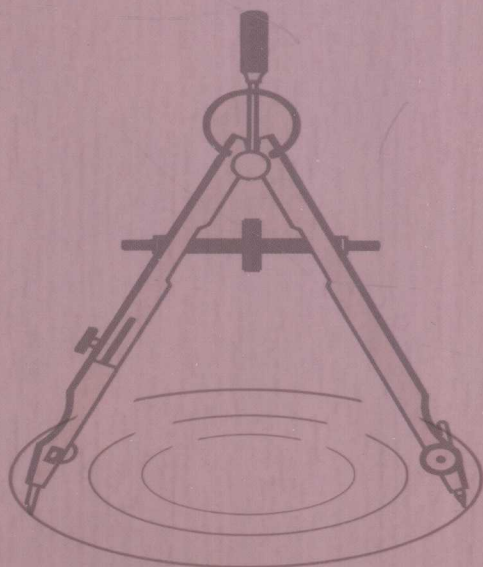


ZHENG FU HUAN JING JI XIAO SHEN JI BIAO ZHUN JI SHEN JI PING JIA



●王如燕 / 著

政府环境绩效审计 标准及审计评价



14



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

F239.44
W328

ZHENG FU HUAN JING JI XIAO SHEN JI BIAO ZHUN JI SHEN JI PING JIA



● 王如燕 / 著

政府环境绩效审计 标准及审计评价



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

政府环境绩效审计标准及审计评价/王如燕著. —北京: 中国时代经济出版社,
2009.4

ISBN 978-7-80221-864-2

I.政… II.王… III.环境管理—政府审计—研究 IV.F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 046690 号

政
府
环
境
绩
效
审
计
标
准
及
审
计
评
价

王
如
燕
著

出版者 中国时代经济出版社
地 址 北京市西城区车公庄大街乙5号
鸿儒大厦B座
邮政编码 100044
电 话 (010) 68320825 (发行部)
(010) 88361317 (邮购)
传 真 (010) 68320634
发 行 各地新华书店
印 刷 北京鑫海达印刷有限公司
开 本 787×1092 1/16
版 次 2009年4月第1版
印 次 2009年4月第1次印刷
印 张 12
字 数 225千字
定 价 24.00元
书 号 ISBN 978-7-80221-864-2

版权所有 侵权必究

摘要

开创政府环境绩效审计研究领域需要首先抓住研究的主脉，本论文认为这一“主脉”就是如何建立政府环境绩效审计标准与审计评价指标体系。

论文对政府环境绩效审计进行定位，提出政府环境绩效审计的研究是政府审计、环境审计、绩效审计三者相结合的一种“边缘审计”，是当今审计领域中较高层次的审计。

首先，由于该种审计形式的“边缘”性使得政府环境绩效审计标准理论的产生基础具有多种理论相结合的特色：标准化理论及审计标准理论是其理论框架、政府受托环境责任理论是其动力因素、环境伦理学理论是其政府监督政策工具的伦理基础、可持续发展理论是其最终目标、外部不经济理论是其建立的必然性所在、环境压力承载理论是其建立的意义与价值，几种理论共同作用，形成政府环境绩效审计标准基础理论。其次，本文认为尽管绩效评价指标建立的方法很多，但能较好地适应政府环境绩效审计评价指标设置基础的是：“压力—状态—响应”概念框架指标体系和政府绩效考核绿色 GDP 指标体系相结合的构想，因 PSR 概念框架指标设置基础背景、指标特征、指标的功能完全可以满足政府环境绩效审计评价“5E”的需要。

从国际审计趋势来看，政府环境绩效审计标准的构建应该首先确立标准理论体系框架并遵照《从环境视角进行审计活动的指南》确立建立标准范围。本文依据《从环境视角进行审计活动的指南》的精神、政府环境绩效审计标准的内涵及特点、政府环境绩效审计标准的确定原则、政府环境绩效审计标准的常规内容体系，构建了政府环境绩效审计标准理论体系框架；从政府执行环境法规情况的审计、政府环境项目绩效审计、政府非环境项目环境影响审计、对环境管理系统审计、对计划的环境政策和项目进行评估五大范围分别构建了与五大范围相适应的审计标准。政府环境绩效审计标准可分为基础层次的审计标准（审计依据）和较高层次的审计标准，建立与政府环境绩效审计范围对应的五大领域的审计标准即基础层次的审计标准。环境绩效审计标准体系是一个不断发展变化的开放体系，它要考虑适应较高层次审计的需要的的问题，所以审计标准要提升，提升的审计标准本研究称为较高层次政府环境绩效审计标准，本论文提出了公共性、经济性、正当性、效果性、效率性、公平性、透明性、回馈性八项较高层次的审计标准，

