

学校编码: 10384  
学号: 20051301187

分类号—— 密级 ——  
UDC ——

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

环境绩效审计研究

Research on Environmental Performance Audit

于 波

指导教师姓名: 郭晓梅 副教授

专 业 名 称: 会计学

论文提交日期: 2008 年 4 月

论文答辩时间: 2008 年 6 月

学位授予日期: 2008 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2008 年 4 月

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。  
本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月

## 内容摘要

环境管理活动对经济可持续发展战略的实现至关重要，而环境绩效审计作为环境管理活动的工具之一，其重要性也日益凸显。当前，我国正处在全面建设小康社会的新的发展阶段，对环境质量的改善提出了更高要求，并将环境绩效审计工作提上议事日程。然而，我国对环境绩效审计理论研究还十分缺乏，已有研究也存在着许多缺陷和不足。因此，本文主要目的是要科学地借鉴国外先进经验和成果，为我国系统深入地研究环境绩效审计制度提供必要的理论指导，并为我国进一步全面有效地开展环境绩效审计实务提出切实可行的政策建议，以期对我国环境绩效审计发展做出贡献。

本文首先介绍了环境绩效审计的兴起，探讨了开展环境绩效审计的必要性。然后从受托环境责任的角度阐述了环境绩效审计产生的理论根源，在探究其产生的客观基础上，运用归纳和演绎相结合的研究方法，系统地分析了环境绩效审计理论的基本要素，包括环境绩效审计的目标、原则、遵循的准则与环境标准等内容。最后从我国环境绩效审计的现状入手，剖析我国当前环境绩效审计难以向纵深发展的主要原因，并对国外开展环境绩效审计的经验加以分析和借鉴。同时，结合我国当前的具体审计环境，提出我国实施环境绩效审计的最佳切入点和必要的配套措施。

本文的创新主要是从宏观和微观两个方面阐述环境绩效审计的层次关系，明确环境绩效审计与环境审计、绩效审计、环境影响评价和环境绩效评估之间的关系，并以“审计环境”为切入点，寻找我国环境绩效审计存在的缺陷和相应的解决方案。进一步地，根据理论要素之间的相互关系指出，在可预计的未来，注册会计师将成为环境绩效审计领域的主力军，政府、企业和社会将共同构成一套社会环境绩效审计体系，对环境经济活动进行全方位、多维度的管理，为我国“建设生态文明”的发展战略做出积极贡献。

关键词：环境绩效审计；环境管理活动；环境标准

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## Abstract

Realizing economy sustainable development strategy becomes every country's common view, Environmental Performance Audit as one of environment management implements is paid close attention gradually. In the recent years, our country is in the new development stage to build an overall well-to-do society, the environment achievement having brought forward higher request, and the job to improving environmental quality has been mentioned as an agenda step by step. However, Environmental Performance Audit theory studies insufficiently, and already has a lot of defect and deficiency. Therefore, the paper's main objective is to ask the science field to use advanced abroad experience and achievement for reference, the research that providing necessary direction and the policy suggestion to our environmental management system is able to be carried out conscientiously, we look forward to making contribution to the development of our Environmental Performance Audit theory.

The paper introduces the rise of Environmental Performance Audit firstly, and discusses the necessary of carrying out Environmental Performance Audit. Then, from the theory of environment responsibility angle, apply standardization research method to analyze the basic key elements of Environmental Performance Audit theory systematically, including the target, principle, criterion and environmental standard. Finally, start with the current situation of Environmental Performance Audit in our country, analyze the difficultness of development in depth currently, and carry out to analyze abroad environment audits achievement and draw lessons. Our country looks for the best point of penetration and takes necessary supporting measures to put the Environmental Performance Audit into practice.

The paper is comply with macroscopic and microcosmic view, set mainly two aspect on Environmental Performance Audit, make clear the relationship of Environmental Performance Audit and Environment Audits, Performance Audit and Environmental Impact Assessment. And suit the existent defect and limitation in the current situation. According to the theory, the interrelation between the key elements points out, the government, enterprise and society will carry out environmental economic activity in the future, each of them has his strong point. The CPA will become the main force of Environmental Performance Audits. Social Environmental Performance Audits system will have many dimensions degree to get environment achievement, and will make active contribution to "Build Ecologic Civilization" development strategy in our country.

