



**中国环境与发展国际合作委员会
专题政策研究项目报告**

政府环境审计制度研究

中国环境与发展国际合作委员会 2014 年年会

2014.12.1-3

项目组成员

中外组长*:

王金南 环境保护部环境规划院，副院长兼总工程师
魏仲加 国际可持续发展研究院（IISD）院长

中外成员*:

蒋洪强 环境保护部环境规划院，研究员
陈基湘 中国审计学会环境审计专业委员会，秘书长
曾贤刚 中国人民大学环境学院，教授
Robert Smith 国际可持续发展研究院（IISD）成员；Midsummer Analytics
主要负责人
Jan Bakkes 荷兰环境评估局，高级项目主管；TIAS 副院长
Glenn-Marie Lange 华盛顿世界银行环境部政策和经济学处，高级经济师

支持专家:

赵学涛 环境保护部环境规划院，副研究员
张战胜 环境保护部环境规划院，副研究员
张 伟 环境保护部环境规划院，博士
杨威杉 环境保护部环境规划院，博士
卢亚灵 环境保护部环境规划院，博士
邵云帆 中国审计学会环境审计专业委员会，委员
吴文俊 环境保护部环境规划院，博士

顾问组:

赵华林 环境保护部规划财务司，司长
米金套 环境保护部规划财务司处长

协调员:

张 静 环境保护部环境规划院，博士
王佩珅 原世界银行高级环境专家

* 本专题政策研究项目组中外组长、成员以其个人身份参加研究工作。

主要研究结论

1、严峻的环境形势与绿色政绩观呼唤政府环境审计制度的建立

随着中国工业化、城市化进程突飞猛进和经济的高速增长，以“资源环境换增长”的资源消耗型发展模式仍普遍存在。党和政府高度重视环境保护，把环境保护定为基本国策，但是，经济社会发展与生态环境保护的矛盾依然严峻：雾霾天气、地下水污染、饮用水源污染、土壤污染等环境问题频繁发生，群众反映强烈，社会极其关注。

强化政府环境审计和政府官员环境责任审计是目前解决中国日趋严重的环境问题，落实各级政府和各类产污主体环境责任的一个主要着力点。中国政府和政府各级官员对环境政策的执行具有至关重要的影响，而对政府尤其是政府官员的绩效考核制度设计又决定了政府及政府官员的执政努力及其效果。因此，强化环境责任的落实，关键在于将环境目标和环境责任作为政府和政府官员绩效考核的重要内容，并通过环境审计这一工具的应用，将政府和政府官员环境执政绩效与现行的干部个人履责评价相结合，为政府和领导干部强化环境责任和环境目标落实提供内生性的激励措施。

目前，中国已经建立了政府官员的经济责任审计制度，并一直积极推动规范经济责任审计中“资源环境审计”的内容，2014年7月，审计署、中央纪委、中央组织部等部门联合发布了《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定实施细则》（以下简称《细则》）¹。《细则》明确了自然资源资产的开发利用和保护、生态环境保护以及民生改善等情况为地方各级党委政府主要领导干部经济责任审计的主要内容之一。《细则》为建立绿色政绩观和政府环境审计提供了基础。

2、与国外环境审计相比，不论是在内容上还是方法上中国都存在较大差距

加拿大、荷兰、美国、印度、巴西、日本、韩国等国家进行了广泛的不同形式的国家环境审计，取得了巨大发展，有效的促进了国家环境政策实施。

国际经验告诉我们，中国审计机关在开展资源环境审计时应重点关注环境资金、政策和项目管理等，此外，政府环境审计制度应更充分地反映出最高审计机关国际组织²所制定的正确的绩效审计的特点，包括标准、证据收集方法、保持客观性、独立性等。

¹ 《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定实施细则》见 http://www.gov.cn/xinwen/2014-07/28/content_2725404.htm。

² 最高审计机关国际组织准则规范见 <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-3000-implementation-guidelines-for-performance-auditingstandards-and-guidelines-for-perf.html>。

而在中国，整体环境审计模式（或环境审计多元化）是中国审计组织模式的一大特色。资源环境审计主要在项目资金审计方面，还未充分体现出环境绩效审计的特征以及干部环境责任审计的内容。目前广泛开展的经济责任审计部分突出了资源环境保护方面的内容，但仍然不全面。中国政府环境审计实践中仍然存在环境审计队伍力量薄弱，环境审计范围较窄，环境审计工作规范与制度缺乏，政府环境审计责任追究机制不健全等问题。

总体来看，中国的环境审计与国外环境审计相比，不论是在内容上还是方法上都存在较大差距。未来，中国应增强对环境审计的重视程度、应强调对环境法规政策执行实施的审计（从而促进政策的完善）、应采用国际标准的绩效审计为基础进行环境审计、应完善环境审计方法和程序的规范性指导性文件、应增强环境审计的各机构间合作。

3、中国应建立并完善政府环境审计制度，包括政府官员环境审计制度

从政府官员环境审计的角度来看，加大各级领导干部自然资源资产和环境保护等方面相关责任的考核评价已经成为全社会共识，要求从环境审计角度加强监督的呼声越来越高。中国政府已经在省、市等不同层面开展了针对领导干部离任自然资源资产审计的试点活动，但由于对自然资源资产概念和内涵的认识目前尚未统一，尚未归纳出一整套具有广泛适应性的、能够满足不同需求的环境审计操作规范及配套的技术实施指南。当前的重点是在现行领导干部经济责任审计的基础上，增加资源环境类审计指标，至少使之与经济发展指标居于同等重要的地位，同时，还应考虑不同区域发展基础和发展特征，建立更具灵活性和更高适应性的综合性审计评价体系。

就政府专项环境审计而言，目前最重要是建立一套协调配合、运转有效的审计实施机制。从审计主体上讲，既要进一步增强审计机构的独立性，更要充分正视目前开展政府环境审计面临的实际困难；从技术和实施角度，强调审计机构和环保、国土、水利等部门的协作机制建设，加强在环境专项审计的合作。

4、中国应制定政府环境审计制度实施路线图，切实加强组织实施

积极开展环境审计工作，使得中国的环境审计逐步走上规范化、法制化轨道：制定中国政府环境审计制度实施路线图，为该制度在中国的逐步实施和开展提供了坚实的理论基础和强大的技术支持。按照实施计划逐步展开活动，启动政府环境审计试点，积累经验，分步推进，并在试点应用的基础上，有计划地在全国逐步推行政府环境审计制度。

第一步，环境审计制度应随经济责任审计新发布的准则适时调整，建立健全环境审计法规依据，完善环境审计的制度框架和技术规范体系。

第二步，明确环境审计内容。除了合规性审计和财务审计中国政府环境审计还需要强调环境绩效审计，同样地，应采取国际审计组织设置的相关审计国际标

准³。从环境要素的角度来考虑，又包括：水环境审计、大气环境审计、固体废物环境审计、土壤环境审计、自然资源审计和可持续发展等。而中国目前开展的审计主要在项目资金审计方面和某些环境法律法规遵守的情况。近期，应结合已颁布的《大气污染防治行动计划》和即将颁布的《水污染防治行动计划》、《土壤污染防治行动计划》的实施，开展重点区域地方政府的环境审计。

第三步，制定政府环境审计方法，建立独立的环境审计制度。明确各级地方政府、党政领导干部为环境审计的主要对象。在国家审计署的指导下，重点制定合规性审计和绩效审计的指标体系、标准和方法，制定政府环境审计程序以及审计报告编写、审计结果运用。开展多种类型的环境审计方法和成果应用试点。

最后，强化政府环境审计的独立性、公开性和透明度，提高经济责任审计制度的绿色化程度，强化环境审计与资源审计的协调。条件成熟时，探索建立人民代表大会下的政府环境与资源一体化的审计制度。

³国际审计组织的财务审计规范见

<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-1000-general-introduction-to-the-intosai-financial-audit-guidelines.html>,

遵守审计准则见

<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-4000-compliance-audit-guidelines-general-introduction.html>.