并就执行环境审计标准时的难点及要解决的问题进行论述,为进一步深入指标的研究打下理论基础。

在标准的指引下,政府环境绩效审计评价需要建立评价指标体系。论文从指标体系的含义出发,阐述政府环境绩效审计评价指标体系的含义、构建原则、构建方法等相关基础内容,重点阐述了基于PSR概念框架下的政府环境绩效审计评价指标体系基本构建思路,并建立了基于PSR概念框架下的政府环境绩效总体评价指标和基于PSR概念框架下的政府环境绩效审计重点领域评价指标体系。

在审计评价时,首先寻找审计重点领域和审计线索,政府环境绩效审计总体评价模型可以实现在某一中观范围划定重点审计领域和寻找到审计线索的功能。从常规审计方法出发,为解决寻找审计线索和发现重点审计领域问题,利用环境科学、高等数学、计算机软件建立了两种总体评价模型,即环境优值与协调系数法结合的总评模型、BP人工神经网络总评模型,虽然模型建立的机理、建立原则、模型结构不同,但均能实现寻找审计重点领域和重要线索的目的,实现“面”上审计,结合山东省17个设区城市、北京市19个区县获得的大量的有关政府环境绩效审计工作资料、数据和信息对上面提出的理论、方法和模型进行检验和分析,验证模型的有效性。在上述发现重点审计领域的基础上进行审计延伸,有重点地选择政府投资于公共环境建设项目和政府投资于企业上,实现“点”上审计。为此,首先,阐述了政府投资于公共项目和政府投资于企业的环境绩效审计评价模式总体构思;其次,分别建立了模糊综合评判与改进的层次分析法相结合、模糊综合评判与效益费用分析法相结合的评价模型;最后,分别以北京董村分类垃圾综合处理厂为例进行应用研究,就提出的政府投资于公共环境建设项目环境绩效审计评价理论、方法和模型进行检验和分析,验证模型的有效性,并以北京市12家被调查企业的调查情况为例进行应用研究,就提出的政府投资于企业的环境绩效审计评价理论、方法和模型进行检验和分析,验证模型的有效性。

政府环境绩效审计报告是审计结论的载体,是体现审计权威性的唯一选择,是解脱受审者责任的有效办法,而协同组织模式是实现该种审计的最佳组织方式。论文对环境绩效审计准则应有的内容进行阐述,审计准则认为审计意见及其表达需要借助环境绩效审计载体——审计报告来表达,并进一步阐述了环境绩效审计报告的特点、基本要素、编制中注意的问题,结合山东省莱芜市水污染专项审计编制了一份环境绩效审计报告;对政府环境绩效审计组织模式提出创新构想:主张协同的审计模式,并阐述了基于“三层设计理论的构想”,并就目前我国政府环境绩效审计协同模式的现实选择——联合审计方式的可行性进行研究。

本文的创新之处在于:

(1) 创建了政府环境绩效审计标准理论框架,围绕政府环境绩效审计五大范围首次建立了基础层次的审计标准,并归纳出较高层次的审计标准。

(2) 依托“PSR”概念框架和绿色 GDP 指标体系，建立了政府环境绩效审计评价指标体系模式，搭建了此模式下的总评指标体系和政府投资于公共建设项目、政府投资于企业两大重点领域的评价指标体系。

(3) 建立了环境优值与协调系数法结合模型、BP 人工神经网络模型两种总体评价模型，指出前者适用于审计机关第一次介入式审计，后者适用于以前年度曾经接受过审计，留有审计档案可供查询式审计，实现“面”上审计目的。利用模糊综合评价和层次分析法结合、模糊综合评价和效益费用分析法结合的方法，突破审计重点，构建了分领域分项目的政府投资于公共环境建设项目、政府投资于企业的政府环境项目绩效审计分项评价模型。

(4) 确立政府环境绩效审计报告的基本要素，对政府环境绩效审计组织模式提出创新构想：主张协同审计模式，并阐述了基于“三层设计理论构想”的我国政府环境绩效审计协同模式的主要思想。

