

# 政府环境绩效审计标准研究

中国矿业大学管理学院 王如燕

**【摘要】** 本文从研究政府环境绩效审计标准的价值分析出发,对目前国际上政府环境绩效审计标准的研究成果进行了综述,进而针对我国的政府环境绩效审计提出了七个方面的研究思路与框架建议。

**【关键词】** 政府 环境绩效 审计标准

近几年,国家在环境改造方面投入了大量资金。国家投入资金能否按照规定筹集使用,是否取得了较好的效益,需要审计机关进行科学的监督和评价。但在政府环境绩效考核中,普遍存在着“以 GDP 论英雄”的误区。这种考核方法极不完善,容易滋生地方政府的浮夸之风。与发达国家有较为健全的政府环境绩效审计标准相比,我国的政府环境绩效审计在制定标准方面还存在很大的差距。因此,加快政府环境绩效审计标准的研究步伐,成为我国目前亟待解决的一个问题。

## 一、政府环境绩效审计标准的国际研究现状

关于环境审计,最高审计机关国际组织、国际商学会、美国环保局、国际内部审计师协会、加拿大特许会计师协会等

机构均有明确的定义。我国学者对环境审计的定义也进行了研究。总体来看包括以下三种观点:一是“环境管理责任论”,主张环境审计以环境管理责任的检查和鉴证为主要职能;二是“管理工具论”,认为环境审计在本质上属于环境管理控制系统的一个环节,起着对环境管理效果的监控作用,这种看法在西方比较流行;三是“监督、鉴证、评价论”,认为应通过审计的各项职能来实现环境审计的真实性、合法性、有效性目标。

而笔者认为,环境审计是指审计组织对政府、企事业单位的环境管理系统以及经济活动的环境影响进行监督、鉴证和评价,使之积极、有效地得到控制并符合可持续发展的要求。由于环境活动具有外在性,环境审计主要由政府审计机关来进行。

员,从理论上准备,在实践上探索,增强审计人员的经济效益审计意识,提高审计人员的经济效益审计水平,为以后广泛开展经济效益审计打下良好的基础。

5.加强经济效益审计的成果利用和结果披露。要揭露问题,分析问题产生的原因,落实责任,及时向政府及有关部门反映,并对整改情况进行跟踪监督。将经济效益审计的成果通过媒体向社会披露,这样有利于扩大审计的影响,有利于促进被审计单位积极整改,有利于提高审计工作质量。

## 四、构建具有中国特色的经济效益审计内容体系

1.投资经济效益审计。我国经济连续多年以较高速度增长,投资是其主要动力之一。由于受多方面因素的影响,当前我国的投资领域仍存在很多问题,突出表现为投资效益不理想,具体表现为低水平的重复建设,盲目决策、错误决策、轻率决策,工程质量低劣,损失浪费和违法违规问题严重等。作为对国家财政财务收支情况负有监督职责的审计机关,必须在投资领域中探索开展经济效益审计,为宏观经济服务。

2.干部经济效益审计。各级领导干部能否有效履行职责,正确使用决策权,对社会政治经济生活影响较大。因而,在经济责任审计中引入经济效益审计不仅有助于提高政府经济管理方面的透明度,提高其投资决策水平,还可以有效地推进政府管理的现代化。

3.企业经济效益审计。企业经济效益审计的重要内容之一是审查其资产质量管理状况。健全的资产保值增值措施,适

当的偿债能力和变现能力,固定资产的不断更新和生产能力的提高是企业资产质量管理状况良好的重要保证,只有做到这些,才能保证企业在资产保值增值的同时在市场竞争中取得优势。另一项重要内容是检查企业是否存在违法经营活动和损害国家利益的行为。

在开展经济效益审计时,尤其应注意以下方面:

第一,审查会计资料的真实性,保证经济信息完整、可靠。企业向国家或社会有关单位提供的经济信息(包括会计信息、统计信息和主要业务信息)都应真实、正确。经济效益审计应把保证经济信息真实、合法和正确作为一项重要内容。

第二,审查盈利完成情况,全面评价经营业绩。经济效益是个综合性的指标,不仅包括对企业盈利情况进行评价,还涉及经营方针或经营决策是否正确的问题。因此,在审计时还需针对企业经营管理中各项经营指标进行全面审核评价。

第三,测试企业的内部控制制度。企业应不断改进管理方式,提高管理水平,建立健全内部控制制度。进行经济效益审计时,要对企业进行健全性、符合性和功能性三方面测试,确定其处于良好状态还是薄弱或失控状态,评价其内部控制制度是否完善。

## 主要参考文献

- ①陈正兴.效益审计的探索与思考.浙江审计,2004;1
- ②赵云霞,王宝珠.完善经济效益审计的对策思考.财会研究,2005;11

关于绩效审计和环境绩效审计,最高审计机关国际组织在《开罗宣言》中提出了一个框架和定义,认为环境审计的定义中应包括财务审计、合规性审计和绩效审计。绩效审计有三要素,即经济性、效率性和效果性。环境绩效审计是指审计组织依照一定的标准,评价被审计单位在资源开发利用、环境保护、生态循环状况和发展潜力方面的合理性、有效性,并对其效率和效果表示意见的行为。政府环境绩效审计包括:对政府执行环境法规情况的审计;对政府环境项目的绩效审计;对政府非环境项目的环境影响审计;对环境管理系统的审计;对计划的环境政策和项目进行评估。财务审计是绩效审计的基础。由于我国未将环境会计问题列入会计准则,因此,在环境审计实务中没有系统的财务审计。合规性审计是早期环境审计的主要内容,环境绩效审计是环境审计的发展方向。