主要政策建议

改革开放 30 多年来，虽然中国经济发展取得瞩目成就，但由于一些地方和部门官员片面追求 GDP 增长速度，忽视了对资源和生态环境的保护，使得经济发展与环境保护的矛盾十分突出。建立政府环境审计制度是推进生态文明建设的重大制度创新，对于贯彻落实科学发展观和党的十八大、十八届三中全会精神，保障国家经济社会和环境健康运行具有重要意义。政府环境审计既包括政府专项环境审计，也包括对领导干部离任的环境责任审计。经过中外方项目组共同研究，提出以下政策建议。

建议 1：建立和完善政府环境审计的相关法律法规基础

- 修改审计法、审计条例及相关审计准则体系，在条款内容上强调政府环境审计的重要性，明确政府环境审计的概念、分类、主体、对象等，完善环境审计结果公开相关管理办法。
- 修改环境保护相关法律法规，增加环境审计相关内容；在出台相关重要文件中，增加环境审计相关内容；结合环境审计，保障《环境保护法》的实施。
- 审计署和环境保护部加强沟通协作，联合出台《关于开展政府环境审计的指导意见》，明确双方合作内容，实质性推进这项工作。

建议 2：加强政府环境审计的能力建设

- 组织机构建设。加强国家和各级地方审计部门环境审计体制改革，加强环境审计行政机构建设，强化相关职责。加强环境审计系统和环境审计决策支持机构建设，建立环境审计研究中心。
- 人才队伍建设。建立环境审计资质管理制度，规范和加强环境审计人员资格管理；加强环境审计专业人才队伍建设，建立环境审计专家人才库。
- 开展培训教育。加强环境审计相关教材或技术规范的出版，加强环境审计的知识培训和教育。
- 加强数据库建设。加强环境统计、环境核算工作，加强环境审计相关数据库、信息化能力建设，为环境审计提供数据质量保障。

- 加强国际合作，提升环境审计国际合作能力。
- 增加政府环境审计能力建设的资金投入。
- 近期（2年），审计部门倡导，环保部门支持，共同开展环境审计工作；中期（3~5年），审计部门独立开展环境审计工作，建立独立的环境审计制度；远期（5年后），改革现有的审计机构，在全国人大大会下设立独立的审计署或办公室，独立开展工作。采取必要措施确保该计划的可达性，例如，对高级官员的环保责任审计制度及其自身角色认识进行教育培训。
- 利用环境绩效评估等方法来对正式的环境审计进行补充⁴。这些方法在环境退化、跨区域的污染物流动引起的环境恶化、时间延迟较长的环境问题等相关的绩效评价中非常有用，且对复杂情况中各方面影响的综合评估很有帮助。

建议 3：加强政府环境审计技术规范体系建设

- 借鉴国际经验，根据中国实际，逐步研究建立政府专项环境审计、干部离任环境审计等不同类型政府环境审计的技术规范体系。
- 建立《政府环境审计准则体系》、《政府专项环境审计技术规范（操作手册）》、《领导干部离任环境审计技术规范（操作手册）》。
- 建立《政府专项环境审计评价指标体系及应用方法》、《领导干部离任环境审计评价指标体系及应用方法》等。

建议 4：加强政府环境审计与其他相关制度间的协调

加强政府环境审计制度与环境绩效评估、污染减排目标考核、地方党政领导环境绩效考核制度、领导干部经济责任审计、环保法中提出的政府向同级人大报告制度⁵、责任追究制度、环境信息公开制度、公众参与等制度之间的协调，借鉴其他制度的做法，完善政府环境审计制度，提高环境审计制度实施的效率。

建议 5：启动政府环境审计试点，积累经验，分步推进

- 在省、市、县不同层次开展领导干部离任环境审计试点。

⁴在西方国家采用各种评估政府环境绩效的非审计方法是很常见的，例如，国家环境报告，政府高层领导，战略环境评估的定期环境会议，公司环境可持续发展报告和对即将离任的政治家的任期公开评核（更多细节参见 2.1 节）。

⁵新《环境保护法》第 27 条要求县级以上人民政府应当每年向本级人民代表大会或者人民代表大会常务委员会报告环境状况和环境保护目标完成情况

- 开展专项性环境审计试点。结合大气、水和土壤污染防治计划等重点环境保护工作以及林业、海洋、国土等重点自然资源管理推进专项性环境审计试点。
- 制定有关加强政府环境审计制度进一步推动的指导意见或议程。
- 国合会下一步设立政府环境审计政策示范，以推进中国环境审计系统的逐步加强。

项目背景以及实施过程

1、项目背景

随着中国工业化和城市化进程突飞猛进，以“资源换增长”的资源消耗型发展模式仍普遍存在，经济社会发展与生态环境保护的矛盾日益显现。一些地方和部门官员片面追求 GDP 增长速度，忽视了对资源和生态环境的保护。如果不改变目前这种不健全的国民经济核算和绩效评估与考核体系，不加强对政府的环境审计和责任追究，继续高消耗高污染的增长方式，中国将没有足够的资源和环境容量来支持今后的发展。

党的十八大提出大力推进生态文明建设的战略部署，要求把资源消耗、环境损害、生态效益纳入经济社会发展评价体系，建立体现生态文明建设的目标体系、考核办法、奖惩机制。党的十八届三中全会提出，加强生态文明制度建设，用制度保护环境；探索编制自然资源和环境资产负债表，对领导干部实行自然资源资产和环境离任审计。

环境审计由独立的审计机构(国家审计机关,内部审计部门及会计师事务所)执行。环境审计是审计组织在社会经济可持续发展理论指导下,对被审计单位环境活动和环境信息进行真实性、合法性的验证,对其环境管理系统以及经济活动对环境的影响进行监督、评价或鉴证,使之达到管理有效、控制得当,并符合可持续发展要求的审计活动。

政府环境审计是环境审计的一种,既包括政府专项环境审计,也包括对领导干部离任的环境责任审计。中国政府环境审计实践仍处于探索阶段,主要以资金和财务收支审计为主,虽然对环境保护、自然资源有效利用、产业结构调整、生产和经济可持续发展因素的有效分配等有显著促进作用,但仍然面临很多问题。在环境审计实践中还存在法规依据不足,环境审计标准规范不统一,环境审计内容、对象和主体单一,环境审计意识与人员素质跟不上,国际环境审计合作开展不够等问题。开展政府环境审计,对于节约和有效利用资源,保护生态环境,加快产业结构调整步伐,合理配置各种生产要素,促进经济可持续发展具有重要的作用和意义。开展政府环境审计既是审计工作发挥监督职能作用,促进经济走向可持续发展道路的重要标志,也是现实的客观要求。

为贯彻落实科学发展观和党的十八大、十八届三中全会精神,完善环境绩效评估考核制度,推动领导干部环境审计深入有效开展,中国环境与发展国际合作委员会(简称国合会)组织中外专家,由环境保护部环境规划院作为牵头单位,开展了“政府环境审计制度”专题政策研究。

2、实施过程

该专题政策研究项目的目标为：

- 立足于中国基本国情，根据生态文明建设要求，借鉴现有国际国内相关经验，开展中外环境审计比较研究；
- 提出政府环境审计的若干基本要点与制度框架，设计建立环境审计指标体系及方法，提出落实环境审计政策的路线图；
- 提出最终在“十三五”规划和重要环保工作中纳入政府环境审计的政策建议，以推进生态文明制度建设。

为达到上述目标，主要开展了以下四方面研究：

首先，学习和借鉴国际上政府环境审计相关的理论、方法与实践，总结主要发达国家和发展中国家的经验，包括美国、荷兰、加拿大、瑞典、印度、巴西、日本等在政府环境审计领域的经验与特点，参考国际最高审计机构组织（INTOSAI）环境审计工作组（WGEA）的指导方针。同时对国内开展环境审计的实践经验进行总结，并综合比较国内外环境审计研究进展，包括环境审计的范围、内容、方法、标准体系和开展方式等。

其次，在借鉴国际经验的基础上，尝试研究建立一套中国政府环境审计制度框架。主要包括：

- （1）环境审计的定义、分类、范围、对象、特点等内涵。
- （2）环境审计的依据、目标、原则、思路等基本要点。
- （3）环境审计的内容，包括环保法规、标准和规划执行、环境绩效、环保资金、环境责任等；污染物排放、环境质量、生态保护、自然资源等。
- （4）环境审计的基本程序与工作步骤。
- （5）环境审计结果及应用。
- （6）环境审计的组织实施，包括官员角色与责任的明确。

