

谈完善和加强政府机构环境审计

张艳萍 张庆安

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文在论述我国环境审计实施现状的基础上,具体分析了当前我国实施政府环境审计存在的问题,并提出了相关政策建议,以深化人们对政府机构环境审计理论的认识并推动环境审计实务的发展。

【关键词】 政府机构 环境审计 建议

我国于1983年将环境保护定为一项基本国策,实行“预防为主,防治结合”、“谁污染,谁治理”和“强化环境管理”的三大政策。目前,我国基本形成了以《宪法》和《环境保护法》为主体的环境法律体系,有关环境保护的法律法规以及各项环境标准也已基本具备。国家环境保护部是国务院环境保护委员会的办事机构,负责全国环境保护的规划、协调、监督和指导工作。根据相关法律规定,我国已建立了以各级政府环境保护部门为主管、各有关部门相互分工的环境保护管理体制,形成了国家、省、市、县、镇(乡)五级管理体系。

国际上开展环境审计已有30多年的历史,而在我国只有10多年的时间。在短短的10多年时间里,我国对环境审计的理论研究逐步深入,环境审计已在国家审计中占有一席之地。我国已积极实施了一些重大的环境审计项目,并取得了一定的成绩。但同环境审计开展较早的国家相比,我国的环境审计尚处于探索阶段,各地发展极不平衡,与国际环境审计存在明显的差距。

环境审计实践表明,我国政府开展的环境审计以财务收支审计为主;环境审计已取得一定的成绩,资金使用的合法性仍是现阶段环境审计的重点。

一、我国政府机构环境审计存在的问题

1. 环境审计的范围和内容比较单一。根据审计署对各部门职责的规定,农业与资源环保审计司的主要职责是:“负责审计国务院农业与资源环保主管部门及其在京下属单位的财务收支;负责审计由国务院农业与资源环保主管部门和受国务院委托由社会团体管理的农林水利、资源环保资金的筹集、管理、使用情况;负责审计省级人民政府管理的农林水利、资源环保资金的筹集、管理、使用情况;开展专项审计和审计调查;指导地方农业与资源环保审计业务。”由此可见,该机构设立之初并没有单独明确环境审计的范围和内容。这与我国刚刚开展环境审计,理论和实践经验均不足有关。经过近几年的审计实践,审计署将我国的环境保护理解为生态(生活)环境建设和环境污染治理两方面,环境审计的范围也因此确定为生态(生活)环境建设审计和环境污染治理审计两个方面。环境审计的基本内容与上述两个方面有关,而且以环保资金审

计为主。以上环境审计的范围和内容比较单一,与发达国家的环境审计相比还有一定距离,而且以上环境审计的范围和内容均未在国家审计准则等审计规范中予以明确。

2. 环境审计的授权不足。环境审计的法律依据主要涉及两方面:一是以《审计法》为主体的审计法规体系,二是以《环境保护法》为主体的环境保护法规体系。这两方面的内容在实施环境审计的法律依据中已阐明。根据我国的《宪法》和《审计法》,审计机关的职责只是“审计国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支,国有金融机构和企事业单位的财务收支,以及其他依照《审计法》应当接受审计的财政收支、财务收支”。我国现行《审计法》规定审计机关只能对国有控股企业进行审计监督,没有授权审计机关审计乡镇企业、外商投资企业和私营企业及其他非国有控股企业。当这类企业存在环境问题时,将没有审计机构对其进行审计。而这一类企业在工业企业中已经占有相当大的比重,在乡镇企业和私营企业较多的地区,环境污染问题已相当严重。环境保护部门虽有监督权和处罚权,但执行的效果如何不得而知,审计机关也无权审计。