**Key Words:** Environmental Performance Audit; Environmental Management Activity; Environmental Standard

# 目 录

第 1 章 绪论 .....	1
1.1 研究背景 .....	1
1.2 文献综述 .....	3
1.3 论文框架和研究思路 .....	10
1.4 论文的创新和研究目的 .....	12
第 2 章 环境绩效审计的内涵 .....	14
2.1 环境绩效审计的动因 .....	14
2.2 环境绩效审计的定义 .....	15
2.3 环境绩效审计与其他环境管理工具的关系 .....	16
2.4 环境绩效审计的主体 .....	21
2.5 环境绩效审计的客体 .....	22
第 3 章 环境绩效审计理论研究 .....	24
3.1 环境绩效审计目标 .....	24
3.2 环境绩效审计原则 .....	26
3.3 环境绩效审计模式 .....	26
3.4 环境绩效审计准则 .....	28
第 4 章 我国环境绩效审计现状及成因 .....	30
4.1 我国环境绩效审计发展状况 .....	30
4.2 环境绩效审计问题与成因 .....	32
第 5 章 开展我国环境绩效审计的策略 .....	35
5.1 对国外经验的借鉴 .....	35
5.2 适合我国国情的具体对策 .....	42
5.3 环境绩效审计在我国的发展前景与展望 .....	51
第 6 章 结束语 .....	54
6.1 研究结论 .....	54
6.2 研究的局限性 .....	55
参考文献 .....	56
后记.....	59

## Contents

<b>Chapter 1 Introduction .....</b>	<b>1</b>
1.1 Study background.....	1
1.2 Documents .....	3
1.3 Thesis frame and study thought .....	10
1.4 The innovation and study purpose .....	12
<b>Chapter 2 Connotation of environmental performance audit .....</b>	<b>14</b>
2.1 Motivation of environmental performance audit.....	14
2.2 Definition of environmental performance audit .....	15
2.3 The relationship of environmental management tools .....	16
2.4 Subject of environmental performance audit.....	21
2.5 Object of environmental performance audit.....	22
<b>Chapter 3 Theoretic Research on environmental performance audit</b> <b>.....</b>	<b>24</b>
3.1 Target of environmental performance audit.....	24
3.2 Principle of environmental performance audit.....	26
3.3 Pattern of environmental performance audit.....	26
3.4 Criterion of environmental performance audit .....	28
<b>Chapter 4 Current situation and limitation in china .....</b>	<b>30</b>
4.1 Status of environmental performance audit.....	30
4.2 Causes of matter.....	32
<b>Chapter 5 The tactics to carry out in china .....</b>	<b>35</b>
5.1 Drawing lessons to abroad experience .....	35
5.2 Suitable countermeasure to our national condition.....	42
5.3The prospect .....	51
<b>Chapter 6 Summary .....</b>	<b>54</b>
6.1 Conclusions.....	54
6.2 Research Limitation.....	55
<b>Bibliography .....</b>	<b>56</b>
<b>Postscripts.....</b>	<b>59</b>



## 第1章 绪论

### 1.1 研究背景

#### 1.1.1 环境绩效审计的兴起

环境破坏带来的问题层出不穷，引起了国际社会的广泛关注。早在1969年，美国环境保护署所公布的国家环境政策法案《关于推动产业界采用系统化环境影响评估程序》中就有许多环境绩效评估应用的说明<sup>①</sup>。此后，美国环境保护署又据此发展出了许多不同的环境影响评估模式。20世纪70年代初，许多西方国家的政府广泛推行各种环境标准，同时对超标排放和违反环境法规行为的处罚越来越严厉。美国和加拿大的一些私营公司从应对环境管理风险需要出发，试图改善企业与政府的公共关系，自发进行了一种环境检查和评价活动——环境审计<sup>②</sup>。