关键词：政府 环境绩效审计 审计标准 审计评价

目录



Mu lu

1 绪论	1
1.1 研究来源	1
1.2 研究的背景与意义	1
1.3 国内外相关研究综述	10
1.4 目前存在的问题	15
1.5 研究方法与技术路线	16
1.6 论文内容安排	17
2 政府环境绩效审计标准与审计评价基础理论	20
2.1 政府环境绩效审计的定位	20
2.2 政府环境绩效审计标准产生的基础理论	22
2.3 政府环境绩效审计评价指标设置基础理论	31
2.4 拟建立政府环境绩效审计标准及指标的特色与建立范围	37
2.5 本章小结	40
3 政府环境绩效审计标准构建	41
3.1 政府环境绩效审计标准理论	41
3.2 政府环境绩效审计标准的构建	46
3.3 执行政府环境绩效审计标准时的难点及要解决的问题	55
3.4 本章小结	57
4 政府环境绩效审计评价指标体系构建	58
4.1 政府环境绩效审计评价指标体系理论	58

- 4.2 基于 PSR 概念框架下的政府环境绩效审计评价指标体系构建 62
- 4.3 本章小结 69

5 政府环境绩效审计总体评价及审计对象选择 70

- 5.1 环境优值与协调系数结合模型 70
- 5.2 基于人工神经网络 BP 的模型 92
- 5.3 两种模型的使用说明 112
- 5.4 本章小结 112

6 政府投资于重点审计领域的环境绩效审计评价 113

- 6.1 重点审计领域的环境绩效审计评价模型 114
- 6.2 北京市政府投资于董村分类垃圾综合处理厂环境绩效
审计评价 121
- 6.3 北京市政府投资于企业实施 ISO14001 环境管理系统的
环境绩效审计评价 135
- 6.4 本章小结 149

7 政府环境绩效审计报告与协同审计组织模式 151

- 7.1 环境绩效报告 151
- 7.2 环境绩效审计报告 153
- 7.3 政府环境绩效审计协同组织模式 158
- 7.4 本章小结 166

8 结论与展望 167

- 8.1 本文主要结论 167
- 8.2 本文主要的创新点 169
- 8.3 有待进一步研究的问题 169

附录:

- 一、北京市地区企业实施 ISO 14001 环境管理系统的绩效评价调查问卷 171
- 二、政府投资于公共建设项目环境绩效审计评价指标体系设计及审计
评价效果问卷调查 177

参考文献 181

致谢 185

1 绪论

本章介绍了本研究来源，总结和归纳了政府环境绩效审计研究背景，认为环境问题是人类永恒的主题，详细指出我国目前存在的各种环境问题，并论述了本研究的意义；详细总结和归纳了政府环境绩效审计标准与审计评价的研究状况、发展趋势以及不足之处，根据以上分析提出了本研究思路和技术路线，并对本研究的主要内容和工作量进行了总结。

环境绩效审计与环境审计和绩效审计的发展分不开。近几年，由于环境问题的外部经济性危害了社会公众的利益^[1]，政府作为社会公众代理人必然要履行相应的职责，环境管理构成了政府公共受托责任的一个重要组成部分，保护环境和改善环境成为政府义不容辞的责任。随着社会公众环境意识的提高以及环保活动的广泛开展，企业出于公共责任关系、市场竞争、公共利益以及自身的生存和发展而自愿公布环境信息，在关注经济效益的同时，社会效益和生态效益也被更加关注，因此，全社会开展环境绩效审计逐渐显得十分必要。

1.1 研究来源

本研究来源于2006~2008年的北京市自然科学基金项目“北京市政府环境绩效审计标准研究”，项目编号为9072008。本研究同时由北京市自然科学基金资助。

1.2 研究的背景与意义

1.2.1 研究的背景

1.2.1.1 环境问题是人类永恒的主题

和谐社会、和谐世界离不开和谐的环境，基于“天人合一”这样一个大系统之下，人类社会处于这个大系统的核心位置，中华文化讲究“向内求”即“内学”，本研究顺应“内学”的思想，立足点要讨论人类社会应利用何种监督管理手段方式，促进人与环境的和谐关系。本论文从此处切入研究，并主要围绕环境绩效审计这一新型环境管理方式展开。图 1.1 是人类社会与自然界（资源、环境）关系图。该图分析了人类社会与自然界（尤其是资源系统、环境系统）的关系，可以看出，它们是密不可分、相互作用、相互影响的。图 1.2 为人类社会与资源、环境关系图。该图说明：人类社会与环境系统存在明显的双向关系。