3. 环境审计形式拘泥于财务审计。目前,我国环境审计的形式以财务审计为主,审计的重点仍以财务收支的真实、合法为主。这一方面是由环境审计授权不足造成的。虽然相关法律法规对审计机关开展绩效审计做出了一些规定,但仅限于对资金的使用效益进行评价,而绩效审计还应包含对政策制定的评价、对政府环境管理绩效的评价等内容,此部分权限的不明确限制了环境绩效审计的开展。另一方面,从我国环境保护的发展形势看,国家投入的环保资金大部分用于国家生态(生活)环境建设和环境污染治理两方面。而环保资金在使用的真实、合法性方面尚存在很多问题。在2001年审计署组织的对退耕还林试点工程的资金审计中,查出问题金额2.4亿元,占环保资金总额的83%。另外,从审计资源看,开展绩效审计还需要运用环境管理、环境经济评价等领域的知识。绩效审计要求对所有环境保护项目的成本、效益进行评价,这其中包括不能或很难用货币计量的部分。目前我国审计机关由于体制、经费、时间等因素的限制,很难达到环境绩效审计的要求,

仅在某些方面开展资金效益审计。

4. 环境审计的地位有待提高。审计署虽设立了农业与资源环保审计司,但环境审计同农业与资源审计由同一个部门开展,因而不能突出环境审计的特殊性和重要性。目前地方审计机关受本级地方政府和上一级审计机关双重领导,而且人事任免主要由地方领导负责,因此环境问题是否受到重视与当地政府对直接关系。在环境问题不受重视的地区,环保投入很难达到要求,环境审计工作也就很难开展。目前环境审计在国家审计中的地位不高,受重视程度不够。

5. 环境审计人才匮乏。我国环境审计人才匮乏,国家审计机关成立相对较晚。笔者调查发现,20世纪80年代至90年代进入审计机关的人员大多以学习会计、财务管理等专业为主,很少有学习环境学专业的。相比较之下,美国环境审计部门的成员主要由会计专家、科技专家、项目评估师、公共政策专家等组成。在缺乏环境审计培训的情况下,环境审计要取得一定的成绩是很困难的,这也是制约我国环境审计发展的一个重要因素。

6. 环境审计标准尚未建立。环境审计标准是审计人员在开展环境审计时必须恪守的行为准则和规范。环境审计标准包括审计准则和审计技术规范两大类。由于环境问题的复杂性和多样性,至今世界上尚未形成一套系统、完整的环境审计准则。国外的环境审计以内部审计为主,所制定的有关审计方面的标准也主要服务于内部环境审计。因此,若完全照搬国外的标准并不适合我国国情。目前,我国对环境审计技术规范的制定尚处于酝酿状态。在实际操作过程中,除了参照各项环境保护法律法规,往往将已颁布的300多项环境标准作为审计技术规范。这些标准主要包括环境质量标准、污染物排放标准、污染物排放收费标准,另外还有环境保护基础标准、样品标准等。

7. 环境审计的联合审计方式不规范。开展环境审计的人员除了应熟练掌握财务审计技术和方法、拥有丰富的审计工作经验外,还必须具备环境经济学、环境法学、环境工程学、环境管理学、生产经营与环境关系等方面的知识。若审计人员仅仅懂得财务审计技术,没有相关的环境专业知识,那么环境审计证据的收集、鉴定工作将举步维艰,从而也就无法合理评价被审计事项。即使审计机构对现有审计人员进行培训,使他们掌握环境方面的法律法规和环境方面的专业知识和技能,环境审计仍不可避免地会碰到一些诸如环境工程技术等过于专业的问题。

目前,环境审计开展较早的国家已积极采用专家联合审计的模式,如加拿大审计长公署的环境审计工作组是由注册会计师、渔业科学家、环境工程师和取得化学或数学博士学位的专业人员组成。目前我国环境审计由于侧重于财务收支审计,因此由专家开展的联合审计不是很多,但在遇到比较专业的问题时也采取了与环境部门联合审计的方式。但目前的联合审计还不能算真正意义上的联合审计,因为在审计过程中并不一定有专家参与。有的只是听取专家的意见,由审计人员实施具体工作,专家不是审计组的正式组成人员;有的虽然专

家参与了审计,也在审计材料中签署了自己的名字,但最终审计报告由审计人员起草,审计报告由审计人员负责,专家不承担任何责任。在法制日益完善的今天,若不对联合审计的方式予以规范,使之制度化、规范化乃至法制化,联合审计的生命力将会越来越弱。