进入80年代，环境审计扩展到了欧洲。国际总商会（International Chamber of Commerce，以下简称ICC）于1989年6月在巴黎召开了环境审计会议，提高了工业界对环境审计的认识，此时许多发达国家的企业都把环境审计作为企业内部审计的重要内容列入企业年度审计计划<sup>③</sup>。而随着工业化进程的加速，越来越多的国际组织开始重视资源枯竭和环境污染等问题。1987年，联合国世界环境和发展委员会出版了一份题为《我们共同的未来》的报告<sup>④</sup>，该报告将可持续发展描述为：“满足目前需要，且没有损害后代满足他们自身需要的能力的发展。”这一理念将经济发展与环境保护有机联系起来，为各国政府和各国际组织普遍接受。实现可持续发展，需要对环境进行有效地管理，而环境管理责任是由政府部门和企事业单位具体承担的，它们履行环境管理责任的情况如何，需要政府的监督检查、企业的自我反省和注册会计师的独立鉴证。因此，环境审计将在更高层次上承担着环境管理责任，它是可持续发展战略得以实现的重要途径。

到20世纪90年代，西方先进国家已经完成传统审计向绩效审计为中心的转变。这时，环境问题（属于可持续发展的范畴）也成为绩效审计关注的内容之一，

<sup>①</sup> 刘永祥，宋轶君.国内外环境绩效审计评价研究现状及启示.市场论坛[J].2006，2：8.

<sup>②</sup> 国内外的学者和审计人员从不同角度对环境审计给出了繁多的定义，至今尚未有统一的定论。本文的环境审计定义采用“管理工具论”的观点，认为环境审计属于企业管理、环境管理系统的一个环节。

<sup>③</sup> 丹尼斯·德萨特斯.环境审计—90年代的挑战[M].国际内部审计师协会全体大会报告.1992，6.

<sup>④</sup> 世界环境与发展委员会.我们共同的未来[M].Oxford University Press，1987：3.

绩效审计开始注重评价被审计单位的环境质量和环境责任，从而确保与环境相关的效益指标能够公允地反映被审计单位环境管理责任的履行情况，确保环境项目能够经济、效益和有效地进行。这样，企业在环境监管中找到了一个能对环境经济活动进行检查和监督的、持续有效的管理工具——环境绩效审计。

### 1.1.2 开展环境绩效审计的必要性

随着政府环保法规要求不断升级，环境违法违规的处罚越来越重，迫使公司必须采取积极措施缓解环境风险。同时，为迎合消费者偏好绿色产品的心理，为增强产品市场竞争力，为履行企业社会责任，企业内部管理制度必须寻找一种有效管理手段对生产过程和相关过程中的环境影响进行控制，对环境保护措施的经济效果和环境改善效果进行综合评价。环境绩效审计正是这个有效的管理工具，将环境绩效审计作为企业战略的重要组成部分，不仅涉及企业的技术改造、产品创新能力，而且覆盖到企业的生产、储存、营销等各个方面，这样不但能够降低生产成本和环境成本，还能预防环境事故，避免环境事项引发的相关风险，改善企业形象，使其在市场竞争中立于不败之地。

环境绩效审计不仅是企业寻求自身发展壮大的客观要求，也是一种社会关注和政府行为。环境问题引起的外部经济性危害了社会公众的利益，政府作为社会公众代理人必然要履行相应的环境职责以维护其利益。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。环境绩效审计通过检查环境资源管理者的环境管理绩效水平，找出提高政府机构环境管理效益的途径，提出改进工作的建议，帮助政府机构不断挖掘潜力，从而提高其整体管理效益。

目前从总体上看，我国环境绩效审计正处于传统的合法性和合规性审计（财务审计）阶段，并没有开展真正意义上的绩效审计。随着社会对环境问题的日益关注，投资者、金融机构、政府部门及社会公众等利益相关者迫切要求政府、企业提供环境绩效信息和与环境有关的财务信息。从这个角度讲，环境绩效审计不仅可以加强企业内部管理，产生企业经济效益，而且还可以维护社会的可持续发展，产生社会效益。因此，有必要针对宏观和微观的环境管理系统确立一套系统