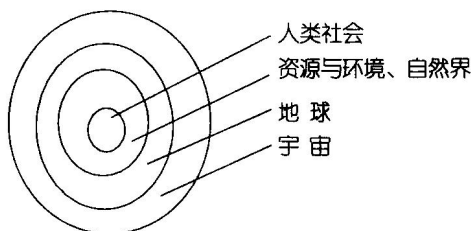


图 1.1 人类社会与自然界（资源、环境）关系图

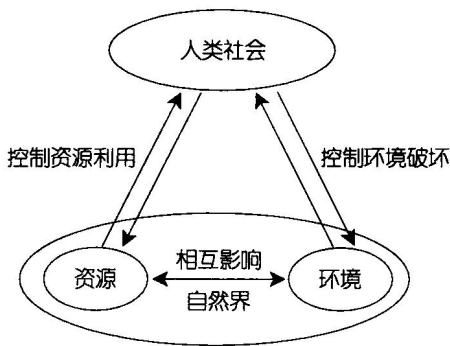


图 1.2 人类社会与资源、环境系统关系图

人类同环境的关系可以作两个方面最基本的概括：第一，人类是环境的产物，环境是构成人类生存和发展的基本条件；第二，人类又是环境的改造者，通过社会生产活动来利用和改造环境，使其更适合人类的生存和发展^[2]。为了维持人类环境系统的动态平衡，人类的经济活动和改造自然的的活动必须不超过两个界限：第一，从自然界取得的原料，不能超过自然界的再生能力；第二，排放到环境内的废弃物不能超过环境纳污量，即环境的自净能力。如果超过了这两种界限，就会打破生态系统的正常平衡，一方面造成资源枯竭，另一方面使环境质量

恶化。

18 世纪的工业革命，给人类创造了前所未有的财富和现代文明。尤其是 20 世纪以来，科学技术的迅猛发展，使人类改造自然界的能力大大增强，人类能够探索太空、开发极地、移植基因、模拟智能，但与此同时，又不可避免地带来了资源的过度开发与消耗，从而导致全球性的资源相对短缺，甚至使有些资源面临枯竭^[3]；而且人口膨胀及对自然资源的不合理开发和利用，还导致自然灾害频繁发生；“高消耗、高消费、高污染”的经济增长模式，更加速了地球环境的持续恶化。如今，环境污染已经突破国家和地区的界限，而演变成为全球性的问题。如：水域污染，臭氧层破坏，温室效应加剧，全球气候变暖；生物多样性减少，每年有 1700 多万公顷森林从地球上消失；每年有 82 亿吨污染性二氧化碳被排入大气层，650 万吨垃圾被倒入海洋；酸雨肆虐，大片耕地被毁，无数文物古迹受到破坏……大量事例表明，只要有人类活动的空间，就存在着生态环境问题。

如今，环境污染已经突破国家和地区的界限，而演变成为全球性的问题。如表 1.1 和表 1.2 所示，大量事例表明，只要有人类活动的空间，就存在着生态环境问题。人类在以环境为代价创造现代工业文明的同时，所产生的环境问题使人类遭受到自然界的报复——环境污染和生态破坏，不仅给地球居民的人体健康和生活带来危害，还影响着人类社会持续稳定的发展，而且要重建或恢复已遭到毁坏的生态环境将需要付出巨大的成本^[4]。深刻的教训使人们逐渐认识到：人类要实现可持续的发展，必须加强环境保护和监督，环境问题是人类社会永恒的主题。

表 1.1 20 世纪重大环境公害事件

时间	地点	原因及后果
1930	法国马赛	大气污染 (SO ₂) 造成 60 人死亡，数千人受害
1948	美国多诺拉	由于大气污染造成 20 人死亡，6000 人受害
1952	英国伦敦	大气污染，死亡人数比往年增加 3500~4000 人
1953	日本熊本县水俣镇	有机汞引发高死亡率的特殊中枢神经疾病，180 多人患病，死亡 50 人
1959	日本四日市	大气污染造成哮喘患者急增，1964 年出现死亡人数 36 人，患者 500 人
1968	日本九州	有 PCB (化学污染物) 引起的米糠油中毒病症，患者 5000 多人
1976	意大利维索市	农药厂爆炸二噁英污染引起中毒、婴儿致畸形
1978	英吉利海峡	油轮触礁、原油流失造成生态系统破坏
1979	美国宾夕法尼亚州	三哩岛核电站泄漏
1984	印度中央邦博帕尔市	博帕尔农药厂泄漏有毒气体，造成 2000 多人死亡
1985	英国威尔士	由于化工厂将含酚废液排入迪河，200 万居民饮水污染，44% 的人口中毒

