

对环境审计目标的再认识

李雪(教授) 石玉 王纪瑞

(中国海洋大学管理学院 青岛 266100)

【摘要】 本针对现有环境审计目标的不足,构建了由外部目标与内部目标组成的环境审计目标体系。将“可持续发展”的思想融入到环境审计目标体系之中,建立了突出环境审计特色,反映环境审计本质,并包含不同主体的目标体系。

【关键词】 环境审计目标 可持续发展 受托环境责任

环境审计目标是环境审计理论结构体系中的重要组成要素,它的存在使环境审计理论结构体系更加严密完整。一方面,从理论上说,它直接反映了环境审计的本质要求和精神,体现了环境审计的基本职能,是构成环境审计理论结构的基石。另一方面,从实务上说,它界定了审计人员执行环境审计工作的责任范围,直接影响审计人员计划和实施审计程序的性质、时间和范围,决定了审计人员如何发表审计意见。环境审计目标是环境审计活动的出发点和归宿,对环境审计实践活动和理论研究起着重要的导向作用。因此,深入研究环境审计目标,确立完整的环境审计目标体系,对环境审计理论体系的构建具有十分重要的意义。

一、构建环境审计目标体系的基本思路

针对现有环境审计目标体系的不足,本文提出了构建环境审计目标体系的思路,如图1所示。本文构建的环境审计目标体系,将进一步突出环境审计的特色、强调环境审计的本质、注重理论研究与实际应用的结合。为此,我们首先将“可持续发展”思想融入环境审计目标体系之中,而不只是进行概念性的引入,克服现有环境审计目标的不足之处。其次我们将在环境审计目标体系之中进一步强调“确保受托环境责任的履行”,体现环境审计的本质。再次,我们将针对现有的不同环境审计主体,根据其在实际开展环境审计工作时的不同侧重点以及其职责需要等对他们各自的环境审计目标进行分别研究,最终将建立包含不同环境审计主体的目标体系。

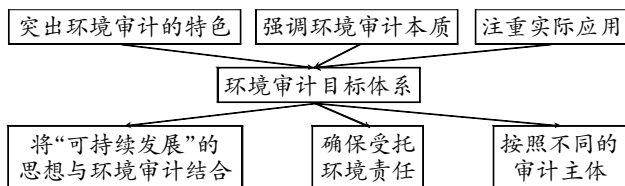


图1 构建环境审计目标体系的思路

二、环境审计目标体系的具体内容

鉴于此,本文构建出环境审计目标体系,见图2。该体系分为两个大部分:外部目标与内部目标。外部目标居于统领地位,内部目标则是环境审计目标体系的核心。



图2 环境审计目标体系

环境审计的外部目标是由于外部需求产生的,要求辅助环境保护,协调人类与环境的关系,最终实现可持续发展。它并不是环境审计由内自发的目标,而是外部刺激的结果,主要涉及人口、资源、环境、经济以及社会五个领域。内部目标又分为三个层次,第一层次为环境审计的本质目标,环境审计的本

质目标由环境审计的本质所决定；第二层次为环境审计的具体目标，是本质目标的具体体现，有助于环境审计本质目标的实现；第三层次为环境审计的项目目标，由项目认定与具体目标共同决定。环境审计目标体系如图2所示。

1. 环境审计外部目标。环境审计的外部目标就是通过环境审计活动所要达到的理想状态，根据外界宏观环境对环境审计的需求——辅助环境保护，实现环境保护预期的目标。

工业发展使人类社会的物质财富与精神文明高速发展，同时也带来了严重的环境污染问题，直接危及人类的生存环境，人们的环境保护意识被逐渐唤醒。越来越多的环境污染的事件频发，使一些国家和世界组织开始寻求对策并积极采取行动。为了帮助环境保护，更好地实施环境管理，协调人类与环境关系，同时保障经济社会的可持续发展，环境审计应运而生。

由环境审计的产生可以看出，环境审计是为了辅助环境保护，人们最初期望通过环境审计实现环境保护的目的。因此，环境审计的目标离不开环境保护。

环境保护是为了解决现实的或潜在的环境问题，协调人类与环境的关系，保障经济社会的可持续发展。可以看出环境保护的最终目标是寻求人类与环境的协调，实现可持续发展。作为环境保护的辅助者——环境审计也应与环境保护一样，将实现可持续发展作为目标。因此，实现可持续发展应该属于环境审计的目标，并且是环境审计的外部目标。

经济社会的可持续发展是由人口、资源、环境、经济以及社会五个领域共同作用来实现的。合理利用资源是实现经济社会可持续发展的前提；加强科技教育、提高人口素质、控制人口数量是实现可持续发展的关键；环境保护是可持续发展的终点和目标；经济发展和社会发展是可持续发展的途径和调节器。这五个领域是可持续发展的细分，共同构成一个有机整体，它们之间既有联系又相互制约。经济社会的可持续发展就是人口、资源、环境、经济以及社会这五个领域相互协调、共同进步的发展，在任何时候这五个领域都不能割裂开来，缺一不可，否则就不可能实现经济社会的可持续发展。