第三，建立政府环境审计指标体系及其使用方法。主要包括：

- （1）环境审计指标设立原则。

(2) 环境审计指标体系的构建需要考虑多方面的因素，包括环保政策制度执行、环境绩效、环境融资、环境排污量、环境质量等。

(3) 环境审计指标的应用方法，包括环境审计指标的解释、指标计算方法、主要关键问题说明、评价方法、评价标准、数据来源、证据收集方法等。

最后，在上述研究的基础上，从指导思想、基本原则、总体思路、目标、重点、试点应用、实施时间、相关政策建议方面提出未来中国政府环境审计政策实施路线图。

本研究目的是推动中国环境审计制度实施，为中国生态文明建设和环境保护问责制提供必要的方法和手段，为在“十三五”规划和重要环保工作中纳入环境审计等内容提供政策建议。

自2014年3月项目启动以来，召开了2次由环保、审计等政府部门、科研院所、公益性组织，以及项目组全体成员参加的政府环境审计制度研究启动会及研讨会，从不同角度、不同层次听取了各相关单位对建立和完善政府环境审计制度的政策建议意见。项目组还多次召开内部会议以及电话会议，通过无数次邮件往来，通过国外经验借鉴、中国国情分析、重点政策研讨等多种方式，从提出政策建议到最后的政策建议的形成，充分吸收了中外专家的共同智慧。

关键词：政府环境审计 干部离任环境审计 环境绩效 制度 政策建议

目 录

主要研究结论.....	i
主要政策建议.....	iv
项目背景以及实施过程.....	vii
第一章 研究背景及目标.....	1
一、研究意义.....	1
二、研究目标.....	3
第二章 环境审计的国内外经验借鉴.....	5
一、国外进展.....	5
二、国内发展.....	7
第三章 政府环境审计制度框架设计.....	11
一、审计目标和依据.....	11
二、审计主体和对象.....	12
三、审计内容.....	14
四、审计程序.....	14
五、审计方法.....	15
第四章 干部离任环境审计制度框架.....	17
一、审计主体和对象.....	17
二、审计内容.....	18
三、审计实施.....	18
第五章 中国政府环境审计实施路线与政策.....	20
一、政府环境审计制度实施路线图.....	20
二、政府环境审计制度的政策建议.....	21
致 谢.....	26

第一章 研究背景及目标

一、研究意义

1、中国严峻的环境质量恶化问题

改革开放 35 年来，中国 GDP 年均增长 9.8%，经济总量连上台阶，居世界第 2 位。然而，中国工业化和城市化进程突飞猛进，经济的高速增长依赖高投入、高消耗、高污染、低效率的粗放型增长方式，以 GDP 为核心的政府及党政领导施政绩效考核体系加大了经济增长对资源环境的索取和破坏，加重了环境污染和自然资源耗竭风险。

从目前的环境形势来看，雾霾天气、地下水污染、饮用水源污染、土壤污染等环境问题频繁发生，群众反映强烈，社会极其关注，因环境问题引发的群体性事件呈明显的上升趋势，环境问题已经成为国际上敌对势力诟病中国的重要藉口。

2、中国环境保护工作面临的管理困境

党和政府高度重视环境保护，把环境保护定为基本国策。在执政理念方面，先后提出了可持续发展、科学发展观要求，“十八大”提出生态文明建设的“五位一体”总体战略；在管理依据方面，建立了较为完备环境保护的政策、法规和标准体系；在管理部门方面，中央政府将环境保护行政主管部门升格为环境保护部，加大了对环境保护的统筹协调力度。但是，为什么中央的决策和法规依然不能得到很好落实，目前的环境形势依然严峻？

一个十分重要的原因，就是在环境保护方面，中央对地方政府主导的区域发展缺乏综合、科学、及时、客观的调控和纠偏。相当一部分地方政府，尤其是市、县级基层政府，仍然片面强调发展，忽视环境保护要求，甚至干预正常的环境管理、为污染行业企业的发展“保驾护航”，地方环保部门数据不实、执法不严等问题十分突出。有以下几个方面内驱动力：一是当前地方政府行政绩效考核体系仍然以 GDP 为主；二是地方政府始终有增加本级财政收入的内在需求；三是环境影响本就具有外部性与滞后性的特征。

所以，没有自上而下的强有力的调控纠偏措施，难以有效遏制地方政府基于本地利益需求的盲目发展冲动。如果不改变目前这种不健全的国民经济核算和绩

效评估与考核体系，不加强对政府的环境审计和责任追究，继续高消耗高污染的增长方式，中国将没有足够的资源和环境容量来支持今后的发展。

3、中国政府需要并迫切希望促进生态文明建设和体制创新

制度和机制是制约和激励党政领导干部行为的决定性因素，以传统 GDP 为核心的政绩考核制度，极大地调动了各级政府、企业和所有经营者发展生产、搞活经济的积极性，为加速工业化和整个经济发展起到了重要的激励和促进作用。但是，单纯追求经济的快速增长而不顾及环境容量和自然生态承载力，不计算资源、生态环境付出的代价，由此而带来的不良后果也是严重的、惊人的。可以看到，解决环境问题，关键是要通过管理制度创新，建立一套自上而下的、外在于地方政府的环境管理纠偏体系，扭转以 GDP 为核心的党政领导干部绩效考评体系，有效遏制地方政府基于本地利益需求的盲目发展冲动。

“十一五”以来，围绕各级政府和各类排污主体环境责任落实，环境保护部建立健全了以总量减排为核心的绩效考核体系，有力推动了相关环境目标的落实，但是，由于不同考核手段（总量减排核查核算、城市环境综合整治定量考核、创建国家环境保护模范城市排核查等）出发点不同，考核重点、频次也有较大差异，不能从整体上推动各级政府环境责任落实，而且，各项考核结束后，由于不能对改进措施进行跟踪监测和后督办，已经取得的环境保护成效往往不具有稳定性和可持续性，影响了环境保护工作的效果和效率。因此，建立和创新全局性、综合性、专业性、权威性的环境保护机制，打造中国环境保护升级版，成为当前提升中国环境保护工作水平和效果的重要任务。

党的“十八大”以来，环境审计制度作为落实各级政府环境质量责任、建立生态环境损害责任终身追究制的重要抓手，受到前所未有的重视。党的“十八大”提出要将资源消耗、环境损害、生态效益等纳入现行的经济社会发展评价体系，建立体现生态文明要求的目标体系、考核办法、奖惩机制。党的十八届三中全会又进一步提出了建立系统完整的生态文明制度体系，对领导干部实行自然资源资产离任审计，建立生态环境损害责任终身追究制的最新要求。可以看出，把环境审计制度作为中国环境保护和管理制度的一项重要内容，建立和完善环境审计制度已成为当前环境保护工作的一项重要任务。

4、中国政府环境审计面临的主要问题

从国际社会看，普遍采用环境审计工具来强化政府环境责任的履行，围绕环境审计工具应用建立了一整套技术方法体系。中国自 20 世纪 80 年代开始在常规的财务审计中引入环境审计内容，到目前，中国政府审计机关开展环境审计的法定权限和职责已明确，中央及省级审计机关的专门机构已基本建立。环境审计

工作日益广泛、深入，不断取得显著成效，各级审计机关从促进生态环境建设和环境污染治理入手，先后开展了天然林资源保护工程资金审计、退耕还林工程资金审计、排污费审计、重点流域水污染防治资金审计、节能减排专项审计等环境审计项目。

经过 20 多年的发展，尽管中国环境审计工作取得了一定成效，但与世界环境审计相比，中国环境审计理论研究及实务落后于西方发达国家的现状，处于探索阶段。但迄今为止，环境审计的重点仍然集中在对国家财政资金合法、合规性的审计上，并且主要以国家审计署为主，各级审计机关开展的离任审计主要是针对领导干部任期财务收支合法合规性、经济责任履行情况进行的，对各级政府环境保护责任尚未全面开展，在实践中还存在法规依据不足，环境审计标准规范不统一，环境审计内容、对象和主体单一，环境审计意识与人员素质跟不上，国际环境审计合作开展不够等问题，环境审计尚未完全成为环境管理工作的一项重要制度。对领导干部离任的履责审计的研究则几乎空白，无论在理论还是实务方面，中国对于领导干部离任环境审计的研究都还很薄弱。

二、研究目标

环境审计是审计组织（审计机关、内部审计机构和注册会计师）在社会经济可持续发展理论指导下，对被审计单位环境活动和环境信息进行真实性、合法性的验证，对其环境管理系统以及经济活动对环境的影响进行监督、评价或鉴证，使之达到管理有效、控制得当，并符合可持续发展要求的审计活动。

政府环境审计是环境审计的一种，是指审计机关依法对政府和政府官员在环境污染治理、生态保护与建设方面的法规遵守、资金使用、环境绩效等方面的审计工作，它既包括政府专项环境审计，也包括对领导干部离任的环境责任审计。政府环境审计主要是由授权的国家审计机关对各级政府环境责任履行情况进行鉴证，环境审计工作的组织、结果认证、报告发布、结果反馈和后督办等均需要国家行政机关主导，以确保审计过程的合法性、科学性和审计结果的客观性、权威性。审计机关作为综合性的监督部门以其超脱地位和特有的功能实施环境审计，对环境管理所发挥的重要促进和保障作用也是其他机构无法替代的。