的、标准的环境绩效审计体系，对环境经济活动进行监督和检查，以确保政府和企业关注经济效益的同时，还关注社会效益和生态效益。

环境绩效审计作为鉴证、检查与评价政府和企业环境绩效问题的管理工具，是我国乃至世界各国实现自身可持续发展的有效手段。目前对我国对环境绩效审计尚缺乏理论研究，这与实务上急需开展环境绩效审计相脱节。本文正是基于这一问题展开讨论的。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 国外文献回顾

#### 1. 环境绩效审计的发展

如前文所述，环境绩效审计是在 20 世纪 90 年代以后才兴起的，它的原动力来自于企业内部的环境风险管理。但是，真正推动环境绩效审计不断发展的力量却不是企业自觉自愿的行为，而是一些权威国际组织的积极行动。进入 90 年代，环境保护国际化格局的形成，最高审计机关国际组织（以下简称 INCOSAI）、国际内部审计师协会和国际注册会计师联合会等国际组织积极倡导环境绩效审计的国际交流与合作，鼓励各成员国的最高审计机关联合开展环境绩效审计。

1991 年 6 月，ICC 出版了《环境绩效审计导论》（Guide to Effective Environmental Auditing），书中全面概述了环境绩效审计的理论和实践。90 年代后期，很少有国家只进行环境审计中的常规性审计，大多数国家的最高审计机关都进行环境绩效审计，或合规性审计与绩效审计相结合。INCOSAI 从各国最高审计机关现有职责权限出发来界定环境绩效审计，并以国际组织审计标准为基础，为进行环境绩效审计的各国最高审计机关制定技术标准，提供指南和方法<sup>①</sup>。美国证券交易所（SEC）要求高污染的企业每年精确报告环境绩效状况，投资者将根据环境报告决定投资走向。

目前，环境审计活动已经超越了经济活动的范围，进入了非赢利组织和公共部门，政府机构和事业单位，开展环境绩效审计的国家已达 20 多个。美国、加拿大和欧洲的许多企业都建立了正式的环境绩效审计计划，开展的项目已达到 1 000 多个。不仅许多企业的内部审计机构自觉地对本企业的环保资金的投入效果

<sup>①</sup> 张彦军.我国环境审计准则问题思考[D].首都经济贸易大学硕士论文, 2003: 6.

进行周期性审计,而且国家审计部门也会经常性地选取重大环境项目进行绩效审计。这些审计项目在帮助政府和企业加强自身内部环境管理方面起到了重要的作用。

## 2. 环境绩效审计的定义

为评价企业面临的环境风险并计量环境影响的程度,国际商会(ICC)于1991年寻找到一种新的环境管理工具——环境绩效审计<sup>①</sup>,认为它是对与环境有关的组织、管理和设备运行等进行系统地、有说服力地、周期性且客观地评价,并通过环境管理和控制,监督和鉴证公司有关环境规范和管理方面的执行情况,来达到保护环境的目标。1995年INCOSAI在《开罗宣言》明确提出环境绩效审计是审计组织依据一定的评价标准,对被审计单位在环境资源利用方面的经济性(Economy)、效率性(Efficiency)、效果性(Effectiveness)(简称“3E”<sup>②</sup>)所进行的审计。随着审计理论和实践的进一步发展,绩效审计的方法和手段不断创新。2004年,INCOSAI工作小组要求更多的会计人员加入到环境绩效审计活动中去,并对过去的审计目标进行调整,不仅要评估企业流程系统在管理环境风险方面的业绩及对生产经营的影响,还要关注外部环境因素对企业整体的影响<sup>③</sup>。

## 3. 环境绩效审计的内容

环境绩效审计与传统审计不同,审计工作任务不集中安排在年终,而是根据审计资源情况,通过年度审计计划灵活地安排审计项目,不同的项目使用不同的审计方法,基本程序是审计人员根据初步调查结果和提出的实施方案,对被审计单位或项目进行全面深入的调查<sup>④</sup>。INCOSAI于2001年发布的《从环境视角执行审计活动的指南》(Guidance on Conducting Audits Activities with An Environmental Perspective)中指出环境问题的绩效审计包括:确保与环境相关的效益指数(包括在公共责任报告中)能够公允地反映被审计单位的经营状况;确

<sup>①</sup> International Chamber of Commerce, An ICC Guide to Effective Environmental Auditing, ICC Publishing, Paris, 1991.