(续表)

时间	地点	原因及后果
1986	瑞士巴塞尔	在瑞士巴塞尔的德国化学公司仓库着火，发生莱茵河国际污染事件，事故致生物绝迹
1989	希腊雅典	1989年11月2日，希腊首都雅典市中心大气质量监控站显示，空气中二氧化碳浓度318毫克/立方米，超过国际标准59%，发出红色危险信号，随后浓度升至604毫克/立方米
1991	科威特	1991年1月2日，科威特南部的瓦夫腊油田被炸，浓烟蔽日，原油顺海岸流入波斯湾。在海湾战争期间，先后泄入海湾的石油达50万吨
1997	英国	至1997年初，英国有37万头牛染上了疯牛病，16.5万头牛因病死亡染上此病的人会变的痴呆、震颤并最后因大脑破坏严重而死亡
1999	比利时	1999年5月底，比利时首先爆出二噁英污染鸡。此后，引发了自疯牛病以来欧洲最严重的食品恐惧症。二噁英事件使当年比利时蒙受的损失达3.55亿欧元，如果加上与此关联的食品工业，损失超过10亿欧元

表 1.2 21 世纪的重大环境事件

时间	地点	原因及后果
2002	中国	从2002年末开始到2003年，中国大多数地区出现了传染性极强的SARS病毒，即严重急性呼吸系统综合症，根据调查此次病例源头不是从邻近实验室感染，说明存在实验场地污染的情况
2004	印度	2004年的苏门答腊大地震及其引起的海啸更是夺去了二十余万人的生命，由于全球气候变暖、污染加剧以及珊瑚遭到破坏等原因造成的海平面逐渐上升，使得世界范围内诸多条海岸线在将来对抗海啸、风暴等灾难时会变得更加脆弱
2005	中国	2005年11月13日，中石油吉化101厂发生大爆炸，大量苯、硝基苯等污染物进入松花江，形成长达80公里的污水团。11月24日，污水团沿松花江下行到达哈尔滨市，这个有30万市区人口的特大城市自新中国成立以来首次全面停止供应自来水，造成了巨大的负面影响
2006	全球	从2005年10月至2006年2月10日，中国共确诊人感染禽流感病例11例，其中7例抢救无效死亡，死亡率为63.6%。世界卫生组织网站统计的数据显示，截至2006年2月9日，全球已报告人感染禽流感病例166例，其中88人死亡，死亡率为53%，环境污染是导致未发生动物禽流感疫情地区出现人感染禽流感病毒病例的原因之一
2006	菲律宾	2006年2月17日，菲律宾南莱特省17日上午发生山体滑坡，在本次灾害中约有200人死亡，2000人失踪；这次泥石流是由拉尼娜现象带来的连日降雨轻微地震造成的

1.2.1.2 我国目前存在的环境问题

近年来，我国受燃煤量大、机动车增长速度快、资源约束加剧、区域生态退化等因素的影响，环境形势仍十分严峻，环境保护任务依然十分艰巨。主要存在的环境问题如下：

(1) 大气污染仍未根本缓解

目前，我国主要大气污染物中，颗粒物浓度一直居高不下，全年各个季节污染都比较严重，一般市区污染明显重于郊区。据2001年统计^[5]，全国可吸入颗粒物(PM₁₀)日均值为165微克/立方米，超过欧美国家环境质量标准约2倍，

日均值超标率也高达 44.9%，2006 年降为 120 微克/立方米，日均值超标率也高达 26%。此外，非采暖期光化学污染有所显现，采暖期二氧化硫浓度日均值超标较多，大城市路段交通环境一氧化碳和氮氧化物污染问题突出。

(2) 水资源短缺与水体污染并存，用水结构不合理，环境用水严重不足

近年来，入境水量呈递减趋势，河流断流现象频发，水库蓄水量减少，水体自净能力降低；地下水水位也因超量开采而持续下降且局部地区水质呈恶化趋势。2000 年之后，有一半以上长度的监测河段不符合相应功能的水质标准，达标长度减少到近年最低值；有些水库局部库区出现富营养化迹象，有些水库仍不符合饮用水源水质要求。经过几年的努力，虽有好转，但还存在明显问题。

