

環境審計工作實習分享

盧啓賢、黃健輝

2009年10月

本署於2009年7月至8月期間，安排了一項有關長江上游水污染的環境審計工作實習培訓。過程當中審計人員與國家審計署駐武漢特派辦同事一同工作並進行交流。整個實習項目分為兩個階段，首階段由盧啓賢一人參與在四川省宜賓市的實地審計工作，第二階段則由盧啓賢及黃健輝二人，共同參與特派辦的年中整訓，以及審計報告匯總工作。

現在，兩個階段的實習工作已完成，將透過本文與本署同事分享當中體會及得着。

一、國家審計工作的面貌及未來發展

以往對於國內審計工作的了解，只能從報章、書本當中知悉，這次實習期間，通過與武漢特派辦同事一同工作以及日常相處交流，讓審計人員真正感受到國家審計工作的第一手情況。

審計人員了解到有關國家審計工作的架構及分工。武漢特派辦的地位與地方審計機關不同，是國家審計署駐地方的特派組織，主要對屬於中央資金作出審查。特派辦屬於執行單位，對國家審計署下達的審計計劃進行深化研究、制定行動方案並具體執行。這種模式與本署有所不同，本署是澳門特區最高的審計機關，所有審計項目均由本署發起、研究及執行。

此外，審計人員亦觀察到特派辦已發展了無紙化作業及計算機輔助審計，反映國內審計技術已發展得十分成熟。特派辦設有電子訊息系統，特派辦人員編製的報告，可透過電子系統發送予相關主管及領導作線上審批或給予意見，過程中無需列印文件。除文書處理外，特派辦還建立了輔助審計分析的計算機系統，常規性地向被審計單位取得財務資料，匯入系統進行分析，系統經運算自動標示審計數據當中值得關注的地方，協助特派辦人員進行分析。國家審計工作的未來發展，

主要體現於“審計免疫系統”概念的提出，並從此理論帶出，將審計工作從現時的“事後審計”延伸至“事前審計”及“事中審計”的領域。“審計免疫系統”的概念最早由劉家義審計長提出，把政府審計比喻成人體“免疫系統”。審計機關作為政府的內設專職監督機關，通過對各級行政機關、企事業單位的收支進行監督，揭示重大問題、促進完善機制、推進廉政建設的作用，從而促進經濟社會健康發展的過程，如同人體“免疫系統”通過抵禦病毒入侵、消滅入侵病毒、修復受損器官等方式，保證人體健康生存的過程。

審計免疫系統強調將審計工作從“事後審計”延伸至“事前審計”及“事中審計”。現時國內大部分地方審計機關仍以事後審計為主，但同時正開展不同實驗性項目作試點，近期尤以汶川地震重建項目為典型項目，實行全程追蹤審計。未來將總結有關經驗，朝「事前審計」及「事中審計」發展。

二、環境審計簡介及體會

環境審計最早起源於1969年，自上世紀六七十年代興起以來，已引起了國內外審計界的廣泛關注。但是迄今為止，環境審計理論的研究依然處於初級發展階段，國外環境審計理論的研究基本上還集中於環境審計中最基本的理論，例如環境審計定義、環境審計內容等問題上，研究上尚缺乏較為完整的共識，還沒有形成比較統一的理論體系。根據不同定義的側重點，環境審計的定義可分為如下幾類：一是環境管理責任論，以環境管理責任履行情況的鑒證作為環境審計的主要職能；二是管理工具論，認為環境審計屬於企業管理、環境管理系統的一個環節；三是監督鑒證評價論，認為應通過審計的職能來實現環境保護活動的真實、合法和有效性目標。綜合有關的理論，審計人員認為，環境審計的內涵可體現為透過各種類型的審計，監督相關部門認真履行環境受托管理責任，以求在經濟發展的同時，確保社會的可持續發展。

至於審計類型方面，環境審計覆蓋各種審計類型，包括財務審計、合規性審計和衡工量值式審計三類。而按照INTOSAI建議，從環境視角可進行的衡工量值式審計通常可以分為以下五類：

- 對政府監督的環境法規合規情況進行審計；
- 對政府環境項目的效益進行審計；
- 對其他政府項目的環境影響進行審計，如道路工程本身不屬環境項目，但因對環境具有外部性影響，亦可對其施工情況進行審計；
- 對環境管理系統（指ISO14000的推行）的審計；
- 對計劃中的環境政策和環境項目進行評估。部分國外的審計機關會接受議會的委托，對草擬中的環境政策給予意見。

經過是次實習交流，審計人員對於環境審計有以下兩點較為深刻的體會。基於環境審計工作的重要性及特殊性，現時普遍採用的“事後審計”模式未必能對政府部門的環境受托管理責任進行有效的審計監督。為此，未來各地區審計機關必須持續加大環境審計力度，擴闊審計範圍，增加“事前審計”及“事中審計”的工作比重，朝“邊審計、邊整改、邊規範”的審計方向發展，促進社會的可持續發展。其次，本署的衡工量值式審計工作，現時主要採用“以點帶面”的方式，以有限的審計資源，鎖定高風險或重要性高的審計重點，再分析問題的普遍性，放射至部門或整個特區政府的管理層面。經過是次實習，審計人員體會到，在環境審計的思路， “點”與“面”是同樣重要。意思是說，即使發現審計問題的普遍性不高，未能帶出整個管理層面存在的問題，但由於對環境的破壞有可能是不可逆轉，同時亦會影響下一代，甚至威脅民眾生命安全，因此，即使所發現的審計問題只屬個別情況，但若對環境帶來嚴重破壞，亦應該在審計報告中重點披露。

三、總結

通過是次在職實習，審計人員了解到國家級審計項目的工作流程、國家審計工作的發展，同時亦對環境審計工作的理念及思路有更深刻的體會。審計人員感受最深的是，這次培訓項目突破以往課堂或研討會的學習模式，罕有地以在職實習的模式進行。審計人員親身體驗過後，認為這種模式十分可取，對比課程的模式感受更深。最後，感謝本署給予是次培訓的機會，讓審計人員獲益良多，審計

人員亦期望將培訓期間所學、所見、所聞，在往後的衡工量值式審計工作中充分發揮，為本署的發展帶來貢獻。