

# 环境审计的动因及其现状分析

中国海洋大学管理学院 李雪 王恩山



环境审计的动因是指环境审计得以产生和发展的动力和原因。为了更清楚地认识环境审计的具体动因,并对我国环境审计的现状和未来发展趋势有一个准确的把握,笔者按照环境审计的不同主体对其具体动因进行以下分析。

## 一、政府环境审计的动因

政府环境审计在目前各种环境审计中占有主体地位,绝大多数的环境审计项目是由政府审计机关执行的。这种现状固然与环境问题的公共性及政府审计机关的权威性有关,但笔者认为,政府环境审计的强大动因促使了这一现状的形成。政府环境审计的动因有如下几个方面:

1.作为环境污染无辜受害者的社会公众的内在要求。工业革命后,人类改造自然的能力大大增强。随着亿万年积累的资源被开采,大量污染物质产生,环境急剧恶化。环境的恶化使我们每一个人都成为了受害者,但却未得到相应的补偿。工业污染在自由排放条件下具有典型的经济外部性,即某个微观经济单位的经济活动对其他微观经济单位所产生的非市场性影响。由于免费排放对企业具有鼓励作用,企业会变相通过污染环境的手段来降低生产成本,从而导致环境的急剧恶化。企业降低了生产成本,获得了超额利润,而社会公众却吞咽着环境恶化的苦果,成了无辜的受害者。因此,他们强烈要求政府部门加强环境管理。于是,作为一种独立的经济监督活动,政府审计演化出环境审计的分支就符合了社会公众的内在要求。

2.作为社会公众代理人的政府的责任。在现代民主社会,政府是社会公众的代理人,代表社会公众对公共事务进行管理,维护着社会公众的公共利益。环境问题的经济外部性危害了社会公众的公共利益,政府必然要对此作出反应,以履行自己的职责。这样,环境管理构成了政府公共受托责任的一个重要组成部分,保护环境和改善环境成为政府义不容辞的责任。随着环境的恶化,各国政府纷纷制定相应的法律,成立相应的机构开始承担起环境管理的责任。

3.政府健全环境管理体系的需要。环境问题是一个错综复杂的社会经济问题,不能只用科学技术的方法去解决,还需要实施社会的、经济的、行政的综合措施。其中,环境审计就是一种重要手段。为了制定出科学合理的环境法规,立法部门需要审计机构提供建设性的环境审计意见;为了保证环

境法规的有效执行,审计机关需要进行环境合规性审计;为了提高政府环保机构的工作效率,提高环境规划、环境政策和环境项目的绩效,审计机关需要进行环境绩效审计;为了鉴证环境信息的真实性和公允性,审计机关需要进行环境财务审计。因此,政府要完善环境管理,开展环境审计就成为一种必然的选择。

4.政府提高自身环境形象的需要。近年来,从事环境保护的行政机构越来越大,环境保护投资数额也日渐加大,然而环境污染情况却没有得到根本性的改善。作为社会公众代理人的政府,为了表明自己在环保方面已经做了大量的工作,自己是在恰当地履行对社会公众的环境受托责任,需要通过环境审计来对自己的工作进行客观的评价。此外,国际性的环保基金组织,如为了保护臭氧层而成立的蒙特利尔臭氧多边信托基金,在对一些环保资金短缺的国家提供援助时,往往要求进行环境审计,以确保环保资金的恰当使用。可见,环境审计是政府提高自身环境形象的需要,也是政府向国际组织展示自身良好环境形象的重要手段。

## 二、内部环境审计的动因

20世纪70年代末,美国和加拿大的一些企业自发地制定了独立的环境审计计划,定期检查和评价企业环境问题,内部环境审计从此诞生,并逐步显示出强大的生命力。推动内部环境审计产生和发展的因素主要有以下五个方面:

1.环境保护法规的日渐完善。随着环境保护法规的日渐完善,企业意识到如果不消灭污染,污染就会消灭企业。为了企业的生存和发展,企业自发地制定一些审计计划,以便检查出可能触犯环境法律的地方,及时消除环境法律风险。这是内部环境审计产生的主要因素。

2.社会公众环保意识的提高。随着社会公众环保意识的逐渐提高,人们的环保意识日益对市场产生巨大影响。有资料显示,67%的荷兰人、80%的德国人表示在购物时会考虑企业产品的环境因素;77%的美国人表示企业的环境形象会影响他们购买商品的欲望;而94%的加拿大人表示他们宁肯多花10%的钱,去购买那些没有污染的“绿色产品”。因此,企业为了在市场上取得竞争优势,会自觉顺应社会的这种环保潮流,开展环境审计。

3.广泛开展的环保运动。社会公众在公共环境利益受到侵害时,除了谋求政府的帮助和凭借自己的环保意识参与市场选择外,另一个重要行动就是联合起来,积极开展群众性环保运动,直接对那些侵害公共环境利益的企业进行抵制和制裁。随着越来越多的环保组织成立,环保运动成为了世界性潮

流,任何渴望长远发展的企业都不能漠视这一股日益强大的力量,从而大大促进了环境审计的发展。

4.来自于投资者的压力。促使企业开展环境审计的另一股重要力量来自于企业的投资者。这表现在两个方面:第一,受环保运动的影响,投资者的环保意识逐渐增强,越来越不愿将资本投向“污染型企业”;第二,随着法规的日渐完善和环保运动的蓬勃发展,企业的环境风险日渐增加,投资者为了自身投资的安全,自然会更加偏爱“环保型企业”。