8. 环境审计的方法和技术落后。环境审计方法是指审计人员因检查和分析环境审计对象,收集环境审计证据,对照环境审计依据,据以编写环境审计报告,得出环境审计结论,以及提出审计意见所采取的各种手段的总称。环境审计要求在开展审计时,必须充分考虑可持续发展的三个因素,即经济增长、环境保护和社会进步。但环境审计中包含很多不能量化的事项,因此环境审计要求运用有别于传统审计的方法和技术。目前,国外开展环境审计较多引用经济学的一些方法,比如费用效益分析法。我国的环境审计由于人才匮乏和侧重财务收支审计,因此应用的经济方法不是很多,仍局限于传统的审计技术和方法。

9. 环境审计的国际联合审计未开展。随着人类活动对环境的深入影响,环境问题超越国界,已经发展成国际环境问题。全球性的气候变暖、臭氧层的破坏、生物多样性锐减、酸雨等环境问题已成为世界各国面临的挑战。我国的沙尘暴天气三分之二是受蒙古国南部地区气候的影响而造成的,沙尘暴在途经我国北方时因得到沙尘物质的补充而加强。跨国环境问题的存在推动了国际环保事业的开展。我国的环境保护事业从一开始就与国际交流与合作紧密相关。我国政府先后联合批准了一些保护资源和环境的国际公约、协议、议定书,如《国际捕鲸公约》、《生物多样性公约》、《京都议定书》、《蒙特利尔议定书》、《防治沙漠化公约》、《气候变化框架公约》、《海洋倾废公约》。

二、对我国政府机构实施环境审计的建议

国家审计不同于民间审计和内部审计,国家审计必须依法审计,政策性较强,审计人员开展环境审计必须遵循相关法律法规。而立法工作是基础性的工作,同时立法工作的开展也是一个渐进的过程。笔者认为,实施环境审计必须从以下几个方面着手:

1. 修改现行法规,明确审计部门的环境审计权限、环境审计的范围和内容,制定环境会计与审计准则。目前《审计法》中进一步明确了环境审计的权限,笔者认为暂不宜扩大到乡镇企业、外商投资企业及其他非国有控股企业,也不宜对环境政策和环境保护部门的活动进行直接审计。因为要达到以上要求必须修改《宪法》,而修改《宪法》需要经历较长的时间。虽然现阶段不能直接对环境政策和环境保护部门的活动进行审计,但可以充分开展以环保资金为载体的对环境政策和环境项目等的效益评价工作。制定环境会计准则使得环境会计信息具有可比性与相关性,同时它也为环境审计准则的制定奠定了基础。

2. 修改现行审计规定,将环境保护责任的履行情况纳入领导人员的业绩考核体系。一是将环境保护责任作为党政领导干部和企业负责人任期经济责任之一,推动环境审计向环

境合规审计、环境绩效审计延伸。二是扩大经济责任审计的范围,不仅局限于县级以下党政领导干部,而且要在全国范围内开展经济责任审计,同时还应扩大环境绩效审计范围。在具体开展环境审计立法工作时,可以借鉴经济责任审计立法的经验,即先在地方试行,再在全国推广。第一步,从地方环境审计立法开始。通过扩大环境审计试点范围,积累环境审计的经验,据此形成地方性环境审计的暂行规定或法律,由地方政府授权审计机关开展环境审计。第二步,由审计署综合各地开展环境审计的情况和立法情况,形成国家环境审计通用性法规,由全国人大或国务院授权全国各级审计机关普遍开展环境审计。