开展政府环境审计，对于节约和有效利用资源，保护生态环境，加快产业结构调整步伐，合理配置各种生产要素，促进经济可持续发展具有重要的作用和意义。开展政府环境审计是审计工作发挥监督职能作用，促进经济走向可持续发展道路的重要标志，是现实的客观要求。开展政府环境审计，对于强化领导干部生态建设责任，完善干部考核体系，从根本上改变单纯地“唯 GDP 论”的发展观念具有重要的作用与意义。

本项目的的主要目标是：立足于中国基本国情，着眼于“十三五”及未来长远发展，根据生态文明建设要求，借鉴现有国际国内相关经验，开展中外环境审计比较研究；提出政府环境审计的若干基本要点与制度框架，建立政府专项环境审计标准规范体系，包括政府专项环境审计和领导干部离任审计，提出政府环境审计的政策建议和实施路径，为生态文明制度建设和“十三五”环境保护提供决策建议。

第二章 环境审计的国内外经验借鉴

一、国外进展

环境审计萌芽于 20 世纪 60 年代末至 70 年代。伴随经济的发展，对可持续发展认识的不断深入，西方国家的一些企业出于管理上的需要，如提高公司的环境绩效、降低原材料消耗等，自发地制定了一些审计计划，并委托环境咨询机构进行环境审计或 ISO 环境认证，将审计或认证的结果交给企业的最高管理层。那些审计计划虽然独立性很强，且尚未形成统一的方法，但从那时起，环境审计作为一种新的审计门类在实践中快速发展起来。由此可见环境审计起源于西方发达国家的企业内部审计。美国审计总署在 1969 年对水污染控制项目进行了审计，加拿大等西方经济发达国家也相继开展了环境审计。

20 世纪 80 年代是环境审计的形成阶段，日益增加的环境压力和日益严重的环境问题加速了环境审计形成的步伐。在这一阶段，环境审计的范围进一步拓展：它不再仅仅局限于内部审计领域，作为企业自身的一种管理方式，而且扩大到政府环境审计方面，成为政府宏观管理的手段，很快在政府审计中占据了重要地位。并进一步成为政府制定和执行环境保护政策的最有效的工具。美国审计总署根据议会的要求开展了环境审计，如 1981 年，美国审计总署对新泽西含毒废料的处理情况进行了审计，并在审计报告中提出了“实施计划的基金使用不当”的结论。环境审计初步形成。

20 世纪 90 年代至今是环境审计的发展阶段。1982 年在巴西里约热内卢召开的联合国环境与发展大会是世界各国对环境和发展问题的一次联合行动。会议通过的《21 世纪议程》指出环境问题将成为 21 世纪人类面临的主要问题引起了世界各国的重视。最高审计机关国际组织第 15 届大会将环境审计作为重要议题，这大大推动了环境审计的发展，并在其《开罗宣言》中明确指出：

“鉴于有关保护和改善环境问题的重要性，国际审计组织鼓励各最高审计机关在行使其审计职责时，对环境问题进行考虑”。

1998 年在乌拉圭举行的最高审计机关国际组织第 16 届大会上，决定成立最高审计机关国际组织环境审计工作委员会，并提出建议，即在该委员会下，按照地域范围设置区域性环境审计工作委员会。目前，政府环境审计工作已在各个国家普遍开展，特别是加拿大、荷兰、美国、印度、巴西、日本、韩国等国家进行了广泛的不同的国家环境审计研究与实践，取得了巨大发展，有效的促进了国家环境政策实施。

例如，环境和可持续发展专员委员会对加拿大进行的审计报告发现：

- 加拿大海岸警卫队欠缺对重大石油泄漏事故的指挥和控制协调能力，因此实施了为期两年的中心指挥结构调整。
- 加拿大对近海石油平台设置的责任赔偿的最高限额远低于世界一般水平，因此联邦政府通过立法将上限提高至 10 亿美元。
- 国家能源署对能源管道的检查力度不足，无法预测管道存在的风险，因此将该领域的预算提升了 1400 万美元。

除了通过国家审计机构对政府的环境监管情况进行评估以外，西方国家还经常采取其他方法进行评估，例如：

- 通过国家环境报告进行政策评估（例如，2012 年 *PBL 荷兰评估报告*）
- 政府高层首脑定期会晤（例如，根据不同指标进行的 *欧洲定期会晤*）
- 战略性环境评估
- 企业社会责任报告（例如，*全球报告倡议组织*）

这些方法都是每年或每两年进行一次，虽然它们对人力财力有一定的要求，但是又不需要过多的人力和财力。而且这些方法综合运用了各类信息，并将指标与其他形式的证据结合起来评估政府的工作状况。这些方法并非特别针对某个领导人的工作情况，而是关注整个监管机构的工作情况。相关经验表明，独立机构在单独的范围界定期间正式确定评估的范围和目标时，这些方法得出的结论是最可靠。借用“交通信号灯”（红、黄、绿）这种具有强烈视觉感又通俗易懂的方式来总结和对比复杂的状况已被证明是十分有效的（例如，经济合作发展组织就采用了这种形式）。

以荷兰为例，由国家环境评估局（PBL）发布的国家环境报告（SOE）是一种评估荷兰环境政策有效性的工具。这个由国家环境评估局撰写的独立的 SOE 报告是议会辩论的基础，并为政府提供了一个解释政府业绩记录的机会。该项报告主要针对的是周边环境质量、自然资源、政策和发展趋势的问题，其基础是数据、模型和政治学，并辅以统计数据概略和未来趋势预测。

另外一个例子是所谓的“*欧洲定期会晤*”，它是在每年春季举办的欧洲国家首脑会晤。每次会晤前都会进行大量的准备工作，会晤主要是根据不同指标进行评估。*欧洲定期会晤*期间，不同部门或不同国家会交换意见，里程碑式的政策得到确立，法规得以实施。各国在此讨论众多重要议题，并为本国设定工作目标。欧洲学期本质上是一种同行间的互评机制，十分适合欧盟国家的特殊管理模式。欧洲学期的整个过程是根据治理模式悉心设计的，对 *等级制/中央集权*，*市场驱动*和 *网络为基础*的模式进行了区别。欧洲学期目前是欧盟委员会对欧盟各个国家政府“进行评估”的仅有的几种手段之一。

这两种手段（SOE 报告和 *欧洲定期会晤*）实际上比官方审计对政策产生的影响更大，但是只有审计能够暴露政府的不正当行为。

二、国内发展

审计署自 1983 年成立以来，从中国环境保护与可持续发展的实际需要出发，同时也参照最高审计机关国际组织“鼓励各成员国的最高审计机关，通过审计工作对本国的环境保护政策施加影响”的要求，将环境审计作为促进环境保护与可持续发展的重要手段，逐步并积极开展环境审计工作。

到目前，政府审计机关开展环境审计的法定权限和职责已明确，中央及省、地级审计机关的专门机构已基本建立。环境审计工作日益广泛、深入，不断取得显著成效。1998 年政府机构改革中，国务院在批准审计署的机构改革方案中强化了环境审计的职能，审计署设立了有关环境审计的机构——农业与资源环保审计司；审计署 18 个驻地方特派员办事处，31 个省、自治区、直辖市政府的审计机关也分别设立了从事环境审计的机构。面临新的环境保护形势和任务要求，审计署更是加强了资源环境保护方面的审计职能，增加了相应机构和处室设置，开展了一系列资源环境审计工作，推动了环境审计发展。

2013 年，审计署农业与资源环保审计司结合多年的审计实践对环境审计定义进行了梳理，提出：（资源）环境审计，是指为了服务生态文明建设和促进可持续发展，审计机关依法对政府及相关主管部门和相关企业、事业单位与（资源）环境有关的财政、财务收支及其相关管理活动的真实性、合法性和效益性，进行的审计监督。

1、中国环境审计的主要内容

中国审计机关开展的环境审计主要包括资源开发、利用和保护及相关资金征管情况等方面的内容，如土地资源审计、矿产资源审计、能源节约利用审计、水资源保护审计、森林资源保护审计等的资源审计以及包括污染防治、监督、保护和改善环境及相关资金征管情况等方面的环境审计，如水污染防治审计、大气污染防治审计、固体废物污染防治审计、重金属污染防治审计、污染物减排审计等。

