

# 环境审计国际比较及借鉴

侯婷婷 彭兰香

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】**随着环境会计的运用,环境审计应运而生。本文通过比较加拿大、德国、印度和我国在环境审计客体范围、主体内容、环境审计方法和技能等方面的不同,旨在吸取和借鉴他国环境审计的成功经验;并找出我国环境审计与国际环境审计之间的差距,提出几点改进我国环境审计的建议。

**【关键词】**环境审计 审计客体 审计主体 审计方法

在经济全球化的今天,人类正面临着严峻的环境形势:2004年,印度苏门答腊大地震及其带来的海啸使20余万人失去了生命,无数的孩子成了孤儿。2006年菲律宾南莱特省发生山体滑坡,造成200人死亡,2000人失踪,失踪者至今下落不明。2008年我国的特大雪灾,波及20个省、市、自治区,受灾人数过亿。这一桩桩、一件件事情,无不在告诉我们:人类社会正面临着环境日益恶化的挑战。回顾人类社会发展的历史,发现环境问题被列入全球的议事日程时间并不长。一直以来,当灾难和危险来临时,人们习惯易地而居,但在全球化的今天,世界人口膨胀、温室效应蔓延、酸雨频仍等环境危害已严重地威胁到人类的生存和发展。

1972年斯德哥尔摩联合国人类环境会议通过的《人类环境宣言》,唤醒了人类的环境意识。世界各国人民迫切希望政府和企业承担起相应的责任,并接受来自一个独立的审计机关的监督,环境审计已经具有现实和深远的意义。本文通过各国环境审计的比较,借鉴他国成功的环境审计经验,探求缩小我国环境审计与国际环境审计之间差距的对策。

## 一、环境审计的国际比较

### (一)环境审计客体

1. 加拿大。加拿大环境审计的客体范围包括:①国家颁布的环境政策和项目是否贯彻执行;②国际协议在本国的执行情况;③政府机关、企事业单位是否遵守国家环境政策和法律;④非环境政策和项目的实施对环境的影响。

2. 德国。德国环境审计的客体范围包括:①政府投资的环保项目预算执行情况;②企业是否达到产品、原料等环保技术的指标要求;③环境咨询服务;④环境法规的执行情况。

3. 印度。印度环境审计的客体范围包括:①检查负责实施和监督环境法规要求的机构的运作情况;②检查环境保护和环境改善项目的执行情况;③对已批准的项目和规划拟建项目对环境的影响情况进行检查。

4. 中国。我国环境审计的客体范围包括:①检查环境政策和环境法规的执行状况;②检查环境管理系统(环境管理、环境管理政策和制度、环境规划、环境监督等组织制度)的有

效性和充分性;③检查企业环境保护和环境会计核算情况;④检查和评价环境报告所披露的问题。

通过比较可以看出,加拿大和德国的环境审计客体范围较全面、内容较具体。尤其是德国环境审计的客体范围还包含审计咨询服务,即咨询服务审计。它是指在企业管理部门作出决策之前,由各级审计机构对环境事项进行调查研究并提出建议,以便于企业解决环境保护问题、增强履行环境责任的审计调查。可以说这大大不同于注册会计师按照审计的一般意义提供的审计服务。印度的环境审计范围较狭隘,因为其不能对所有地方机关进行审计,而且在工业领域中占控制地位的私营部门也没有列入审计范围,其审计中没有明文规定环境衡量尺度,也没有与环境有关的有效资料,这也是印度至今在保护和改善环境工作方面力度不强的原因之一。

### (二)环境审计主体

环境审计的主体是指由谁去对客体实施环境审计,即环境审计的执法者。不同的实施主体所起到的效果是不同的,拥有越大的审计权限就能达到越好的审计效果。

1. 加拿大。加拿大的环境审计主体主要是联邦审计长公署和环境审计师协会。联邦审计长公署是国家最高审计机关,它负责对加拿大政府、皇家公司和各级联邦机构的财务报表进行审计,且可以就被审计单位环境法规执行情况提出建议。环境审计师协会是直接向环境大臣汇报的审计机构,负责向加拿大政府提供高质量的环境审计信息并做出相关决定。

2. 德国。德国的环境审计主体包括:①联邦审计院,负责对所有承担环境保护任务的联邦机构的财务收支和行政活动进行审计监督,以确保资金使用的合法性、有效性;②州审计院,主要是对本级环境项目投入资金的使用情况进行审计;③地方审计机构,负责对地方未经州审计院审计的环保支出进行审计;④经济审计协会,负责对企业的环保管理制度、污染控制情况进行检查和审计,并将结果公布于众。