20世纪八九十年代,一些经济学家开始关注标准及标准化的经济意义。到目前为止,已进行了较为系统研究的是德国学者,他们从实证研究的角度,在对德国和欧洲制造公司进行问卷调查的基础上,采用时间序列方法进行时间序列回归,从标准与技术变化、标准与研发、标准与贸易、标准与宏观和微观效益四个方面研究了正式标准对经济的影响。在国内,与标准及标准化问题相关的研究,偏重于实际运用,相关文献的作者基本上从自己工作的专业技术领域出发论述标准及标准化的经济作用,但鲜见有人进行标准化与政府绩效审计的结合研究。

国际标准化组织(ISO)设立了环境战略咨询组织(SAGE),又于1993年成立ISO/TC207环境管理技术委员会,开展环境管理体系方面的标准化工作,即ISO14000环境系列标准。该标准进入国际标准草案(DIS)阶段的6项标准中,直接与环境审计有关的有三个:ISO14010环境审核指南——通用原则,ISO14011环境审核指南——审核程序、环境管理体系审核,ISO14012环境审核指南——环境审核员资格要求。与环境绩效审计标准有关的也有三个:ISO14001环境管理体系——规范及使用指南,ISO14004环境管理体系——原则、体系和支持技术通用指南,ISO14040生命周期评估。同时,环境绩效审计的标准还包括环境保护法律、环境保护管理制度、环境保护技术标准、国际公约等。虽然学术界对环境绩效审计标准的研究比较全面,但仍然没有针对各种环境绩效审计门类别地进行研究。

## 二、我国政府环境绩效审计的研究思路与框架

第一,要全面、系统地认识我国目前政府环境绩效审计标准的缺陷。笔者以为其缺陷有:一是政府环境绩效审计缺乏标准化的系统理论和指导思想引导,实践中带有盲目性;二是政府环境绩效审计还处于自发阶段,没有与评价标准相对应的制度、法律;三是把政府环境绩效审计仅仅作为地方政府的内部事务,缺乏公众和相关人员的参与;四是没有建立科学的政府环境绩效审计评估标准指标体系,片面地将经济业绩等同于政府业绩,审计人员不是按业绩和对组织目标及使命的贡献进行评审,大多是看是否严格遵守规则;五是政府环境绩效审计随意性大,缺乏规范,很难做到客观、公正,甚至流于形式。因此研究时应从政府环境绩效审计产生的动因入手,结

合可持续发展的规划,明确政府环境绩效审计是环境审计的发展方向,同时从政府环境绩效审计的目标入手,确立政府环境绩效审计评价标准在环境审计理论体系中的地位,为政府环境绩效审计标准的提出奠定基础。

第二,确定政府环境绩效审计标准的研究范围。针对政府环境绩效审计单一标准已经无法对政府环境绩效进行准确评价的现状,参考发达国家的先进经验,笔者建议对政府环境绩效审计的五个方面,即政府执行环境法规情况的审计、政府环境项目的绩效审计、政府非环境项目的环境影响审计、环境管理系统的审计、计划的环境政策和项目评估分别研究其审计标准,包括被审计单位或项目应遵循的标准、审计机关从事环境绩效审计的法律依据和应遵循的审计指南,重点突出环境项目的绩效审计标准。

第三,建立基于模糊综合评价法(FCE)的政府环境绩效审计标准评价模型。综合多学科、多领域的技术和方法,运用数量化的统计、计量分析,基于模糊数学和层次分析法,突出研究重点,构建政府环境项目绩效审计的模糊综合评价模型,研究出政府环境项目绩效审计评价指标,采用专家德尔菲法确定评价指标的权重。

第四,建立基于数据包络分析法(DEA)的标准化效果评价模型。通过标准化工作的投入和相应产出效果的数据,分析政府环境项目绩效审计标准化工作的有效性。

第五,实证分析。根据对某一项目获得的大量有关政府环境绩效审计标准化工作资料、数据和信息对前述理论、方法和模型进行检验和分析,验证其有效性,并进行推广。

第六,政府环境绩效审计指南研究。借鉴最高审计机关国际组织的《从环境视角进行审计活动的指南》和国际会计准则理事会《财务报表审计中对环境事项的考虑》等规定,制定出适用于我国审计机关的环境绩效审计指南。

第七,相关延伸研究。对环境绩效审计与环境保护、科学发展观之间的关系进行研究;对环境保护部门和审计机关在环境保护监督工作中的业务分工进行研究;对环境绩效审计结果报告和传递进行研究等。

在以上政府环境绩效审计七个方面的研究思路与框架中,如何确定政府环境绩效审计标准研究的范围,即第二个方面是研究的重点。

建立基于FCE的政府环境绩效审计标准评价模型,即第三个方面,是研究的难点。鉴于篇幅,关于如何建立这一数学模型,笔者在此不做评述。有必要提及的是,在建立了数学模型后,我们还应采用软件开发工具编制出计算机程序,然后在计算机上进行评选操作。笔者认为,采用基于FCE的评价模型考核政府的环境绩效,能科学、全面地反映政府的环境绩效,体现科学发展观,避免采用单一的GDP指标评价所带来的不良后果。

### 主要参考文献

- ①吴国萍.关于开展政府绩效审计工作的思考.审计研究, 2005;2
- ②谢胜利.调查法在英国绩效审计中的应用.审计月刊, 2005;2