（1）资金征收管理使用情况，包括政府财政资金和资源环境专项资金、基金等，主要是对资金的真实性、合规性和效益性进行审计；

（2）环境保护政策执行情况，包括国家资源环保政策、法规、规划、措施等是否完善，政策目标是否实现，政策执行效果等；

(3) 政府部门环保责任履行情况，包括各级政府、相关部门和单位是否履行法律规定的资源环保服务、管理、监督责任，及实施各项管理措施的情况及其成效，资源环保责任目标是否实现等；

(4) 项目建设运行情况，包括重大环境保护项目建设管理情况和项目运营效果情况，非资源环境保护项目对资源环境造成的影响等。

2、中国环境审计的组织方式

中国环境审计在实践中形成了比较有特色的组织方式：资源环境审计的整体工作格局。资源环境审计的整体工作格局是指在审计机关内部形成的、由各相关专业审计部门对其审计对象涉及到的资源环境事项进行审计的多元化资源环境审计局面。审计机关成立了资源环境审计协调领导小组后，启动了在审计机关内部的资源环境审计综合协调工作。资源环境审计从单一的职能部门专业审计向多元环境审计的时代迈进。在这一整体格局之下，各专业审计部门在组织各自专业审计时，都会关注资源环保的内容，如财政审计、金融审计、企业审计、投资审计、外资审计、经济责任审计等，这些专业审计在其审计项目组织实施中，分别依据国家资源环境政策法规，将环境审计内容纳入审计方案和审计范围，从不同角度、通过多种方式对其不同的审计客体相关环境问题进行审计。资源环境审计整体格局的形成体现了中国经济社会发展的内在要求，适应了中国资源环保工作的客观需要。2003年，审计署成立了环境审计协调领导小组，开始构建环境审计整体工作格局，即各专业审计结合各自特点，合理安排环境审计的内容。

3、领导干部环境责任审计

经济责任审计作为一个专业审计，也逐步开始关注环境保护方面的内容。经济责任审计是伴随着中国经济体制改革和政治体制改革发展起来的一项具有中国特色的审计监督制度，是现代审计制度在中国的一种创新。2006年2月新修订的《审计法》第25条进一步明确了经济责任审计的法律依据。2009年，审计署发布关于加强资源环境审计工作的意见。该意见对经济责任审计关注领导干部资源环境职责的内容进行了明确规定：“各级审计机关在开展财政、投资、金融、企业、外资、经济责任等项目审计时，应当将资源环境内容纳入审计方案并组织实施”；“经济责任审计要关注领导人履行资源管理和生态环境保护职责、尤其是完成节能减排目标、耕地特别是基本农田保护责任目标的情况，揭露其由于决策失误、履责不当和管理不力造成的资源环境问题”。

2010年10月，为了贯彻落实党的十七大和十七届四中全会精神，加强经济责任审计法规制度建设，规范经济责任审计行为，促进经济责任审计工作科学发展，中办、国办印发了《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规

定》（以下简称《规定》）。《规定》明确强调经济责任审计要以促进领导干部推动本地区、本部门（系统）、本单位科学发展为目标，切实关注领导干部在履行经济责任过程中贯彻落实科学发展观、推动经济社会科学发展的情况。在具体组织实施经济责任审计时，特别关注领导干部的重大管理决策活动所产生的经济效益、社会效益以及生态环境效益情况。

审计署一直积极推动规范经济责任审计中“资源环境审计”的内容，在起草印发的有关文件和制度规范中，都将资源环境审计作为经济责任审计一项重要内容进行了明确规定。2012年，审计署印发的《2012年经济责任审计工作指导意见》明确提出：“对政府主要领导干部，在全面检查财政收支规模、结构和效益的基础上，重点审计和评价节能减排、环境保护等政策的执行情况及其效果”。

2014年7月，中央经济责任审计工作部际联席会议成员单位联合印发了《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定实施细则》，该细则明确规定：

“地方各级党委主要领导干部、地方各级政府主要领导干部经济责任审计的主要内容包括自然资源资产的开发利用和保护、生态环境保护以及民生改善等情况。”

4、中国环境审计面临的困难

中国政府环境审计还需要进一步提升。虽然中国的环境审计工作取得了积极进展，但是应当看到，中国目前开展的资源环境审计还有很多方面值得改进：

- 资源环境审计的审计理念和工作思路有待进一步明晰；
- 资源环境审计的质量与效率有待进一步提升；
- 资源环境审计的广度、深度、强度有待进一步拓展；
- 资源环境审计队伍的能力素质有待进一步提高。

具体来讲，

（1）环境审计研究和法规标准及技术支持有待深入。一是基础理论薄弱。虽然近年来，资源环境审计的理论研究取得了一些进步，但是仍然还有一些基本问题没有解决。比如，资源环境审计的定义及其内涵和外延是什么，资源审计与环境审计是什么关系等等，还有待于进一步研究和论证。二是尚未建立完善的资源环境审计法规标准及评价指标体系。目前，资源环境审计还没有各方公认和接

受的资源环境审计法规标准及评价体系。统一规范的审计法规标准的缺乏，不仅可能导致审计尺度的不一致，审计依据及评价意见的权威性不强，还影响被审计单位对于审计结论的接受和认可程度，影响审计的权威性和公信力。

(2) 环境审计的广度和深度都亟待提高。一是资源环境审计工作覆盖面不够。目前开展的资源环境审计，大多集中在土地、矿产、水污染防治、节能减排、林业工程等方面，对于大气污染、核废弃物、农业面源、生态保护、生物多样性等方面涉及得不多。二是环境审计的深度不够，总的来说还没有全面提升到绩效审计的层面，没有体现绩效审计的本质和资源环境审计的内在要求。

(3) 环境审计队伍建设有待加强。总的来看，资源环境审计队伍在机构设置、人员数量、知识结构等方面，与资源环境在经济社会发展中的重要地位和资源环境审计自身发展的迫切需要还不相适应。资源环境审计的专业色彩非常鲜明，它不仅要求审计人员有扎实的财务审计基本功力，还需要具有一定的资源利用、环境保护与生态建设方面的专业基础知识，要求他们对于资源、环境和生态方面的政策法规、技术标准甚至是操作规程等情况非常熟悉，这样才能胜任资源环境审计。资源环境问题的专业性对进一步提高资源环境审计人员素质提出了迫切的要求。

第三章 政府环境审计制度框架设计

政府环境审计是指由国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织运用审计学方法和工具依法对各级政府受托环境责任履行的合法合规性和效果效率进行鉴证的过程。本章讨论了中国政府环境审计制度框架加强相关的设计和 implement, 认为中国政府环境审计制度应具有以下特征:

- 较强的目的性, 专注于相应的措施(财务管理、合规性和绩效)和目标(政府项目和领导干部);
- 强烈的权威性;
- 完全的独立性。

一、审计目标和依据

(一) 政府环境审计的目标

政府环境审计的本质落脚点在各级政府的受托环境责任, 确保受托环境责任合法合规履行是最基本的目标, 政府环境审计的重点是各级政府环境履责的合法合规性以及环境履责的效果和效率, 直接目的是改善政府行为, 优化环境决策, 最终目的是推动环境保护和质量改善, 保障可持续发展。

(二) 政府环境审计的依据

环境审计依据是环境审计主体实施环境审计的法律根据和执行环境审计过程中应当遵循的法规、制度等行为规范, 它包括三个范畴:

一是审计根据, 即审计行为活动存在与发生的法律、法规基础。

二是审计主体行为规范, 是对审计主体在实施审计活动和进行审计管理活动中应当遵循的原则、准则、程序、方法、道德等方面的规定, 是保证审计工作独立、客观、公正地获取社会信任的重要手段。

三是用于衡量、判断被审计单位和被审计事项的评价标准。

目前政府环境审计工作开展的依据不足, 审计法仅对国家审计机关对政府环

保财政资金的审计进行规范，而对于政府履责审计尤其是环境绩效审计尚无明确规定，这也是目前环境绩效审计工作开展总体滞后的重要原因。

二、审计主体和对象

（一）环境审计的主体和职责

环境审计的主体，即由谁来实施环境审计。开展审计监督的最基本的前提是保持审计机构的相对独立性，以便对被审计单位做出客观和公正的评价，因此，在机构设置和运行的体制机制上，更加强调审计实施主体的独立性。

在实际工作中，环境审计的主体是专职审计机构和专业审计人员。专职机构是以审计为专门工作的单位，包括国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织等。