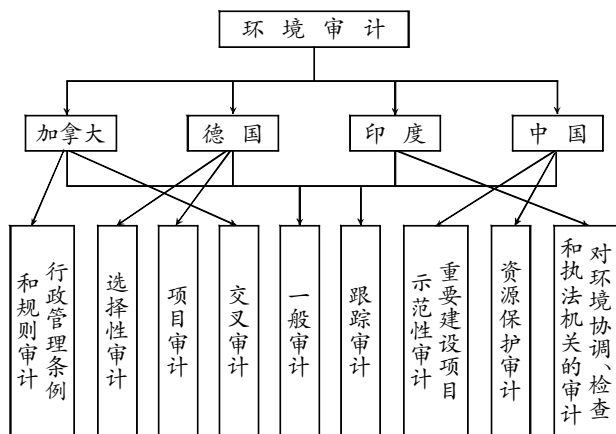
3. 印度。印度的环境审计主体主要是最高审计机关——印度审计会计部,它对中央政府、邦政府和自治机构的收支进行审计;对邦政府经营的国有企业的账目开展辅助审计。

4. 中国。我国的环境审计主体包括三个层级:①国家审计,国家各级审计机关负责对社会经济活动、环境规划、重大建设项目对环境的影响、环境法律法规的执行情况进行审计;②内部审计,负责对企事业单位环保机构的设置及工作效率、制度政策的执行情况及环境保护工作、内部环境管理活动进行审计;③注册会计师审计,负责对委托人与环境有关经济活动的真实性、合法性和有效性进行审计,即环境报告的完整性、公允性审计,企业经营活动对环境的影响审计等。

通过对比可以看出,加拿大审计主体的权力分工很明确,而且拥有很强的执法能力,它以国家审计长公署为主导、环境审计师协会为辅,有分工、有侧重地对政府的环境主管部门和企业的环境会计进行审计监督。德国的审计主体则体现了很强的独立性,这可能与其实行的联邦制度有关。德国环境事务审计是由联邦审计院内部各个部门分别开展的,其高度的独立性是保证国家环境审计成功的关键。印度的审计主体则相对单一,其审计工作还没有落实到政府各个部门,国家环境保护相关法律法规的配套实施也没有落到实处,政府审计对各邦的控制力度不够,政策措施无法做到上行下效。

**(三)环境审计方法**

在环境审计中,明确和选择正确的审计方法是圆满完成审计工作的关键,能起到事半功倍的效果。加拿大、德国、印度和我国四国环境审计情况如下图:



**四国环境审计方法**

1. 加拿大。加拿大环境审计采用的方法包括:①一般审计,采用财务审计和绩效审计的方法;②行政管理条例和规则审计,了解“国家环境政策”的基本内容及执行情况;③交叉审计,上一级审计机关就某个特定的审计项目组织下一级审计机关的审计人员收集审计证据,统一对下一级的财政和财务活动进行审计;④跟踪审计,了解被审计单位或部门的当前活动状态,采取有效措施对违规问题进行处理。

2. 德国。德国的联邦审计院所使用的环境审计方法包括以下几个方面:①一般审计工作,根据多年审计周期有计划地进行;②选择性审计,为政府大量资金的投入或防范资金营运中的高风险收集必要的证据;③项目审计,检查重大资产项目的资金支出情况;④跟踪审计,对审计报告中存在的疑点及披露问题的后续处理措施进行跟踪审计。

3. 印度。目前,印度最高审计机关一直采用综合性的审计方法:①一般的审计技术和方法,即通常的财务收支审计,主要涉及账务的合规性、效益性等方面;②对环境协调、检查和执法机关的审计,包括账目审计、交易合规性审计及对法定职责履行情况的评价;③跟踪检查,对审计发现的问题进行跟踪检查,并对解决问题的办法提出建议。

4. 中国。我国的环境审计方法有:①财务审计和绩效审计采用的顺查、逆查、详查、抽查等方法审查环保资金的筹集和使用;②开展项目示范性审计,控制固定资产等重要项目的投资规模和对该项目进行全程的环保监管;③自然资源保护审计,即对重点行业、重点企业、重点区域产生的环境影响进行审计;④后续审计,督促环保部门或相关部门改进工作,使环境保护政策和措施真正落到实处并收到成效。