(3) 固体废弃物和生活垃圾成为目前主要的污染源

随着我国经济持续高速增长，城市化进程不断加快，生产、消费过程中产生的各种固体废弃物也不断增加，生活垃圾、工业固体废弃物大量增加。大量固体废弃物占用大量土地资源，对地下水、大气产生污染，加重了环境压力，城市生态环境问题日趋复杂，对人们生产、生活造成严重危害。危险废物、工业固体废弃物和城市生活垃圾的收运、利用和处理管理机制以及城市噪声、电磁辐射与放射性环境管理有待进一步完善。

以北京市为例，目前北京市工业污染源已经提前实现达标排放，随着治理力度的加大，污染物排放总量也在不断削减，但工业废气排放仍然是市区大气污染的主要来源，危险废物、工业固体废弃物和城市生活垃圾的收运、利用和处理管理机制以及城市噪声、电磁辐射与放射性环境管理还有待进一步完善。2004 年、2005 年北京市主要污染物排放情况^[6]如表 1.3 所示。

为了改善北京市的自然环境和生活环境，进一步加大环境保护力度，注重统筹协调发展、加快结构调整和增长方式转变，全市以大气污染防治为重点，全面推进环境污染防治和生态保护建设工作。据调查，2003 年北京市城市环境基础设施建设、工业污染源治理、“三同时”项目环保设施建设、污染治理设施运行费用、环境管理能力建设等环境保护投资达到 146 亿元，占当年国内生产总值的 4.0%。2004 年环境保护投资达到 141 亿元，占当年国内生产总值的 3.3%，2005 年、2006 年环境保护投资达到 180 多亿元，2007 年、2008 年环境保护投资增幅更大。北京市政府积极对环境工程进行投资，政府配套的资金每年呈稳定递增趋势，环境质量进一步改善。目前，北京市政府和全体市民全力投入污染防治和环境保护工作，积极推进实施“新北京、新奥运”战略构想，努力营造良好的自然环境。

以点见面，为实现可持续发展的目标，这几年国家对环境保护的投入力度逐年加大，随着环保资金的投入，对环保资金使用的合法、合规性、效率和效果问题的监督得到审计部门的高度重视，开展政府环境绩效审计有了客观需求。

表 1.3 污染物排放情况统计

指标名称	计量单位	本年实际	
		2004 年	2005 年
一、废水排放总量	万吨	101009. 10	98063. 34
其中：工业废水排放量	万吨	12813. 10	12617. 34
工业废水占总量比重	%	12. 69	12. 9
其中：生活污水排放量	万吨	88196. 00	85446. 00
生活污水占总量比重	%	87. 31	87. 1
二、COD 排放总量	吨	115954. 59	129751. 04
其中：工业 COD 排放量	吨	10979. 39	11326. 24
工业 COD 占总量比重	%	9. 47	8. 7
其中：生活 COD 排放量	吨	104975. 20	118424. 80
生活 COD 占总量比重	%	90. 53	91. 3
三、煤炭消费总量	万吨	2847. 75	2819. 64
其中：工业煤炭消费量	万吨	2315. 56	2270. 94
工业煤炭占总量比重	%	81. 31	80. 5
其中：生活及其他煤炭消费量	万吨	532. 19	548. 70
生活煤炭占总量比重	%	18. 69	19. 5
四、二氧化硫排放总量	吨	190622. 85	191208. 61
其中：工业二氧化硫排放量	吨	105472. 85	125364. 61
工业二氧化硫占总量比重	%	55. 33	65. 6
其中：生活二氧化硫排放量	吨	85150. 00	65844. 00
工业二氧化硫占总量比重	%	44. 67	34. 4
五、烟尘排放总量	吨	57601. 69	70049. 15
其中：工业烟尘排放量	吨	17687. 69	28896. 15
工业烟尘占总量比重	%	30. 71	41. 3
其中：生活烟尘排放量	吨	39914. 00	41153. 00
生活烟尘占总量比重	%	69. 29	58. 8
六、工业粉尘排放量	吨	32510. 65	35530. 55
七、工业固体废物产生量	万吨	1238. 04	1302. 55
八、工业固体废物排放量	万吨	0. 16	9. 91
九、本地区总人口	万人	1471. 65	1400. 64
其中：非农业人口	万人	1196. 20	1158. 90