表 3-1 根据中国实际情况，对政府环境审计主体提出四种可能的方案，并对每种方案的优缺点进行了分析。

- 方案一是由各级人民代表大会负责全国政府环境审计工作。在此体系下，各级审计机构为各级人大的派出机构，发挥人大对各级政府的监督职能。
- 方案二是由国家审计机关负责政府环境审计工作。由各级审计机构建立专门的政府环境审计队伍，负责全国环境审计工作开展。
- 方案三是由环境保护部门负责全国环境审计工作。各级环保部门成立专门的环境审计队伍，负责全国政府环境履责审计工作。
- 方案四是由审计机构和环保部门联合开展政府环境审计工作，其中审计机构的主要职责是负责审计管理，包括编制审计计划、审计结果认定和公开发布等，环保部门负责政府环境审计工作技术实施，编制环境审计报告，督促环境审计责任落实等。

表 3-1 不同环境审计主体对比分析

审计主体	独立性	审计队伍与制度转换成本
由审计机构负责政府环境审计工作	审计机构具有一定的独立性，审计实施可能会受到各级政府的干预	缺乏专业的环境审计队伍；制度转换成本较高
由各级人民代表大会负责全国环境审计工作	审计机构具有较强的独立性、审计实施不易受各级政府干预；能够充分发挥人大对政府的监督	缺乏专业的环境审计队伍；制度转换成本较高
由环境保护部门负责环境审计工作	审计机构的独立性不高，审计实施易受各级政府干预	缺乏专业的环境审计队伍；制度转换成本较低
由审计机构和环境保护部门联合开展	审计机构的具有一定的独立性，审计实施可能受各级政府干预	有专业的审计队伍支持，制度转换成本较低

综合来看，四种方案各有优缺点，从实施的角度看，由审计机构和环保部门联合开展环境审计工作具有较强的可行性，既能避免单独由环保部门负责环境审计工作容易受到各级政府干预的弊端，同时由环保部门负责环境审计技术实施，也解决了目前审计机构环境审计队伍缺乏的困境，从制度转换的角度来看，由审计机构和环保部门联合开展政府环境审计具有较低的制度转换成本，可实施性和可操作性较强。

从长远来看，随着市场经济发展和政府治理体制改革，将审计工作纳入各级人大职责，并以此为工具作为监督各级政府履责成效的主要抓手，既能进一步强化和落实各级人大的监督职能，提升政府履责成效，同时也能妥善应对目前日趋严重的社会治理危机，提升社会公众对政府的信任和支持。

除了审计机构外，与审计主体紧密相关的一个概念是审计人员。环境审计作为一种专业审计，强调其审计人员的专业性具有特别重要的意义。环境审计不仅仅需要审计人员具备财务和会计学方面的知识和经验，更重要的是要具备与环境学相关的知识，而环境相关的概念不仅涉及空气、水、土壤、生态等不同介质，也涉及与上述介质相关的工程、物理、化学和经济学等相关知识，需要一套培育和选拔环境审计专业技术人员的制度和机制，比如持证上岗和资格考试制度，以确保环境审计工作开展。

（二）政府环境审计的对象

关于环境审计的对象，其核心是受托环境责任，更具体的讲为受托环境责任的主体。新修订的《环境保护法》第六条对环境责任主体进行了界定，在规定一切单位和个人都有保护环境的义务基础上，明确了三类环境责任主体，包括：

(1) 地方各级人民政府应当对本行政区域的环境质量负责。

(2) 企业事业单位和其他生产经营者应当防止、减少环境污染和生态破坏，对所造成的损害依法承担责任。

(3) 公民应当增强环境保护意识，采取低碳、节俭的生活方式，自觉履行环境保护义务。

依据新环境保护法的规定，政府环境审计的对象主要是地方各级人民政府，更为具体地讲，是地方各级政府的环境质量责任。对政府环境质量责任的审计必然会延及企业事业单位和其他生产经营者，因此，环境保护法规定的第二类主体一般可以认为是政府落实环境责任的溯源性审计对象。

三、审计内容

从审计的具体内容来看，政府环境审计的内容包括三个方面：合规性审计、财务审计和绩效审计。从环境要素的角度来考虑，又包括对水环境、大气环境、污染、自然资源和生态环境的审计等。

政府环境审计中有关财务审计的内容与一般审计并没有较明显差异。政府环境审计合规性审计的重点是看被审计对象是否贯彻执行了上级有关环境保护的要求，包括规划计划目标、环境政策、国家规定的相关环境标准等，更重要的是要审计政府内部不同部门之间落实环境要求方面各项措施的一致性。

政府环境绩效审计的主要内容是政府环境履责情况，环境质量是否得到切实改善。包括：

- 被审计对象的活动结果（措施）是否达到了预期的目标；
- 对环境措施的费用效益比或费用效果的审计，主要对各项措施的成本和效益进行分析，从中筛选出具有费用效益比的措施；
- 措施和效果稳定性，看所采取的相关措施是否具有稳定的效果；
- 被审计对象履责期间环境质量是否得到切实改善。

四、审计程序

政府环境审计主要包括以下几个阶段：（1）审计准备阶段：主要包括编制审计计划、组织队伍和工作方案和下达审计通知书；（2）审计实施阶段：主要

包括审计取证和编制审计底稿等环节；（3）编制审计报告和审计结论；（4）审计后督察等。

（1）**准备阶段：**环境审计目标指标分解落实及其保障制度。需要根据国家重大环境规划目标和任务确定开展环境审计工作的基本需求和依据，制定年度行政审计目标、指标及分解落实方案，明确工作职责和任务，同时配套制定相应的绩效考评制度，确保环境审计目标落实。

（2）**实施阶段：**环境审计工作执行及其保障制度。需要根据开展环境审计工作的任务需求，研究确定环境审计工作体制机制，明确不同行政审计工作岗位职责，建立环境审计人员资格考证和持证上岗制度。需要根据开展环境审计工作需求，研究编制能够满足不同层面需求的环境审计技术指南和相关技术规范，指导环境审计工作开展。

（3）**报告：**环境审计报告。需要明确环境审计报告的法律和权威地位，出台环境审计报告编制指南，对审计报告引用的资料来源和数据基础做出明确规定，保证审计报告编制的规范性和审计结果的客观公正性。审计报告要有结论和整改建议。

（4）**后督办：**制定配套的制度，建立环境审计报告公示制度和审计结果后督办制度，增加环境审计工作的透明性和公信力。同时，应加强环境审计统计管理，强化审计资料和档案的管理和电子信息系统构建，提升环境审计工作效率。

五、审计方法

（一）对环境审计证据的要求

为了确保环境审计的合法性、公允性，为了减少环境审计过程的风险，如何收集、如何获取、如何分析这些审计证据，是整个环境审计的核心。获取环境审计证据的基本要求应考虑证据的充分性和适当性，审计人员应当运用专业判断，确定环境审计证据是否充分、适当。对于环境审计证据整理与评价的具体要求是：

（1）**坚持整体的观点。**审计人员应从对被审计地方的环境保护整体情况去整理和评价审计证据。把整体目标分解成单个目标，按单个审计目标分类整理证据，逐级往上归类和评价审计证据的充分性和适当性，最后构成一个完整的对审计意见具有说服力的证据体系。

（2）**坚持联系的观点。**整理、评价环境审计证据必须与审计目标相联系，也必须从证据与证据之间的内在联系出发，不要简单地堆砌罗列证据。这种证据

之间的内在联系是由被审事项内部的联系来决定的。

(3) 坚持客观的立场。在评价、整理环境审计证据中，审计人员切忌主观臆断，不能用主观判断去取代证据，要做到以事实（实地观察、监测）为依据，发掘伪证，为防止弄虚作假，区分伪证和真实证据，形成审计意见。

(二) 环境审计证据的获取方法

(1) 资料查询

在对政府环境审计的过程中，由于审计范围广、涉及对象多，应首先采用资料查询的方法确定各项环境保护工作实施情况，这些资料主要包括国家及各地方的相关法律、法规、规划或计划、标准等，国家及各地方公开发布的统计资料、国家及地方环境监测机构的历年监测数据以及排污单位的自己监测的数据记录，国家及各地方相关环保工作总结报告、自评估报告、中期评估报告、规划或计划有关绩效考核报告等。

(2) 统计抽样

在对某些领域的环境保护情况进行审计时，审计机关需要对上千个单位或审计对象进行检查，例如大气污染防治设施、危险废物处理设施、污水处理设施、环境监测点位等。如果不能获得足够的信息支持，可以考虑采用统计抽样的方式进行审计，然后根据这些信息对整体的环境绩效做出结论。