在环境审计方法上,加拿大审计长公署和德国联邦审计院都认为传统的与规范标准对比的审计技术和方法能够适用于对环境保护进行监督这一新型审计活动。环境审计只需采用现已掌握的财务和绩效审计方法,增大其覆盖面,把环境问题包含进去做一些小的改动就可以了。但是提高审计效率和质量却需要进行审计方法的改进。目前,环境审计在西方发达国家已经全面铺开,且有的开展得较深入,正在逐步开发新技术、新知识,将环境审计推上一个新阶段。

环境审计当务之急是应尽快地开发环境审计标准和技术,为大力推进这一领域的审计实务和更新审计内容做准备。我国的环境审计刚刚起步,经验不足,环境审计领域尚有许多未知数,需要我们加快研究和探索,尽快地去认识它;同时要积极与其他国家的最高审计机关合作,在国际审计组织的帮助下开发新的、科学的审计方法和技能。

**二、对我国开展环境审计的建议**

改革开放以来,我国经济社会得到了快速的发展,但同时也暴露出日益严重的环境问题,因此,开展环境审计工作,加强环境保护工作,已成为我们的当务之急。为加强我国的环境审计工作,笔者拟从审计立法、审计范围、审计主体、审计人员、监督体系五个方面提出一些建议。

**(一)完善环境审计法规**

环境审计作为一种新型的特殊的审计活动,得到越来越多国家的关注和重视,并在发达国家形成了比较规范的审计制度。但是,我国至今还没有一部独立的环境审计法规,因此笔者建议,我国应尽快对环境审计进行立法。

1. 修订现有法律、法规。明确审计机构的审计权限,规范其在环境保护监督、检查方面的职能和主要工作内容,使环境保护的法律、法规涵盖环境审计的全部内容。

2. 制定环境审计工作规范。明确规定环境审计主体、内容、权限、职责和程序,从而提高环境审计的权威性和执行力度,促进环境审计工作的深入开展。

3. 严格环境标准管理制度。其一,与国际环境标准接轨,有利于吸收国外的先进经验,避免重复工作。其二,将经济主体在各种经济活动中应当遵守的法律、法规和标准形成规范的制度,既可减少行政纠纷,又能提高审计效率。

## (二) 增大审计覆盖面, 拓宽环境审计客体范围

环境审计是协调环境、经济和社会三者效益相统一的纽带。狭义的环境保护是指污染防治和生态恢复与建设, 广义的环境保护则在狭义环境保护的基础上涵盖了资源的可持续开发与利用及人口问题、社会和谐等与可持续发展有关的内容。因此, 从广义上说, 一切对环境造成影响的经济活动都应列入环境审计范围内, 包括: ①海洋污染问题; ②退耕还林、天然林保护问题; ③企业社会责任问题; ④人口与资源问题。

环境审计工作的重点应放在生态维护建设和生态污染治理方面, 一切环境保护项目和环境经济项目的防污染、防公害设施, 都应与该项目一起规划、一起施工、一起投产。在工作安排上, 要重点审计环境保护投入的重点区域和重大环境保护项目, 审计非环境保护项目是否符合环境政策、法规、制度和环境保护项目资金的使用与运作效益情况; 并针对执行中出现的问题, 分析其产生的原因, 提出改进建议。

## (三) 发挥环境审计主体的积极性

### 1. 提高环境审计主体的能动性。

(1) 强化政府审计机构的独立性。解决环境问题, 需有一个强有力的权威机构统一协调、规划和控制, 而作为环境审计领导部门的各级政府审计机构, 应拥有较高的独立性, 这一点非常重要。各级政府审计机构具有独立性, 并不意味着政府审计机构独断专行, 恣意妄为, 而是指其具有独立的决策权、处理权和建议权, 有明确的问责程序和信息披露机制。审计机关可以对政府的环境或非环境政策进行审计, 而不单单是对项目实施的过程和结果进行审计。

(2) 重视内部审计的作用。环境污染中最大的污染源来自企业的生产经营活动, 获得了最大利益的企业必须为其造成有害环境的后果承担起相应的责任。内部审计可以从两方面帮助企业: 一方面, 通过建立企业环境管理体系, 从源头上控制有毒物质和致病因子进入环境, 并对已经造成的负面后果进行治理和还原; 另一方面, 通过对企业环境政策的执行情况进行监督, 实行奖惩机制, 可以调动人们的主观能动性。

