

关于环境审计的几个问题探讨

陈汉文 池晓勃

环境审计，是一项由审计部门对政府及企事业单位的环境管理责任进行的鉴证活动。人们对它的称谓不一，诸如：环境回顾、考查、调查、质量控制、环境评估和绿色审计等，对其历史发展、理论基础及主要内容等方面的理解也相异。本文对此试作探讨，旨在抛砖引玉。

一、环境审计的历史发展

1962年，《寂静的春天》一书的问世，使人们醒悟到保持一个充满生机的自然环境的复杂性。从此，揭开了人们关注环境问题的序幕。作为社会控制机制之一的审计，亦开始密切关注政府部门及企事业单位的环境管理责任。比如，美国审计总署在1969年就对水污染控制项目进行了审计，并在审计报告中指出，从建设的市政污水处理设施中所获得的益处没有原先设想的那么大，因为许多设施建在排水道上，座落在附近的较大的工业污染和市政污染户仍然将未经处理或未充分处理的废水倒入排水道里，拨款项目的建设大多是在“轻率”的基础上进行管理，很少考虑通过具体的污水处理工厂而即刻获得利益，也没有运用系统的方法来确定公共基金在帮助减少废水污染时用在何地最能发挥作用。

在之后的岁月里，随着工业化国家经济的极度萧条，第三世界国家经济进入极度困顿期，人们将注视的焦点放到了紧迫的经济问题上，即维持生活水准、收支平衡、失业等。同时，人们对罗马俱乐部报告的悲观论提出质疑，认为，世界上充满着能源资源、加之节能和新能源的开发，能源价格下跌。此外，第三世界国家推行的绿色革命取得成功，饥饿似乎成为过去。于是，人类增强了对付自然环境和资源耗尽的信心，认为环境问题已经成为过去。反映在审计界，人们对环境审计的理论研究热情日渐消减，对环境审计的实践探索亦有所回落。不过，在这一时期，人们并未放弃对政府部门及企事业单位环境管理责任的关注。比如，1976年，在英国，“公益研究中心”就对阿文橡胶公司进行了审计，在长达10万多字的报告中，批判性地检查了该公司对社会具有影响的各个领域的活动，包括对当地环境的影响。

当历史进入80年代，一系列触目惊心的环境问题出现了：

- 森林被大量砍伐，每年有1700多万公顷的森林从地球上消失；
- 每年有5万多个物种灭绝；
- 每年有82亿吨污染性的二氧化碳被排入大气层、650万吨垃圾被倒入海洋；

——世界陆地面积的 1/4 已经或正在沙漠化；
——全球酸雨肆虐，大片耕地森林被毁、无数珍贵的文物古迹受到严重破坏；
——温室效应加剧、地球升温、海平面上升，世界上许多沿海大城市面临被淹的危险；

——臭氧层耗竭。南极上空出现了大如美国国土，深如喜马拉雅山的巨大臭氧空洞，这一趋势继续发展将使人类受到太阳紫外线的直接照射，后果不堪设想。

地球告急！人类的生存与发展面临生态环境恶化的威胁，环境问题再次成为人们关注的焦点。如何解决环境问题成为人类的难题。环境问题的出现，意味着环境管理的开始。于是，审计人员迅即加入到了环境管理大行动的行列。比如，在 1981 年，美国审计总署对新泽西含毒废料的处理情况进行了审计，并在审计报告中得出了“实施计划的基金使用不当”的结论。又如，在 1989 年，加拿大的丹尼斯·普瑞斯波尔提出应进行环境审计，主要审查对自然资源的有效利用和对生态环境的维护情况。又如，在 1992 年，加拿大审计长丹尼斯·德萨特斯就谈到：“近几年来，加拿大审计署被认为是环境审计的大本营。这种观点来自于议会、环保组织，甚至智囊班子也建议审计署成为联邦政府工作中的‘环保看家狗’”。再如，在 1995 年 9 月 25 日至 10 月 2 日，最高审计机关国际组织在埃及首都开罗召开第十五届大会，把环境和可持续发展问题的审计列为主要议题，要求参加大会的各国最高审计机关就环境审计的重要性的意义、各国最高审计机关在环境审计中的作用和责任以及环境审计中采用的技术和方法撰写论文并在大会召开时进行讨论，会后发布了《开罗宣言》。

从上面的历史追溯中，我们不难发现，环境问题一经提出，审计人员就给予了密切的关注，并且，随着环境问题的势态发展，审计人员一直在思谋对策，采取行动，运用审计特有的方式方法，对政府部门及企事业单位的环境管理责任进行鉴证，促进环境的改善。

二、环境审计的理论基础

环境审计，作为环境管理的现代方法之一，从表象上看，是应环境问题的严峻性而出现的。从经济学的观点出发，管理之所以重要，之所以要对政府部门及企事业单位的环境管理责任进行审计，原因在于：

经济再生产过程和资源再生产过程之间存在着有机的联系，经济再生产过程以自然再生产过程为前提条件，而自然再生产过程又受到经济再生产过程的影响。污染物的产生和自然资源的消耗是经济与环境的结合部，环境具有一种对经济活动的承载能力，它决定了在一定条件下环境所能容纳的污染物和提供的自然资源。如果排入环境污染物的分布和自然资源的消耗能与环境能力相协调，就能充分地利用环境的自净能力与自然资源的再生能力，达到环境与经济的协调发展。否则，就将陷入恶性循环的怪圈。因此，为了改善人类的经济福利而同时又不损害在可预见的将来必须依靠的生态系统，协调经济与环境、社会及经济的可持续发展，就需对环境进行管理。而环境管理责任，是由政府部门及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、需要第三者来鉴证，这就是审计部门。审计部门对环境管理责任履行情况的鉴证工作，便是环境审计。