我们知道人口、资源、环境、经济以及社会这五个领域都不是传统审计或者环境审计所研究的内容，它们反映的是整个社会的内容。实现这五个领域的共同发展还涉及到国际合作、国家发展战略以及民生等宏观层面的内容。可持续发展是宏观层面的内容，为我们研究环境审计提供了指导思想。可持续发展思想就是要求我们在追求经济发展的同时，还要兼顾社会的发展（包括经济、政治、文化、道德伦理等），也要注意人自身利益的满足、资源的持续利用以及生态环境的保护。不能再坚持传统的发展思想——经济发展至上，只要经济发展而不惜牺牲一切。除此之外，可持续发展的思想还要求我们注重长远的发展，保证生态、经济、社会的持续性发展。

因此，环境审计外部目标在整个环境审计目标体系中居于统领地位，在思想上对环境审计进行指导，指导环境审计内部目标的构建，即将“可持续发展”的思想层层分解，指导环境审计的实务开展，进而体现了环境审计的特色，解决不同学科

之间融合的问题。

从上述可以看出，作为环境审计外部目标的可持续发展只涉及思想理念而未涉及具体的实务操作，因此环境审计外部目标只能在思想上对环境审计进行指导，但是无法深入到具体实际操作。我们还需要技术上的支持，因此就需要能够进一步指导环境审计实务开展的目标，环境审计内部目标承担了这一任务。

2. 环境审计内部目标。环境审计内部目标是目标主体针对外界环境的刺激并根据自身的需求以及环境审计的职能进行反映的结果，它完整地反映环境审计的本质，并凸显出与其他学科的本质区别，体现出其在社会大分工中扮演的独特角色。其在整个环境审计目标体系之中居于核心地位，具体指导着环境审计实务的开展，其借鉴于传统审计的思想，并融合可持续发展的思想将目标层层细分，具有鲜明的层次性，具体指导着环境审计实务的开展。环境审计内部目标由三个层次构成：环境审计的本质目标、环境审计的具体目标、环境审计的项目目标。

(1) 环境审计的本质目标。环境审计目标的形成不仅受外部需求的影响，还受到环境审计本身的本质、职能、技术手段的影响。在这其中环境审计的本质决定着整个环境审计的发展方向，体现环境审计与传统审计、环境管理等其他科学的本质区别。因此在环境审计的目标体系之中应该体现环境审计的本质，直接反映环境审计本质的精神和要求，这样才能明确界定环境审计的目标和职能。

环境审计的本质目标是确保受托环境责任的履行，评价受托环境责任。受托环境责任是环境审计的本质。环境审计的本质目标在环境审计内部目标之中处于最高层次，适用于各种类型的环境审计，对环境审计其他内部目标起着统驭作用。其他目标都是其分支，为其实现而服务。

(2) 环境审计的具体目标。环境审计的本质目标——评价受托环境责任，需要在环境审计实际工作中实现。而环境审计工作具有强烈的主观性，如审计风险的确定、审计资源的分配需要审计人员的专业判断，因此环境审计实践中最为主要的就是执行环境审计的审计人员——环境审计主体。环境审计主体有政府、注册会计师以及企业内部审计人员，在环境审计实务中他们各司其职，职能与关注点有所不同，必然会对不同的环境审计目标有所侧重。在实际工作中，政府、注册会计师、内部审计人员相互合作开展环境审计工作，因此就需要合理地明确各自审计的重点，使工作责任更加清晰。如果不区分不同主体而将环境审计的目标进行统一，对每个目标又进行平等地对待，无法将有限的审计资源合理利用，未免有失重点，也不符合现代风险导向审计的理念，不利于环境审计实务的开展。

因此我们将环境审计的具体目标按照环境审计主体的不同进行划分，分为政府环境审计目标、民间环境审计目标以及内部环境审计目标，并区分各主体之间的环境审计目标。

政府环境审计目标：应该侧重于监督政府受托责任，从公众角度出发，辅助环境保护部门进行环境管理，评价其制定环

境环保政策法规的合理性、效益性并监督其执行情况,为其开展环境管理工作提供充分的依据,确保政府受托环境责任的全面履行,保障国家经济和社会健康持续发展。

民间环境审计目标:应该从保护社会公众利益的角度出发,侧重于评价被审计单位相关环境资产、负债的公允性,监督相关的环境活动的合法性,以及经营活动的环境效益性,确保受托环境责任的全面履行。

内部环境审计目标:立足于企业或者组织的内部,应该侧重于组织或者企业内部的环境监督,在内部进行环境审计;评价内部环境管理系统的有效性,并对各项业务进行环境审计;防止污染、加强内部环境责任以及产品责任,进而帮助企业或者组织规避环境风险,提高经营的效益、效果。