(3) 加大注册会计师审计比重。由于政府审计在选择审计范围上存在局限性, 因而不可能做到面面俱到; 而企业内部审计由于与企业各方面有着千丝万缕的联系, 很难完全做到客观、公正。未来环境审计的重要实施者是注册会计师审计, 因为注册会计师审计不仅地位超脱, 而且审计专业能力强, 所以应充分利用注册会计师审计的优势进行环境审计。

2. 协调好各级审计机构之间的关系。目前, 国际上一些审计制度比较健全的国家, 不仅在国内审计力量协调方面做得比较好, 而且实施了跨国联合审计。这些做法值得我们借鉴。在我国, 内部审计是政府审计开展审计工作的基础和依据, 注册会计师审计是保证内部审计报告真实、有效的凭证, 而政府审计起统领和指导作用, 三者力量的协调配合, 有利于审计成果和评价结果的密切结合和有效利用。我国的环境审计工作现采用“自上而下”的审计体制, 由上级审计机关统一组织, 从中央到地方逐级开展环境审计, 各级审计机构之间的协调合作, 可以提高审计工作的质量与效率。

## (四) 提高审计人员的专业技能和综合素质

1. 集思广益, 积极采用适宜的环境审计方法。“不管黑猫白猫, 能抓到老鼠的就是好猫”, 这种思路在环境审计方法的选择上也是适用的。虽然国际上采用的环境审计技能具有普遍意义, 但是各个国家都有自己的国情, 我国在环境审计方法的选择上应从实际出发, 因地制宜。特别是在计算机技术蓬勃发展的今天, 要积极利用计算机软件开展环境审计。

2. 调整审计人员的培训方向, 培养专业能力强、综合素质高的审计队伍。在新形势下, 对审计人员进行财务和绩效审计培训, 不能再局限在一般的审计工作方法上, 而要培养审计人员掌握政策评价、统计与分析、访谈、起草文件和项目管理的技能。但是, 术业有专攻, 一些技术性、专业性很强的审计项目还需要委托外部顾问和专家学者协助工作。在审计人员的选拔上, 也不能仅限于掌握了财务、会计等技能的人才, 而应该扩展到经济、统计、建筑等领域。同时加强与国外环境审计机构的交流与协调, 减少工作中的盲目性和重复工作。

## (五) 完善环境审计监督体系

党的十六届五中全会要求建设资源节约型、环境友好型社会, 要把环境与可持续发展结合起来。这就需要在全国范围内加大对环境审计的宣传力度, 提高民众对环境审计的认识。为了建立良好的环境审计管理体制, 强化环境保护监督机制, 笔者认为, 应从以下三个方面做出努力:

1. 强化政府对环境的审计监督。政府审计对环境保护事业资金、专项资金、财政贴息的专项贷款和排污费用于退耕还林、垃圾无公害化处理及重大公共设施建设等项目, 要从计划到实施到后续情况进行实时监督, 保证公共资金的合理、有效利用, 尽力消除对环境造成的不良影响。

2. 发挥内部审计的积极作用。强化企业环境保护意识, 引导企业既保持合理的盈利能力状态, 又改进经营系统, 将环保观念与行动贯穿始终。发挥内部审计机构开展环境审计的积极作用, 引导内部审计从产品设计、生产、营销到售后服务的各个环节, 协助管理当局增强内部控制的有效性, 提高资源的利用效率, 减少环境污染, 促使企业可持续发展。

3. 充分发挥社会公众的监督作用。宣传环境保护对人类可持续发展的重要性, 强化社会公众的主人翁意识, 启发他们自觉地对身边发生的政府措施、企业行为进行监督, 对国家审计工作中审计人员存在的舞弊行为、违反法律法规的不良做法、企业提供的虚假信息等问题进行举报。

### 主要参考文献

1. 审计署环境审计协调领导小组办公室编. 环境审计案例. 北京: 中国时代经济出版社, 2008
2. 张芳兰. 德国环境审计培训点滴体会. 现代审计与经济, 2006; 5
3. 李德豪. 加拿大推动可持续发展战略的策略实践. 环境科学与技术, 2007; 4
4. 蔡春. 环境审计论. 北京: 中国时代经济出版社, 2006
5. 谷德近. 印度环境基本法及其实施中的司法能动. 中国地质大学学报, 2009; 3