3. 建立专门的环境审计机构。在设置政府审计机构方面,可借鉴其他国家的实践经验。世界上环境审计工作开展较早的国家,如美国和德国等就设立了专门的环境审计司或审计处。我国1998年在政府机构的改革中,国务院批准设立了农业与资源环保审计司。该举措虽然强化了环境审计的职能,但没有突出环境审计的重要性,也不利于环境审计的开展和审计范围的拓展。为此,审计署可以设立环境审计司,省一级的审计机关可以设立环境审计处,地市一级的审计机关应该指定专人负责环境审计工作。审计署环境审计部门的职责包括:负责审计国务院环境保护主管部门及其在京下属单位的财务收支;负责审计由国务院环境保护主管部门和受国务院委托由社会团体管理的环保资金的筹集、管理、使用情况;负责审计省级人民政府管理的环保资金的筹集、管理、使用情况;对环境保护政策法规、规章制度及环境管理工作中存在的问题向国务院及有关部门提出建议;开展环境保护的专项审计和审计调查;指导地方环境审计业务。地方审计机关比照审计署的相关规定确定环境审计部门的职责。

社会审计机构方面,注册会计师是开展环境审计的主力军。“三农问题”和环境保护问题一直是党中央和国务院及各级政府着手解决的问题,而在实际操作中,由于缺乏具体环境审计准则的指引,一些审计机构几乎没有开展环境审计业务。根据笔者的调查,四川省范围内的会计师事务所开展环境审计的比例不到5%。有60%的被调查对象对环境法规有所了解,20%的被调查对象比较了解环境法规,这对设立专门的环境审计部门、指定专人负责环境审计还是比较有利的。

由于环境审计横跨多学科的知识,因此现有的内部审计机构有时无法独立开展内部环境审计。要实施内部环境审计,就需要对现有的内部审计机构进行适当调整。笔者认为可以选择如下两种调整方式:①不设立专门的环境审计机构,仍然由原有的内部审计人员组成内部环境审计小组,并对原有的

内部审计人员进行适当的培训,必要时聘请相关学科的专家辅助审计。②在内部审计机构中设立专门的环境审计小组。这个小组由各方面的专家组成,包括审计师、工程师、经济学家、环境学家等。

4. 建立环境信息披露制度。环境会计涉及会计学、环境科学、现代经济理论和可持续发展理论等方面的知识,主要反映、报告及考核企业在环境保护中开展的经济活动。从我国的情况看,虽然从20世纪90年代就开始探讨环境会计,财政部也于2001年3月成立了中国会计学会环境会计专业委员会,但企业会计准则和《企业会计制度》中尚没有环境会计的相关规定,这严重阻碍了环境审计的开展。为此,我们必须顺应可持续发展的世界潮流,尽快建立与环境保护有关的会计记录与报告制度,提供完整有效的环境信息资料。在具备了比较成熟的环境会计核算方法、环境会计信息披露制度、环境会计控制制度的基础之上,环境审计就比较容易开展。考虑到环境会计核算的复杂性,我们不妨先要求被审计单位加强环境信息的披露。这样做的理由是,环境信息披露可以促进环境会计首先进入实务领域,一旦在这个领域有所突破,将可能推动环境审计的发展。要规范披露环境保护成本费用的信息,仅有审计部门是不行的,还需要财政部门、环境保护部门的通力合作。

5. 充分发挥内部审计和社会审计的作用。在我国审计组织体系中,国家审计在环境审计中处于主导地位,但同时也不能忽视内部审计和社会审计的作用,因为从长远来看,内部审计和社会审计更具有生命力。借鉴国外环境审计的实践经验,笔者认为,在近期应当组织、支持内部审计机构、社会审计组织开展环境审计,国家审计应该积极为它们提供条件,在环境审计工作中相互支持、取长补短、分工协作,以收到事半功倍的效果。

主要参考文献

1. 耿建新,焦若静.上市公司环境会计信息披露初探.会计研究,2002;1
2. 耿建新,刘长翠.企业环境会计信息披露及其相关问题探讨.审计研究,2003;3
3. 耿建新,刘长翠,李永臣.企业环境保护审计初探.审计研究,2002;6
4. 李永臣,刘长翠.环境审计依据研究.山东财政学院学报,2004;3
5. 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
6. 国家环境保护总局.国家环境保护“十五”计划.北京:中国环境科学出版社,2002