我国环境审计现状及其发展对策研究

西南财经大学会计学院　张正勇

【摘要】环境审计在保护和治理环境方面具有重要的作用。本文首先回顾了环境审计在我国的发展历程,然后分析了我国环境审计的现状及面临的主要困难,并提出了推进环境审计工作的几点建议。

【关键词】环境审计　环境效益　审计主体

所谓环境审计，是指由有关审计组织依据环境法规和标准,对被审计单位的环境活动、环境会计信息以及环境管理系统的真实性、合规性和有效性进行审查,以保证受托环境责任得到全面有效的履行。近年来,环境审计已成为国际上共同关注并全力予以实施的一项崭新的工作。

一、环境审计在我国的发展历程

我国环境审计刚刚起步，其主体主要是政府审计机构和一些大企业的内部审计机构。审计署已将开展环境审计列为工作内容之一。

环境审计的发展历程可分为以下三个阶段：①第一阶段是1983~1997年。这期间虽没有明确提出环境审计的概念,但在审计署开展的审计项目中涉及一些环境保护资金的审计事项。此时审计的重点是合规性审计,即审计排污费的征缴和使用是否对保证环境保护资金的合理使用和加强环境污染的治理发挥了积极作用。但因当时人力、财力有限,尚未对政府的环境政策和环境绩效进行审计。②第二阶段是1998~2002年。1998年审计署成立了农业与资源环保审计司，明确了环境审计的职能,这标志着我国环境审计新阶段的开始。③第三个阶段是2003年至今。以2003年7月环境审计协调领导小组的成立为标志,环境审计成为一项全审计署的工作,其定位得到明确。这一阶段环境审计的显著特点是:兼顾环境审计理论和实践的双重探索,积极吸收国际环境审计的先进经验,充分考虑我国环境保护工作不断取得的新成效，不断开拓环境审计的新领域,及时总结环境审计工作经验,环境审计的各项工作取得了明显成效。

目前，我国的政府环境审计包括生态建设审计和环境污染治理审计两个方面。环境审计关注的主要是国家环境保护投资的重点地域。可以说,经过20多年的发展,我国的环境审计工作取得了一定成效,但与发达国家相比,我国环境审计理论研究及实务还比较落后,尚待发展和完善,急需国家有关部门的重视。

二、我国现阶段开展环境审计面临的困难

1. 环境审计的依据不充分、不完善。

(1)环境法规不完善。尽管我国已颁布了环境保护的相关法律法规,基本形成了较完整的环境法律体系,但仍缺乏具体的指导,也缺乏环境审计的具体实施办法和评估标准。从严格意义上说，我国迄今为止尚没有一部专门的法律可以为环境审计提供直接的依据。除《宪法》第91条、第109条和《审计法》第24条等规定涵盖了部分环境审计的内容外,其他环境保护专门法规和相关法规中，基本上没有明确审计机构和审计人员在环境保护监督和检查方面的职能作用和主要工作内容。

(2)环境会计制度尚未建立,环境会计信息披露不规范。要使环境审计顺利地开展，被审计单位需要如实地将企业环境成本、环境效益以及受托环境责任的履行情况等用财务报告的形式加以反映和披露,并由独立审计人员进行验证。而我国迄今为止还未建立起一套系统的环境会计准则和基本核算体系,从而造成环境会计信息的确认、计量和披露缺乏统一的标准,环境会计信息披露很不规范。从企业披露的环境会计信息的内容来看,描述性信息居多,定量信息很少。这就使得审计人员很难根据企业公布的财务报告准确、客观地评估企业环境管理的绩效,以及企业环境管理活动对财务成果的影响。

(3)评价标准不完善。在环境审计过程中必然要对环境成本和效益进行分析，然而令会计人员和审计人员感觉最困难的也正是用哪些指标和标准来科学地反映和评价环境成本和效益，以及如何对它们进行科学的计量。由于评价标准不完善,对被审计单位环境绩效的评价将会十分困难,从而加大审计风险。

2. 审计人员的素质不能满足环境审计的要求。审计人员必须熟悉审计理论与实务、财会理论与实务、环境管理原理和方法，因为环境审计是环境管理学和审计学的交叉领域。另外,环境审计离不开相关的法律、法规,需要对环境质量、环境成本和效益进行评价,因此审计人员还要具备环境经济学、环境法学、社会学、统计学和工程学等方面的知识。由于我国开展环境审计的时间不长，大多数审计人员来自会计、审计专业,其他专业的审计人员很少,几乎没有来自环境类专业的审计人员,实践中审计人员多是以财务和工程审计见长,对于环境审计缺乏必要的专业技术等，离全面开展环境审计的要求尚有距离。

3. 环境审计主体单一。我国目前的环境审计主体主要是

国家审计机关，企业内部审计部门和民间审计组织的参与程度较低，难以保证环境审计的质量，也难以使环境审计充分发挥其应有的作用。而民间审计组织所具有的独立性、客观性、公正性和专业性是政府审计机关无法比拟的。民间审计组织通过独立地检查和评价受托环境责任的履行情况，既可以减少信息不对称，又可以大大提高环境审计报告的可信度，增强信息的有用性。从发达国家情况来看，民间审计组织的环境审计效率比政府的环境审计效率要高得多。所以，如何更有效地鼓励、扶持和培育独立自主的民间环境审计力量是目前需解决的一个重要问题。