<sup>②</sup> 经济性是指在适当考虑质量的前提下尽量减少获得或使用资源的成本(简而言之,少支出);效率性是指商品、服务和其他结果与其所用的资源之间的关系(简而言之,支出合理);效果性是指项目、计划或其他活动的预期结果和实际结果之间的关系(简而言之,支出得当)

<sup>③</sup> INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession: A Literature Review, 2004

<sup>④</sup> 蔡春.环境审计理论问题研究[M].西南财经大学“九五”“211”课题研究报告,2002:40.

保环境项目能够经济、效益和有效地执行<sup>①</sup>。国外对环境绩效审计的认识采取了更加广阔的视角，促使他们在环境绩效审计实践上不断突破。2004年INCOSAI发布的《环境审计与常规性审计》(Environmental Audit and Regularity Auditing)中，列示出环境绩效审计五个方面的内容：一是对政府执行环境法规情况的审计；二是对政府环境项目的经济效益进行的审计；三是对政府其他项目的环境影响进行审计；四是对环境管理系统的审计；五是对计划的环境政策和环境项目进行评估<sup>②</sup>。

#### 4. 环境绩效审计准则

通过对环境绩效审计定义和内容的回顾，我们了解到国际组织对环境绩效审计的发展功不可没，尤其是在环境制度、指南及标准的规范和指导上，这使得职业界积累的经验能够很好的应用到环境绩效审计实践中。国外关于环境绩效审计标准主要有以下一些：

1992年英国标准协会制定了全球第一个环境管理体系标准BS7750。1993年欧盟发布了另一套环境管理体系标准——环境管理及审核体系(EMAS)。与此同时，世界企业持续发展委员会的环境专家正试图在清洁生产审计的基础上，找到一个系统的方法来保证环境的持续改进，在该委员会的推动下，1995年6月国际标准化组织(International Organization for Standardization, ISO)按照ISO9000质量标准和质量保证体系(QMS)以及ISO10000“质量审计”的思想制定了ISO14000标准。为面临不同环境问题或要求建立环境管理体系的企业提供进行环境绩效评价的较为可行的综合框架，并为指标的获取和加工计算提供了指南<sup>③</sup>。其中，最重要的一个审查组织环境因素的工具就是1999年颁布的ISO14031环境绩效评估标准，它实质上是一项“指导纲要”，组织可以根据自身的需要对评估指标进行修改。

INTOSAI在1995年第15界会议上专门讨论了环境审计。之后又分别发表了《在国际环境协议审计方面合作的指南》和《从环境视角进行审计活动指南》，被认为是对政府环境审计准则比较成熟的阐述，并且已经涉及到了绩效评价的内

<sup>①</sup> 最高审计机关亚洲组织环境审计委员会.最高审计机关亚洲组织环境审计指南草案[J].审计研究资料, 2001: 2.

<sup>②</sup> INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, Environmental Audit and Regularity Auditing, 2004.

<sup>③</sup> 万玻.关于环境绩效审计若干问题的思考[J].特区经济, 2008(1): 7.

容。1999年11月,INTOSAI环境审计工作小组制定了《有关环境工作效益审计指南》,环境审计开始从合法、合规性审计转向绩效审计,环境绩效审计自此走向规范化道路<sup>①</sup>。