1.2.1.3 政府环境绩效审计势在必行

当前,我国处在经济发展快速增长阶段,经济发展与环境保护,人口增长与资源环境约束,城市现代化建设与古风貌保护,饮用水源保护与上游地区经济发展,城市建设用地与土地资源保护等一系列双重特征的矛盾日渐突出,我国可持续发展工作面临着新的突破。为此,我国制定了可持续发展政策总体要求,其中加入了加快发展与保护“双赢”的内涵,兼顾了解决现有问题和化解新增矛盾的方法。为此,提出:一是经济的发展,不应损害自然系统,不应毁坏历史文化遗产;二是经济发展应对环境的承载力做出准确分析和预测,把承载能力“门槛效应”所带来的负面影响减至最低;三是当受到不可抗拒的外界因素影响时,能够得到较快恢复;四是内涵的可持续发展必须依靠广博的外延支持才可以实现的战略。而这种对以上四点环境资源管理、使用的经济性、有效性的评价,属于对环境管理系统各环节的“连续监控”,主要是指环境绩效审计。环境绩效审计更多的是考察、分析和评价组织所采取的各项环境措施和环境管理活动的绩效状况。在增加环保投入的同时应提高投入的使用效率,增加环境政策的适当性,环境绩效审计正逐步成为各国环境审计的发展重点。

审计署对环境审计的重视程度日益加强。2003年审计署发布“审计署2003年至2007年审计工作发展规划”第六条指出,“搞好国家重点区域环保投入和重大环保项目的审计监督,探索建立中国特色的环境审计模式,促进落实环境保护的基本国策”。同年6月,审计署成立了环境审计协调领导小组,对环境工作有了新的定位和要求:环境审计不仅是审计财政性的环境资金,各专业审计都要将环境保护作为一个基本要素,从环境保护角度开展工作。该领导小组办公室设在审计署农业与资源环保审计司,2005年2月小组提出了《关于2005年至2007年环境审计工作的意见》。2004年在南京召开的计算机审计国际研讨会上,刘家义副审计长指出“今后,我国的政府绩效审计将沿着公共资源使用效能和环境资源效益两条线有重点地进行”。国家环保总局也非常重视环境审计工作,近年来,国家环保总局先后发布了《工业排放物及废弃物审计与减量手册》和《清洁生产审计手册》等相关文件。伴随着社会经济的大力发展和国家对环境问题愈加重视,各级审计机关、环保部门开展了大量的探索、研究环境保护、环境绩效审计的工作,在理论探索与工作实践中总结出了许多经验、积累了一些做法。但是,政府环境绩效审计工作作为一项新的内容,仍有许多理论和实务问题需要研究。

1.2.2 研究的意义

1.2.2.1 政府环境绩效审计研究的必要性与意义

(1) 开展政府环境绩效审计是顺应社会需要的时代要求

进入20世纪后,人们开始认识到工业发展和社会进步不能以损害环境为代价,特别是20世纪50年代以来注重环境保护和改善生态环境的呼声日渐强烈,

环境问题成为人类生存和发展的重大问题。据 2000 年《公众关注社会热点报告》显示,中国最受关注的社会热点问题,已从 1995 年、1996 年的社会治安,1997 年、1998 年的失业下岗,1999 年的廉政建设,转到 2000 年至今的环境保护。面对这种形势,审计工作者理应把握机会,顺应民意,总结各国审计实践经验,广泛地开展政府环境绩效审计,拓宽审计领域,促进现代审计向更广泛的领域、更高的层次发展。

(2) 开展政府环境绩效审计是完善环境管理的需要

环境绩效审计作为环境管理的重要组成部分,从环境问题出现之初,就迅速加入到环境管理的行列中。政府环境绩效审计从一开始就在环境审计中占有重要地位,为完善环境管理做着自己的贡献。环境管理的进一步完善,必然要求开展政府环境绩效审计研究,以便充分发挥政府环境绩效审计的作用。

(3) 开展政府环境绩效审计研究是提高环保工作效率的需要

现在,人们在环境保护方面的投入越来越大。在发达国家,每年都要拿出超过国民生产总值 1.5% 以上的资金作为环境保护的投入。我国的环境保护工作也日益得到各级政府的重视,用于环境保护方面的资金逐年增加。然而,环境问题虽然得到显著改善,但一系列的环境问题仍然触目惊心。面对仍然严峻的环境形势,除了继续增加对环保的投入外,提高投入的使用效率、提高环境政策的适当性是我们必须考虑的重要问题,而开展政府环境绩效审计正是解决这一问题的方法。因此,开展政府环境绩效审计研究是当务之急。