可见，作为社会控制机制之一的审计，是在更高一个层次上承担着环境管理责任。因此，环境审计的直接目标是对政府部门及企事业单位履行环境管理责任的情况发表意见，最终目标是促进社会及经济的可持续发展。

既然促进社会及经济的可持续发展是环境审计的出发点和最终归宿点，那么，如何理解可持续发展呢？到目前为止，至少存有以下看法：

1、可持续发展是满足现有一代的需求而不损害将来几代人满足自己需求的能力。这是世界发展和环境委员会（WCED）的报告《我们共同的未来》中所持的观点。其实质是满足基本需求和考虑环境极限问题。

2、可持续发展是维持几代人经济福利。皮尔斯（Pearce）、马肯达（Markandya）和巴比（Barbier）等认为，可持续发展是平衡一代人间公平性和几代人公平性的问题，后代应该得到由于现代经济行为所造成的环境损害的补偿。其实质是经济发展必须限制在环境可承受极限内，不能使后代由于现代的经济超速发展而饱受环境质量下降的恶果。

3、可持续发展是尽可能地保证人类的生存。罗根（Roegen）、戴利（Daly）等认为，发展的基本目标是在尽可能长的人类生存时间内，保证最多数人的生活，达到目标的途径是零人口增长和对不可再生资源使用速度和人均消费的控制。这一观点的实质是在人类经济与自然的关系中突出人的中心地位，控制人口与经济的超常增长。

4、可持续发展是维持生产和经济系统的恢复性。这是雷德克里夫特（Redclift）和本森坦（Bernstein）等人所持的观点，他们强调经济发展必然对环境有负影响，可持续发展的目的在于寻求经济与环境之间的一种动态平衡。

5、可持续发展是非经济概念。罗宾森（Robinson）认为，可持续发展除了保护自然环境的涵义以外，还有社会——政治意义，也就是说，可持续发展是生态与社会——政治系统和谐发展。

尽管人们对可持续发展概念的理解尚未取得一致意见，但以下内容是其基本点：一是强调人类经济行为应当与自然发展相协调，而不应凭借手中的技术和投资，采取耗竭资源、破坏生态和污染环境的方式来追求发展；二是强调当代人在追求目前发展与消费的时候，应力求使自己的机会与后代人的机会相平等，不能允许当代人一味地、片面地为了追求一时的发展与消费，而毫不留情地剥夺后代人本应享有的同等的发展与消费的机会，即实现代际平等。可见，可持续发展是一种全新的经济增长模式，经济与环境协调构成了它的主要内容，而环境审计是应这种新的经济增长模式而生，是保证可持续发展的重要手段。

三、环境审计的主要内容

环境审计的对象是政府部门及企事业单位的环境管理责任，环境审计的内容则是环境审计对象的具体化。一般来讲，我们可以将环境管理责任具体化为以下几个方面：

1、环保资金的使用情况。目前，通过世界银行、亚洲开发银行、全球环境基金和政府双边合作等渠道引进了一些资金，用于环境保护项目，有的企业还接受政府财政拨款，用于治理环境污染等，审计部门应对这些资金使用的合法合规性及绩效性作出审

浅论环境审计

刘力云

环境问题一直伴随着人类的社会经济活动而存在和发展。环境审计是现代审计的一个重要内容。在1995年在开罗举行的最高审计机关国际会议上，它成为各国共同研讨的主题。深入研究环境审计，不仅意义重大，而且迫在眉睫。本文就环境审计的背景基础等一般问题略陈管见，请指正。

一、环境审计的背景基础

1、人类同环境的关系

人类同环境的关系可以作两个最基本方面的概括：第一，人类是环境的产物，环境

计，通过审计，既监督此类资金是否得到合理合法的使用，又促进使用效率的提高。

2、环保规章制度的合理性。迄今为止所出现的环境问题，基本上是由于人类社会行为的失当造成的。而人类的社会行为由政府行为、市场行为和公众行为三者组成，在这三者之中，政府行为是居于主导地位的行为。因此，政府如何确定以及确定了什么样的发展目标，政府如何制定以及制定什么样的政策和措施去引导和管理市场行为，以及政府用什么样的观念去教育公众和制定公众行为的准则等等就成为环境保护的关键。环境保护规章制度是政府行为的一种具体表现形式，它们对市场行为和公众行为起着引导和制约作用，同时反过来又规范着政府行为。因而环境保护规章制度合理与否，直接影响到环境质量的高低，体现着环境管理的水平。目前，我国共有260多部环境标准，审计部门应对这些规章制度的恰当合理性作出客观的评价，提出改进意见，修正不足，增强其严密性与科学性。

3、环保政策的执行情况。应该说，就数量而言，目前的环保政策已经不少，诸如保护土地资源的政策、推行清洁生产的政策、加强能源的持续生产和利用的政策、保护和合理利用资源的政策、治理污染的政策等等。但是，我国环境问题依然十分严重，比如水域污染、大气污染、垃圾围城、乡镇企业的污染、生态破坏、资源短缺等。何以致此，原因在于人们缺乏法制意识，环保政策在执行过程中“走形变样”，执行乏力。因而，有必要就环保政策的执行情况进行审计，促进有关政策的遵守与执行。

4、废弃物处理、储放和排放情况。废气、废水和其他废弃物是环境污染的重要源头，因此，应重点检查那些“三废”严重的企业，对废弃物实行系统的鉴定、检查和报告，并实施跟踪审计，彻底扭转污染状况。

5、特殊环境项目，如审查产品是否对环境有害、企业防止污染措施是否有效等。

(作者单位：厦门大学会计系 福建省审计科研所)