### 1.2.2 国内文献回顾

#### 1. 环境绩效审计的定义

关于环境绩效审计的定义,目前尚无统一的看法。王德升、杨树滋(1997)认为内部环境审计<sup>②</sup>是一种管理手段,它能积极地促进企业各项环境管理活动,客观地检查企业环境政策的遵守情况,系统地评价企业有关环境保护的组织机构、管理系统及程序方法<sup>③</sup>。然而绩效评价必须要遵循一定的标准,陈正兴(2001),吴立群、王恩山(2005)认为环境绩效审计是对照一定的标准评定环境管理的现状和潜力的一种审计活动<sup>④</sup>。即环境绩效审计是由独立审计机构或审计人员,依照一定的标准,对被审单位或项目的环境管理活动进行综合系统的审查、分析,对改善环境管理、提高环境管理绩效提出建议,评价资源开发利用、环境保护、生态循环和发展潜力的合理性、有效性,并对其效果与效率表示意见的行为<sup>⑤</sup>。张文华和钱凤(2002)仅仅指出了环境绩效审计的总体目标是对政府部门的环境管理责任和企业应承担的环境保护、环境治理责任及他们的工作绩效进行审计<sup>⑥</sup>。目前还没有学者从环境绩效审计动因的角度给出定义。

#### 2. 环境绩效审计的内容

明确环境绩效审计的内容是开展环境绩效审计工作的前提和基础。但目前我国学者对环境绩效审计的内容是各有主张。李学柔、秦荣生(2002)从审计主体的角度认为环境绩效审计包括政府环境政策绩效审计、政府环境项目效益审计和企业环境绩效审计三部分<sup>⑦</sup>。刘力云(2005)将环境绩效审计的内容细分为:评价环境管理系统的充分性和有效性;确认企业在建设和生产经营活动中是否在保护环境、防止和治理污染方面做出了努力,环保政策和措施是否有效;环保部门工

<sup>①</sup> 王如燕,丁日佳.环境绩效审计研究成果评价[J].中国物流与采购,2007(20):16.

<sup>②</sup> 环境审计最早出现在内部审计领域,北美、欧洲的许多企业内部审计部门都把环境审计作为一项重要的审计内容列入审计,而笔者认为环境绩效审计正是环境审计的一个新的分支。

<sup>③</sup> 王德升,杨树滋.借鉴国际经验研究环境审计[J].审计研究,1997,(2):9.

<sup>④</sup> 吴立群,王恩山.环境绩效审计有关问题初探[J].济南职业学院学报.2005:24.

<sup>⑤</sup> 陈正兴.环境审计(第1版)[M].中国审计出版社,2001:27-28.

<sup>⑥</sup> 张文华,钱凤.我国环境审计初探[J].中国青年政治学报.2002:8.

<sup>⑦</sup> 李学柔,秦荣生.国际审计[M].中国时代经济出版社,2002:34-36.

作的经济性、效率性、效果性审查<sup>①</sup>。吴立群，王恩山（2005）描述的环境绩效审计涵盖了立法——执行——评价——改进的全过程，包括评价环境法律、政策和制度的科学性和合理性、环境管理机构的设置及工作效率审计、环境规划决策的科学性和合理性评价和对环境投资项目的绩效审计<sup>②</sup>。

### 3. 环境绩效审计的基本理论问题

严格地说，我国始于20世纪90年代的绩效审计理论研究是从经济效益审计的角度开展的，而后才逐渐向环境领域拓展。从统计资料和有关文献可以了解到，审计理论界侧重于引进和介绍国外环境绩效审计的理论与实务。此后，逐渐转向对环境绩效审计的定义、职能、范围和方法等基本理论进行较为广泛的研究。因此，笔者将参照审计学理论的框架将国内学者对环境绩效审计的研究成果和方法做出以下归纳，主要涉及审计的目标、主体、客体等方面，以便为后文的进一步分析做好准备。

（1）环境绩效审计目标。学者们普遍认为环境绩效审计目标可分为总目标和具体目标，总目标应伴随有一套具体目标，而具体目标因达到目标的计划要求而定，总目标与国家的环境立法体系、政府绩效审计、企业绩效审计制度以及社会的环保意识相联系。具体目标又划分为近期目标和中长期目标，环境绩效审计与咨询服务属于环境审计的中长期目标（包强<sup>③</sup>，1999）。除此之外，还有进一步将环境绩效审计的目标分为根本目标、具体目标和分项目标三个层次，其中根本目标和具体目标与前一个观点基本一致，而分项目标则是对环境管理各步骤的绩效情况进行审计评价，找出影响环境管理绩效的消极因素，提出建设性的审计意见，从而促使环境管理工作的高效进行（吴立群、王恩山<sup>④</sup>，2005）。