4. *缺乏完善的环境审计理论和规范的环境审计方法。*目前我国还没有专门的环境审计理论框架或准则，无法为实施环境审计提供科学的依据。另外，我国还未形成一套规范的环境审计方法，这严重阻碍了环境审计的发展。审计准则虽然对影响财务报表的环境事项进行了界定，但并未提到如何对有关环境事项进行审计等，只有《中国注册会计师审计准则第1631号——财务报表审计中对环境事项的考虑》第6条规定，注册会计师是否需要考虑环境事项以及考虑的范围，取决于其对环境事项是否会引起财务报表重大错报风险做出的职业判断；第9条规定，对具体审计业务而言，注册会计师拥有的环境事项知识程度通常不如管理层或环境专家，但注册会计师应当具备足够的环境事项知识，以识别和了解与环境事项相关的、可能对财务报表及其审计产生重大影响的交易、事项和惯例。显然，是否需要对环境事项予以关注并实施必要的审计程序完全依赖于审计人员的职业判断。这无疑加大了审计人员实施环境审计的难度和风险，使得环境审计的实施效果大打折扣（毛洪涛、张正勇，2008）。

5. *环境审计的国际交流不够，缺乏对国外先进成果的借鉴和吸收。*近年来，世界上许多国家在环境保护和治理工作中，重视发挥审计的独立监督和评价职能。许多国家已经制定了环境审计的相关法律、法规和审计规范，设立了相应的环境审计部门，培养了许多专职环境审计人员，取得了丰硕的环境审计成果。我国开展环境审计的时间较晚，尽管亚洲组织环境审计委员会成立后，我国环境审计领域的国际交流进一步增多，但总体来说，交流的成果还远远不够。

三、推进我国环境审计工作的建议

1. *加强环境审计理论研究与实践。*①完善我国的环境审计法规，在修改《环境保护法》、《审计法》、独立审计准则时增加环境审计的内容，明确环境审计的具体实施办法；在《证券法》、《公司法》中增加环境审计内容，规定上市公司的项目审批及年审必须经过具有环境审计资格的注册会计师审计，出具有环境信息披露内容的审计报告等。②建立可操作的环境审计准则体系，借鉴国际环境审计准则，结合我国国情，研究提出环境审计的定义、对象、范围、内容、职责、实施方法、评价标准等可操作的环境审计规范和工作细则，避免环境审计的片面性和局限性。③尽快建立相应机构，开展环境会计和审计试点，在此基础上，研究和制定一套统一的环境会计准则和基本核算体系，为环境审计建立基础，促进环境审计工作的深入开展。

2. *加强审计人才的培养，提高审计人员的素质。*①审计部门应加强与环保部门的配合，或聘用环保部门专家、法律专家，充分利用外部专家的专业知识和技能进行工作；②审计部门应联合环保部门对现有审计人员进行培训或轮训，提高他们的环境审计业务素质和工作能力，保证环境审计工作的顺利开展；③环保部门也应加强与审计部门的协调配合，对从事环境保护工作的人员进行必要的审计、会计知识培训，提高他们在审计方面的业务水平，以更好地协助审计人员做好环境审计工作；④要及时总结环境审计的经验，逐步建立起环境审计的理论框架、执业规则与报告标准，使环境审计工作逐步规范化、制度化，为环境审计工作的开展打好理论基础。

3. *积极推动企业内部环境审计、民间环境审计的发展，促进环境审计主体多元化。*内部审计可以监督企业环境管理，为企业经营者提供充分的环境决策信息，同时能够为外部审计部门提供企业的环境会计信息，以降低监督成本，将环境审计融入常规审计之中。民间审计组织凭借其独立第三方的身份，在确保受托环境责任得到全面有效的履行方面有着不可替代的作用。发展民间审计一方面可以减轻政府的负担，另一方面也可以促进民间审计组织培养环境审计方面的专门人才，应制定相应的环境审计规范，促进中介机构、中介市场的自我完善和发展。在目前我国环境审计人员素质不高的情况下，应充分发挥注册会计师在环境审计中的作用。会计师事务所可以对委托人指定的环境报告和环境经济活动进行鉴定和审计，由于其以独立第三方的身份存在，因此能独立、客观、公正地从事环境审计服务活动。因此，扶持和培育独立自主的民间环境审计力量是加强环境审计工作的一项重要内容。

4. *加强与国外环境审计组织的沟通与合作，就环境问题开展国际联合审计。*随着人类活动对环境的影响越来越大，环境问题已经超越国界，发展成为国际问题。越来越多的环境问题不再是仅依靠一国的力量就可以解决的，而要依靠各国政府、国际社会、各国民众的共同合作和一致行动来解决。我国的地理位置决定了在海域污染、河流污染、土地荒漠化等问题上都需与邻国共同采取治理措施。我国作为环境问题严重的国家之一，更应该加强与国际环境审计组织的沟通与合作，积极借鉴和吸收国外先进的环境审计成果及经验，从而更有效地加快我国环境经济政策的制定和环境审计工作的发展。

【注】本文为审计署审计科研所2007年度立项课题“基于经济可持续发展的环境审计目标及其实现方式研究”的阶段性成果。

主要参考文献

1. 耿建新，房巧玲.环境审计研究视角的国际比较.审计研究，2004；2

2. 徐长辉，吴允.荷兰的环境审计.工业审计与会计，2007；2

3. 关玉红，李国辉.我国开展环境审计的构想.商业研究，2005；9