(3)环境审计的项目目标。环境审计的项目目标应根据不同环境审计主体的具体目标并结合具体项目进行细分。环境审计的项目目标是基于受托人的认定,受托人首先会对自己的受托环境责任履行情况进行认定,然后审计人员会对其认定进行评价,此时就会以受托人的认定为依据,制定环境审计具体的项目目标,这与传统审计思路相似。我们可以借鉴比较完善的传统审计,例如:注册会计师的审计目标、国家审计目标以及内部审计目标,再融合环境审计的特色,确定环境审计的项目目标,以便更好地指导实践。

政府、民间、内部环境审计的项目目标都围绕着有关环境管理活动的公允性、合法性和效益性展开。主要涉及被审计单位从事的经济活动是否符合环境保护的要求,以及现行环境保护法律、法规的规定;评价环境管理系统的有效性;环境管理活动的效益性;环境报告以及有关环境信息的真实性、公允性、合法性等;

它们的不同之处在于,政府环境审计的项目目标以政府独特的职能为出发点,评价立法者制定的环境保护政策、法规是否满足环境管理的需要,以及环保资金的筹集与使用的效益性,监督国家各项环保政策、法规的执行情况;民间审计充当第三人的角色注重为委托人的服务,对政府、管理当局出具的环境报告进行鉴证,评价被审计单位环境管理活动的经济性、效果性、效率性、适当性和环保性,评估环境保护成本及其相关环境资产、负债的公允性;而内部环境审计是为加强企业经营管理,避免损失、提高企业经济效益服务的,因此注重从企业多个方面着手,包括生产、技术、经营、贮存、运输等环节中查明是否存在违反环境保护的政策、法规的事项,减少企业的损失,实现企业未来的可持续发展。

三、环境审计目标体系的科学性和可行性分析

本文构建的环境审计目标体系由外部目标与内部目标共同构成,并将可持续发展作为整个该体系的指导思想。在内部目标体系之中,本质目标居于最高地位;具体目标按照不同的环境审计主体进行划分;项目目标根据项目认定与具体目标确定。进而突出环境审计的特色、强调环境审计的本质、实现

理论与实际应用的结合。该体系的科学性表现如下:

首先,该体系以广义目标的构成为框架。目标是人们在各种活动中所预期和追求的客观标准在主观上的超前反映,它是人们为了满足需要而产生的一种主观期望。目标首先是外界环境对人们产生了诱因或刺激,然后作为目标主体的人们根据自身主观需要对外界的诱因或刺激进行反映,便产生了目标。由此可见,目标的产生不仅起源于外界诱因,而且同目标主体的主观需求和自身条件等有关。换句话说,一个目标的产生是内外部因素共同作用的结果。按照目标的定义,环境审计的目标也同样应该由外部目标与内部目标构成。

环境审计是为解决经济社会发展带来的环境污染问题而产生的。社会发展对人们提出了更高的要求——在发展经济的同时要保护环境,这是环境审计目标的起源。但这并不是环境审计的,人渐目标,体现不出环境审计的本质,只是外部强加进去的目标,与内部目标有着本质的区别。因此,实现经济社会的可持续发展是环境审计的目标,但只是环境审计的外部目标,并不能居于环境审计目标体系的最高层次,不能与环境审计内部目标相混淆。

其次,该体系借鉴了传统审计的研究成果。在传统审计中,对于审计目标的研究已经形成了完善的目标体系,并在审计准则中予以明确的规定。目前,现有的审计准则有国家审计准则、注册会计师审计准则以及企业内部审计准则,并在各个准则中明确了各审计主体的目标,以指导实务的开展。因此,将传统审计完善的成果应用于环境审计的研究之中,即根据不同的环境审计主体确定各自的环境审计目标,并分析他们之间的异同,在实际环境审计工作中具有可行性。

本文构建的环境审计目标体系,将可持续发展作为指导思想,进一步突出了环境审计的特色;将“评价受托环境责任的履行情况”作为内部目标的最高层次,直接体现了环境审计的本质;注重理论与实际应用的结合,区分不同主体的环境审计目标,使环境审计理论结构体系更加严密完整,有利于环境审计的进一步发展。

主要参考文献

1. 陈正兴.环境审计.北京:中国审计出版社,2001
2. 蔡春,陈晓媛.环境审计论.北京:中国时代经济出版社,2006
3. 张以宽.论环境审计与环境管理.审计研究,1997;3
4. 陈汉文,池晓勃.关于环境审计几个问题的探讨.中国内部审计,1997;2
5. 李雪,杨智慧.对环境审计定义的再认识.审计研究,2004;2
6. 李曼静,李国威.我国现阶段环境审计目标的研究.现代管理科学,2010;5
7. 许先春.走向未来之路:可持续发展理论与实践.北京:中国广播电视出版社,2002