(3) 实地调查方法

当审计机关需要深入了解某一环境保护规划或计划的进展情况，审计人员要对有关机构或单位进行实地调查，以便了解相关规定或办法是否落实，相关资金是如何使用的，相关环境绩效是否达到目标任务要求。

(4) 标准化问卷

当需要与了解各地方政府环境管理活动或环境绩效的一般性情况时，有效的方法是认真制定出一份好的问卷（如自评估报告），让各地方政府或相关部门填写。对于指标体系中群众满意度的调查需要采用标准化问卷的方式。

第四章 干部离任环境审计制度框架

干部离任环境审计是指对领导干部任职期间所承担的环境责任履行情况进行鉴证和评价活动。针对领导干部这一特殊群体，中国目前主要是开展离任经济责任审计，专门针对领导干部开展的环境审计尚未开展，部分地区在经济责任审计中增加了有关资源环境的指标。

相对于一般的环境审计而言，干部离任环境审计具有如下特征：第一，干部离任环境审计的对象具有特殊性。在中国，掌握了大量的经济社会资源决策分配权，对其任职区域的经济社会发展和环境保护工作具有至关重要的影响，因此，才把领导干部这一特殊群体纳入环境审计的范畴。第二，干部离任审计主要是对“离任”这一特殊阶段领导干部环境责任的审计，同时，也包含对领导干部任期中的环境履责的审计及延伸审计。第三，从离任环境审计的内容来看，对领导干部离任环境审计主要取决于被审计对象的职责界定，这是干部离任环境审计区别于政府环境审计的一个重要特征。第四，离任环境审计结果的评价和应用上，只能由组织人事管理部门或经人事管理部门授权的机构来承担，一般的机构对于干部离任审计无法做出评价或难以实质性地对领导干部离任环境责任履行情况做出评价。

一、审计主体和对象

（一）审计主体

一般环境审计的主体包括国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织三种类型，但由于领导干部这一主体在中国具有特殊性，由社会审计组织来负责审计在实际操作中面临诸多困难，无论是在资料获取或是结果认证和应用上，均存在较大的障碍。因此，干部离任环境审计的主体仍应以**国家审计机关和内部审计机构**为主，同时组织人事部门、监察部门、纪检部门、人大等机构也可作为审计主体参与。

（二）审计对象

领导干部离任环境审计的对象主要取决于中国对领导干部这一名词的界定。一般而言，在中国，领导干部主要指党政领导干部和国有企业领导人员，其中，接受审计的对象又取决于国家相关法律法规的具体界定：

沿用上述定义，对领导干部环境责任的审计也主要根据国家有关法律法规对领导干部环境职责的规定，地方各级人民政府对本辖区环境质量负责，中国实行环境保护领导责任制，地方党政主要领导干部是本行政区域环境保护的第一责任

人。首先应该是党政主要领导，然后才是具体负责环境保护职责的部门领导、国企法定代表人和其他相关人员。

二、审计内容

领导干部离任环境责任的审计内容主要取决于中国现行法律法规对领导干部环境责任的审计，综合来看，包括如下三个方面的内容：

一是环保资金使用的合法合规性责任。主要是对所负责管理的环保资金的投入使用，保证其投向和使用的合法合规性。

二是环境保护制度和相关法律法规的执行责任。主要是采取有效措施，落实国家法律、法规和政策要求，督促相关部门和下级政府履行环境保护责任，确保完成环境保护目标。

三是环境保护目标责任，其核心是生态环境质量的改善绩效。主要包括：环境质量改善目标、污染物总量控制目标、生态保护目标和国家重点环保工程目标责任等。

三、审计实施

从生态环境保护这一根本目的出发，干部离任环境审计有两条实施路径：一是在现行的离任经济责任审计中增加环境审计的内容，使其成为考核评价领导干部任职绩效的重要甚至主要评价指标；二是针对领导干部这一特殊群体，实施单独的自然资源和环境保护专项审计（自然资源资产离任审计）。

（一）审计依据

从法律层面上看，中国领导干部环境绩效考核的主要法规，是2006年中组部颁布实施的《体现科学发展观要求的地方党政领导班子和领导干部综合考核评价(试行办法)》。其中，涉及环境绩效考核的只有环境保护、资源消耗与安全生产、耕地等资源保护3个评价要点；而且没有进一步分解成可执行的具体指标，也没有对考核权重进行规定。地方组织部门都是根据这三个要点自行设计当地的考核方案和权重。

2013年年底中组部《关于改进地方党政领导班子和领导干部政绩考核工作的通知》（以下简称《通知》），就改进地方党政领导班子和领导干部政绩考核工作提出了要求，突出强调完善政绩考核评价指标，将生态文明建设作为考核评价的重要内容，强化资源消耗、环境保护等约束性指标考核。结合中国主体功能区战略实施，许多地方政府已经提出要围绕自然资源资产离任审计有关要求，加

大了对干部自然资源资产和环境保护责任的审计，但由于在对自然资源资产的界定、评价方法、审计技术和实施机制等方面存在诸多问题，目前尚未有审计实例。

第五章 中国政府环境审计实施路线与政策

一、政府环境审计制度实施路线图

(一) 实施目标

路线图实施目标为：

- 在全国建立一套统一的、科学的和可操作的政府环境审计框架体系，建立政府环境审计与干部离任环境审计评价指标体系和评价方法，为顺利推行和实施干部离任环境审计制度提供具体、可行的实施路线和保障，促进干部离任环境审计工作逐步走上规范化、制度化的轨道；
- 通过试点，逐步在全国推动实施环境审计制度，为中国生态文明建设和各级政府环境保护问责制、责任追究制度的建立和完善提供必要的方法和手段；
- 为在“十三五”规划和重要环保工作中纳入环境审计等内容提供政策建议，以推进生态文明制度建设。

(二) 实施重点

目前，中国政府环境审计实施主要围绕环保资金运行开展财务审计，审计的重点放在合规性，即针对环保资金的使用情况进行审计，但是却未对政府领导干部的环境政策法规和环境绩效进行审计，审计面较为狭隘，无法揭示深层次的问题。未来政府环境审计实施的重点应是：

- 结合国家当前环境保护重点工作，继续开展政府环境专项审计，如节能减排审计、农村综合整治审计、大气污染防治行动计划审计、水污染防治行动计划审计、土壤环境保护行动计划审计等；
- 建立审计机关与各部门合作机制；
- 开展领导干部离任环境审计，除了集中于环保资金使用的经济效益、社会效益，逐渐向领导干部环境绩效审计扩展；
- 建立和完善环境审计制度框架、环境审计准则体系；
- 探索环境审计工作的工作流程、工作模式、技术方法等。

（三）实施计划

第一阶段（到 2015 年）：研究论证阶段。开展政府环境审计和干部离任环境审计的先期论证及制度构建和完善工作，制定框架体系，为今后的试点工作以及全国性的推广奠定坚实的理论基础；研究编制开展环境审计工作的技术指南和试点工作方案，为开展环境审计工作提供技术支持。

第二阶段（2015 年~2020 年）：试点应用阶段。在典型地区和城市开展干部离任环境审计的试点工作，评估绩效，以总结经验，探索规律，论证全国实施的可行性和改进建议。

第三阶段（“十三五”之后）：全国推行阶段。在试点应用的基础上，有计划地在全国逐步推行政府干部离任环境审计制度，在全国推行阶段，应持续开展对审计制度的周期性回顾（三年一次），调整并保证制度的持续性，使得中国的环境审计逐步走上规范化、法制化轨道。

（四）组织保障

要充分认识到政府专项环境审计和干部离任环境审计制度建立和实施的重要性、紧迫性和艰巨性，切实加强对实施工作的组织领导，积极采取强有力措施，以本次中央深化改革为契机，在成立以审计署牵头的“领导干部离任资源环境审计改革领导小组”组长及领导小组办公室的基础上，再成立各资源、环境等专项改革小组及改革小组办公室。

政府专项环境审计和领导干部离任环境审计制度，审计机关要加强与环保部、水利部、国土部、林业局、海洋局等各部门及地方合作，与各部门一起制定具体的制度方案，明确落实责任。加强内部改革的协调，统一协调政府环境审计改革工作。定期召开会议，研究解决推进政府环境审计改革过程中所遇到的重大问题。