（2）环境绩效审计主体。学者们普遍赞成将环境绩效审计主体分为政府、企业和社会审计组织这三类，但究竟哪一类起主导作用，意见不一。基于环境绩效审计的分工协作论，内部审计机构和政府审计部门是环境绩效审计的主力军，社会审计组织是环境绩效审计的后备军，三类审计组织相互分工、相互协作，共

<sup>①</sup> 刘力云.浅论环境审计[J].审计研究资料, 2005: 42.

<sup>②</sup> 吴立群, 王恩山.环境绩效审计有关问题初探[J].济南职业学院学报, 2005, 10.

<sup>③</sup> 包强.论环境审计概念结构[J].审计与经济研究, 1999.

<sup>④</sup> 同(2)。

同执行环境绩效审计业务（高方露、吴俊峰<sup>①</sup>，2000）；但环境审计起源于内部审计，随着内部审计师慢慢地适应环境审计的需要，环境审计师与内部审计师的角色将合二为一，所以环境审计应以内部审计为主导，而不是将政府审计、社会审计和内部审计都作为主体，不分主次（王凤、屈咏梅<sup>②</sup>，2006）；由于环境绩效审计已经超越了特定的经济利益目的，加之公众环保意识日益增强，环境绩效审计的主体已经从法律约束形成的狭义委托人转变为广大的社会公众，民间审计应成为环境绩效审计的主力军（李永臣<sup>③</sup>，2007）。

（3）环境绩效审计客体。政府环境管理将侧重于通过发挥环境经济政策资金配置的功能以实现环境保护各项目标。目前我国环境审计主要以客观存在于政府、企业组织中已发生或将要发生的环境保护资金收支及相关的经济活动为审计对象，侧重资金使用的真实、合法性（毛金妹<sup>④</sup>，2006）。按照职责范围和权限大小划分的，环境绩效审计的客体主要包括：内部制定环保政策和措施的企业及具有环境影响的生产过程和经营过程；承担具体管理和监督职能的各级环保部门；负责环保专项资金投入的财政部门以及其他涉及环境保护的部门（李笑天、顾建新，陶荣庆<sup>⑤</sup>，2007）。

（4）环境绩效审计准则。对于环境绩效审计准则主要存在两种不同的观点：有的学者认为，环境绩效审计内容涵盖广，使用对象多，应该有自己的准则，并分别从一般准则、外勤工作准则和报告准则三个方面对完善我国环境绩效审计准则提出建议（辛金国、刑小玲<sup>⑥</sup>2000，张立民<sup>⑦</sup>，1997）；而有的学者认为，环境绩效审计与现行开展的财务审计所依据的准则没有大的差别。只是应在《审计法》、《独立审计准则》、《国家审计准则》等法律法规中增加环境绩效审计方面的内容（金基鹏<sup>⑧</sup>2002，刘力云<sup>⑨</sup>，1997）。

① 高方露，吴俊峰.关于环境审计本质内容的研究[J].贵州财经学院学报，2000：29.

② 王凤，屈咏梅.关于环境审计主体的再认识[J].安康师专学报，2006（4）：11.

③ 李永臣.环境审计理论与实务研究[M].化学工业出版社，2007：46-47.

④ 毛金妹.论可持续发展战略与我国环境审计[J].商场现代化，2006（7）：13.

⑤ 李笑天，顾建新，陶荣庆.绩效审计理念在环保资金审计中的运用[J].苏州审计，2007：15-16.

⑥ 辛金国，刑小玲.试论环境报告审计[J].审计与经济研究.2002（7）.

⑦ 张立民.审计准则与国际接轨问题再探[J].审计理论与实践，1997（7）.

⑧ 金基鹏.环境审计研讨会结束时的发言[J].审计研究，2002（6）：26.

⑨ 刘立云.借鉴国际经验研究环境审计[J].审计研究，1997（2）：21-22.



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库