(4) 开展政府环境绩效审计是更好服务审计实践的需要

现在,对政府环境绩效审计的研究工作虽然取得了一定成果,但是无论是广度还是深度上,都还远远落后于指导审计实践的需要。所以,充分利用已有的审计实践经验,在现有理论研究成果的基础上,大力开展政府环境绩效审计研究,可以更好地满足审计实践的需要。

(5) 开展政府环境绩效审计研究是发展审计理论的需要

受托经济责任的存在和扩展是审计存在和发展的根本原因,发展审计理论的一个重要思路就是研究受托经济责任在不同领域的扩展情况和存在状态,进而提出审计发挥作用的新方式。随着环境问题的出现,特别是由于环境管理的需要,受托经济责任在环境领域得到迅速扩展,形成受托环境责任。而受托环境责任的一个重要方面就是受托政府环境绩效责任。为了保证受托政府环境绩效责任的有效运行,政府环境绩效审计是一个必不可少的措施。可见政府环境绩效审计是随着受托经济责任的扩展而形成的审计新领域。对于审计的这一新领域,人们的探索才开始不久,还不够系统和深入,因此加强对这一领域的研究工作是完善现有审计理论,发展新审计理论的一个思路^[7]。

1.2.2.2 本文研究政府环境绩效审计标准及审计评价的意义

现阶段,我国开展政府环境绩效审计还存在一些体制上、观念上、理论上和

方法上的障碍，主要表现在以下几个方面：

(1) 对开展政府环境绩效审计的必要性认识不足

目前对于加强环境管理的重要性已经达成了共识，但对于如何加强环境管理以及政府环境绩效审计在环境管理中的作用等问题认识不够深入，主要着眼点还是局限于环境投入和环境法规政策的执行上，对于环境投入的效果以及投入产出的对比状况却没有更多地考虑，以达到经济效益和环境效益最大。因此开展政府环境绩效审计首先要提高对政府环境绩效审计的重要性和必要性的认识。

(2) 环境财务审计和合规性审计发展不充分

政府环境绩效审计以环境财务审计和环境合规性审计为基础，是一种综合性的审计，在环境财务信息不真实和环境管理违规时有发生的情况下，开展政府环境绩效审计缺乏相应的基础。大力发展环境财务审计和合规性审计，保证环境信息的真实可靠和环境工作的规范性才能为政府环境绩效工作的开展提供基础。

(3) 开展政府环境绩效审计的理论准备不足

政府环境绩效审计作为一项实践性的工作，只有具备一定的理论知识的储备，才能为实际问题的解决提供理论准备。政府环境绩效审计的理论研究尚处于萌芽阶段，对于各种基本问题，如政府环境绩效审计的主体、范围、标准、方法等都没有形成统一的认识，特别是政府环境绩效审计标准的研究摆在议事日程。

目前，开展政府环境绩效审计的主要困难在于还没有一个统一的评价体系与标准，现在是参照财务绩效审计的做法，将政府环境绩效审计分为定性评价指标和定量评价指标两大类。定性指标主要针对政府环境绩效审计中的合规性、合法性展开的，包括评价政府制定的环境政策执行效果；审查环境项目的实施是否真正有助于防治环境污染；调查环保专项资金的投入使用情况是否达到了预期的效果和目标；审查企业对环保方针、政策的执行情况，并评价企业的环境内部控制系统以及企业在治理环境中所产生的社会效益和经济效益；等等。定量的政府环境绩效评价标准目前又可分为单变量指标和双变量指标。其中双变量指标通常以比率的形式表示，例如，单位产出的废气排放量、环保资金耗费率等，因为有了共同的比较基础，使企业政府环境绩效业绩的比较相对科学化了。

标准化的环境绩效评价标准及量化指标将使环境变量、财务变量、其他变量相结合，便于进行纵向的和横向的比较，利用指标定量、定性审计环境问题对未来政府环境业绩具有重要影响。另外，对于政府环境绩效的审核评价，当前审计部门联合环保部门常用的各种双变量指标如废水处理率、废品消耗率等，因其比较计算的基础不同，使得与环境相关联的耗费与收益之间缺乏联系；并且当前还有众多单变量指标计量和反映环境业绩的指标也同样存在单位量纲不同、种类多不便于横向间及行业、区域间比较，在研究政府环境绩效评价审核方法中需要改善^[8]。

环境保护资金能否按照规定筹集使用、是否取得较好效益，需要审计机关进