二、政府环境审计制度的政策建议

（一）加强审计法律和能力建设

1、完善法律法规

要提出现行审计法规和资源环境保护法规的修改建议，为开展政府环境审计奠定基础。

（1）修改审计法、审计条例及相关审计准则体系，在条款内容上强调政府

环境审计的重要性，明确政府环境审计的概念、分类、主体、对象等，完善环境审计结果公开相关管理办法。

(2) 修改资源环境保护相关法律法规，增加环境审计相关内容；在出台相关重要红头文件中，增加环境审计相关内容；结合环境审计，保障《环境保护法》的实施。

2、制定技术规范体系

政府环境审计技术规范体系构建以及对中国环境审计标准制定，是今后一段时期内政府环境审计的重要工作。要制定中国的环境审计规范或标准体系，建立可操作的环境审计操作细则，避免环境审计的片面性和局限性，使环境审计的范围、内容、程序和方法等制度化、规范化，使得环境审计人员在对环境审计时有法可依、有据可循，使得环境审计工作更加规范化，提高工作质量。

(1) 借鉴国际经验，根据中国实际，逐步研究建立政府专项环境审计、干部离任环境审计等不同类型的政府环境审计的技术规范体系。

(2) 制定《政府环境审计准则体系》、《政府专项环境审计技术规范（操作手册）》、《领导干部离任环境审计技术规范（操作手册）》。

(3) 制定《政府专项环境审计评价指标体系及应用方法》、《领导干部离任环境审计评价指标体系及应用方法》等。

3、夯实政府环境审计能力

(1) 提高审计人员的学习能力

针对中国的环境审计队伍力量还很薄弱，中国的人才结构不尽合理的现实，必须加强现有审计人员培训的力度，拓宽专业技能、优化知识结构；还应该吸收优秀的环境专业人才，优化人才结构，充实环境审计队伍。提倡审计人员从工作实践中学习环境审计知识，提高环境审计技能，从而建设一支有较高专业审计技术和水平、能够适应环境审计要求和发展的审计队伍。要使环境审计顺利进行，必须培养一批训练有素的环境审计人员队伍，以适应环境审计的发展要求以及社会发展的需要。

- 建立环境审计资质管理制度，规范和加强环境审计人员资格管理；加强环境审计专业人才培养，建立环境审计专家人才库。
- 开展培训教育。加强环境审计相关教材或技术规范的出版，加强环

境审计的知识培训和教育。

(2) 提高创新能力，改进审计方法和手段

为了适应新的历史时期的发展要求，审计工作必须跟随历史的浪潮，坚持在继承中创新，在创新中发展，不断改进和加强审计工作。由于目前环境保护基础管理较薄弱，环境统计工作起步比较迟，环境数据的统计不如财务数据那么规范和完整。因此，需要加大审计方法和手段的创新力度，加强环境统计、环境核算工作，加强环境审计相关数据库、信息化能力建设，为环境审计提供数据质量保障。积极组织环境资料的搜集，建立健全环境统计原始记录、统计台账和统计档案，保证原始记录的完整性和准确性，确保统计数据的连贯性和可比性，保证环境统计的真实性和公开性；建立健全环境统计制度，完善中国环境统计体系，建立一个能为政府官员的管理、决策和评估提供全面、及时、可信的、透明的环境统计信息网络系统。

(3) 提高协调能力的建设

环境审计涉及各个部门之间的事务，因此要提高各部门之间的协调能力，圆满完成审计工作。在组织形式上，可以建立由审计署、环境保护部、财政部等有关部门参加的统一工作机制。

第一阶段，发展阶段（2015年），审计部门倡导，环保部门支持，共同开展环境审计工作；

第二阶段，试点审计阶段（2015~2020年），审计部门独立开展环境审计工作，建立独立的环境审计制度；

第三阶段，“十三五”后（2020年后），改革现有的审计机构，在全国人大大会下设立独立的审计署或办公室，独立开展工作。

4、推进政府环境审计机构能力建设

加强国家和各级地方审计部门环境审计体制改革，加强环境审计行政机构建设，强化相关职责。加强环境审计系统和环境审计决策支持机构建设，建立环境审计研究中心。改变当前环境审计研究由纯会计审计界主导的“一股独大”局面，同时改变环境审计研究与实践脱节的情况，联合资源、环境、生态(环境)、经济等领域学界的力量，鼓励林业、农业、矿业、地质、水资源、海洋资源、环境工程等科研院所从事环境审计研究，探索财经院校与资源环境院校联合培养环境审计研究人才的模式，吸纳环境科学、生态学等的方法，逐步将环境经济学、环境资源核算、污染损害评估等方法纳入审计评价方法体系。要加强国际合作，

提升环境审计国际合作能力。

（二）提高审计结果运用效果

1、加强政府环境审计与相关制度间的协调

要推动中国的政府环境审计工作有序展开，不能依靠一种制度，而要各种制度相互协调配合。在建立和完善政府环境审计相关法律基础的过程中，要紧紧牢记协调制度体系的重要性，因为我们中国改革和社会发展已经进入了这样一个时期——一个改革措施往往牵动全身的时期，因此，要加强政府环境审计制度与环境绩效评估、污染减排目标考核、地方党政领导环境绩效考核制度、环保法中提出的政府向同级人大报告制度（新《环境保护法》第 27 条要求县级以上人民政府应当每年向本级人民代表大会或者人民代表大会常务委员会报告环境状况 and 环境保护目标完成情况）、责任追究制度、环境信息公开制度、公众参与等制度之间的协调，通过其他制度的作用，提高环境审计制度实施的效率。

2、注重环境审计的结果应用

（1）严格责任追究

充分关注和应用环境审计结果，积极探索环境审计结果应用的形式和平台，切实把审计结果运用到干部考核、任免、奖惩工作中去。做到严格责任追究，认真采用审计结果，对审计结论提出的问题，纪检监察、财政、国资等相关部门要充分发挥职能作用，依法履行部门职责，对审计发现的违纪违规问题依法予以及时处理。各审计结果运用主体要充分履行职责，加强协调配合，应用审计结果进行责任追究，并及时反馈审计结果应用的情况。

（2）强化信息公开

当前，中国正处于经济社会转型期，审计结果的信息公开对于扩大公民知情权，推进公民积极参加政治管理与监督活动，加快民主和法治建设具有重要意义，更有利于扩大审计影响、增强审计权威、提高审计成效，促进审计工作在更高层次上服务于国家治理。将环境审计结果进行公开，就是将监督对象的活动公之于众，将审计结果由过去的面向少数人转为面向公众，保障了公民基本的知情权，有利于对各利益方进行监督和制约，形成具有综合性、独立性和强制性的监督力量。通过制度化、法制化的政务公开、信息公开，通过广泛的公众参与，能有效地遏止污染和腐败，促进中国可持续发展事业的稳步推进。

（三）积极开展政府环境审计试点

中国的环境审计的理论研究和实践工作才刚刚起步，尚处于探索阶段。政府环境审计作为一种综合性的经济监督手段，是一项庞大而复杂的系统工程，通过选择典型区域或典型项目进行试点工作，投石问路，为全面制度改革打好基础，形成示范引导作用，从而制定出具有中国特色的政府环境审计制度。通过试点，不断研究新情况、解决新问题、总结新经验，为全面深化推动政府环境审计制度工作探索道路、积累经验。

在工作安排上，一是在省、市、县不同层次开展领导干部离任环境审计试点。二是开展专项性环境审计试点，结合大气、水、土壤污染防治行动计划和自然资源保护（渔业、森林）等重点环境保护工作推进专项性环境审计试点。三是制定有关加强政府环境审计制度进一步推动的指导意见或议程。四是国合会设立第二期研究项目，推行这项研究议程，参与政府环境审计的试点工作开展，以支持中国环境审计系统逐步的加强。

致 谢

非常感谢中国环境与发展国际合作委员会(国合会) 设立并支持“政府环境审计制度”专题政策研究项目, 为中外专家提供了一个充分讨论和交流的平台。特别感谢国合会外方首席顾问汉森博士、首席顾问的支持专家组李霞和陈刚博士在项目实施过程中提供的咨询指导, 以及国合会秘书处和国际支持办公室为本项目提供的组织和协调等方面的支持。

国合会“政府环境审计制度”专题政策研究项目组在开展建立和完善政府环境审计制度与体系的政策研究工作中, 得到了国内外有关部门、机构和专家的大力支持和协助, 在此由衷表示感谢:

感谢环境保护部部、审计署等相关部委, 兰州市政府环保部门, 环境保护部规划财务司赵华林司长、尤艳馨副司长、米金套处长、北京工商大学商学院张宏亮教授等专家, 在本专题政策研讨活动中给予的支持与协作。

* 此报告由“政府环境审计制度”专题政策研究项目组提交