5.工会的介入。生活水平的提高和工人运动的发展使得工人们越来越关注工作的安全性和企业环境对健康的影响,懂得保护环境就是保护自己的利益。工会通过自己的环境审计办公室,对企业进行环境审计和有效的监督,甚至罢工停产,这也极大地推动了环境审计的发展。

### 三、独立环境审计的动因

独立环境审计是指由独立的会计师事务所执行的环境审计。当前世界各国的独立环境审计项目开展得不多,独立环境审计理论处于探讨阶段。但由于环境信息对各利益相关者的经济决策的影响越来越大,独立环境审计必将有一个很大的发展,具体动力来源于以下两个方面:

1.利益相关者需要经过鉴证的环境信息。企业的利益相关者在进行相关的经济决策时,迫切需要了解企业有关环境方面的信息。为了提高企业披露环境信息的可靠性和相关性,需要由独立的审计人员进行审计,这是独立环境审计产生的外部动力。

2.企业存在主动要求独立环境审计的可能性。企业为了从资本市场上筹集所需的资金,会尽力披露一些投资者关心的有利的环境信息。为了提高这些信息的可信度,就需要聘请独立审计机构进行独立审计,这是独立环境审计产生的内部动力。

### 四、从审计动因角度分析我国环境审计现状

我国的环境审计产生于20世纪90年代,近年来虽有一定的发展,但大多为政府环境审计项目,内部环境审计和独立环境审计基本上处于空白状态,下面从审计动因角度对我国环境审计的现状进行剖析。

1.政府环境审计的推动力有限。从20世纪90年代开始,我国陆续开展了一些环境审计项目,但与国外发达国家相比,政府环境审计项目无论从数量、范围、技术上看,还是从效果上看都是有限的,这种状况的根源在于以下两点不足。

(1)社会公众对开展政府环境审计的必要性认识不足。

我国目前虽然环境污染问题日益严重,但贫困对人们的伤害更大,人们摆脱贫困的渴望远远大于保护环境的渴望。因此,相对于保护环境来说,社会公众更加关注经济的发展,有时甚至误将保护环境和经济发展对立起来,对一些污染环境的现象采取默许容忍的态度。

(2)现行制度使得政府对环境审计的需求不足。

我国实行中央集权式的管理,对社会具有强大的控制力量,监督力量主要是自上而下的,环境保护的任务可以在政府的控制下由专门的行政部门去完成。利用审计机关的监督职能,不但不能解脱政府的环境受托责任,反而容易引起社会对政府的不满,不利于社会的稳定。所以,政府对环境审计的需

求并不迫切。

2.内部环境审计缺乏推动力。目前,我国的内部环境审计基本上是一片空白,主要原因是来自环境方面的经营风险不大,环境问题尚不能构成企业的主要问题,尚不用通过审计手段来解决。这表现在两个方面:一方面,环境保护法规的不健全、不规范。例如,我国的排污收费制度针对有些项目的收费标准偏低,有些企业则宁愿多交排污费,也不愿投入资金治理污染,没有加强环境管理、开展内部环境审计的积极性。另一方面,来自企业外部的环境保护压力不足。

3.独立环境审计的推动力空缺。独立审计的重要职能是鉴证企业公开信息的可靠性,增强这些信息的有用性。目前,我国独立环境审计的发展停滞不前,一个重要原因就是企业的环境信息对社会公众来说重要性不大、有用性不高。这表现在以下三个方面:

一是我国的资本市场目前尚不完善,投资主体尚不成熟,存在着很强的投机心理,有些投资者甚至不看企业的财务报告,对环境审计信息的要求也就不高。二是我国目前的独立审计市场比较混乱。完善独立审计市场,充分发挥独立审计的基本作用成为投资者对独立审计的第一要求,而开展独立环境审计只能是相对次要的要求。三是企业的环境形象和环境信息对企业的利益相关者来说并非关键问题,企业通过独立环境审计改善环境形象、提高环境信息质量获得利益的积极性本就不高,何况还需要支付大量审计费用。因此,企业缺乏主动要求进行独立环境审计的积极性。☒

(上接第37页) 审计机构应采取适当措施对这些资料做出一般评价,据以考虑外部专家的工作结果是否建立在充分、相关、可靠的资料基础上。

13.在审计报告中提及外部专家工作的情况。内部审计机构在工作中虽然利用了外部专家的服务结果,但是内部审计机构必须对利用外部专家服务结果所形成的审计结论负责。因此,内部审计机构对审计报告是否达到质量要求负有责任。一般而言,内部审计机构利用外部专家的服务获得的证据与内部审计人员通过执行审计程序而获得的证据共同构成了审计结论的基础,因此在审计报告中不需要提及外部专家的工作,以免被误解为把内部审计应承担的责任分摊给外部专家。但是,当内部审计机构认为有必要时,应当提及外部专家的工作。例如:外部专家提供服务的部分在审计项目中特别重要,且由于其专业性非常强,如果内部审计机构不提及外部专家的工作,报告使用人会对审计结论的客观性产生怀疑。因此,为表明审计结论的客观性,在审计报告中应提及外部专家姓名、身份、工作范围及其结论等相关内容。

14.无法利用外部专家服务时的情况。评价外部专家服务后,发现其服务结果无法形成符合内部审计要求的充分、相关、可靠的证据,内部审计机构应当与外部专家积极商讨原因,寻求解决方法。如果可能,可以请外部专家改变或追加审计程序以获取额外的审计证据,或者实施其他审计程序,或者另聘专家。如果由于受时间限制等原因无法解决问题,内部审计机构应当在审计报告中就此情况说明原因并估计其造成的影响。☒