

环境绩效审计参与水资源治理的相关探讨

——以宁波市开展水资源审计为例

赵彩虹

(浙江万里学院商学院 宁波 315100)

【摘要】 环境绩效审计以受托公共责任为前提,参与水资源治理是以参与者利益冲突协调为基础,其是绩效审计与财政收支审计契合在一起参与水资源治理的策略互动博弈机制,也是涉水参与主体利益冲突与协调的结果。环境绩效审计的制度化,可以合理保证水资源治理的可持续发展,增强涉水部门的责任意识。环境绩效审计不是目的,最终目的是为水资源治理的健康发展服好务、定好位。本文认为环境绩效审计与环境治理存在共同理念,并以宁波市成功将环境绩效审计融于水资源治理建设为例,进一步阐述二者理论和实践有机契合需要的体制与机制创新。

【关键词】 资源治理 绩效审计 水资源

二十世纪后,人类开始意识到经济发展进步不能以牺牲环境为代价,过去被认为与环保关系不大的部门逐步承担起环境保护的职能。政府在保护环境方面职能的加强以及环境治理领域理论与实践的创新,引发了政府环境绩效审计。按照《最高审计机关国际组织指南》的定义:开展环境绩效审计,依托环保专项资金真实性、合法性、合规性审计,重点审查评价环境治理专项资金的效益、效率和效果,将政府审计独立、客观、公正特点契合到环境治理新领域,并将财政收支审计和环境绩效审计融合在一起,参与环境治理实践。在当前各地高度重视民生建设、设法提高国民幸福指数的新形势下,城市环境绩效审计与环境治理融合在一起具有重大的现实意义。本文在阐述环境绩效审计与环境治理存在共同理念的基础上,以宁波市开展水资源审计为例,阐述环境绩效审计如何融入水资源治理并达到理论和实践的有机契合。

一、环境绩效审计用于环境治理的理论基础

1. 公共受托责任的寻租理论。从本质上看,水资源属于公共物品的特点,主要表现为非排他性和非竞争性,世界上水资源占整个地球面积的75%,所以人类总觉得自然资源取之不尽、用之不竭、无偿受益,于是不择手段攫取水资源,造成水质低下、污染严重、富营养化,部分地区的湖泊甚至出现了无可逆转的环境变异。相对于人类目前从水资源获取的利益,牺牲的成本是后代子孙的幸福。同时,由于水资源的公共属性,“理性经济人”只愿意享受水资源带来的社会福利,却不愿为治理水资源、保护水环境付出任何形式的代价,由企业或个人共同治理水资源有时会遭遇“公地悲剧”,“头痛医头脚痛医脚”现象会使水资源恶化的趋势不断加剧。水是生命之源,水利生态环境是包括人类的一切生物赖以生存发展的基础,从经济学角度理解,水资源滥用行为是市场失灵的结果。政府应承担更多的责任治理水资源污染,开展水资源绩效审计亦是政府履行自身水资源治理责任、证明水资源治理有效的有效

手段。但在政府参与水利生态环境治理过程中,也会存在政府失灵现象,主要表现为涉水部门在水资源管理中多头监管,互相推诿、监管空白等。由于治理水资源带来的普惠性造成水资源利益的不可独享,难以刺激政府进行水资源治理的热情。作为政治人和经济人双重属性的政府,宁愿把资金花在看得见的形象工程里,也不愿意花在治理水资源上,因为水资源治理成本高、见效慢,在以GDP衡量当地政府业绩的情况下,政府在水资源治理中面临超乎寻常的复杂利益格局的博弈与寻租行为。而以政府审计为主体的水资源绩效审计与一般的绩效审计还不同,在考虑传统的水资源治理资金真实性、合法性、合规性的基础上,主要考虑水利生态环境改善的无形效益。而水环境物品不具有市场价值,传统的经济学是无法度量的,必须借助环境绩效审计与水资源治理契合结果进行评估、评价。

2. 新公共管理的选择理论。政府投入水资源治理的专项资金都属于纳税人的公共财政,政府支出用于公共方面成为政府财政公共支出的基本方向。但政府作为受托人,在管理和运用公共财政方面总会有很多不完备之处,社会公众与政府签订的各种契约也很难完全准确描述所有与职责有关的未来可能性状态及每种状态下契约各方的权利和责任。政治市场上各级受托主体无法改变“经济人”特性,相反,这种特性将会使他们受到权利、职位、社会名誉及物质利益的诱惑,偏离受托人应该具备的道德感与责任心而追求个人效用最大化,公共财政运用的结果会偏离目标。因此,在水资源环境治理实践中,为了防止或尽量减少政府机构或官员以牺牲委托人利益做出有利于自身最优福利的公共选择,环境绩效审计有必要和水资源治理实践有机契合,利用两者相结合的结果对政府利用水资源治理专项资金耗费、运行效率、运行效果进行评价和监督,最大限度缩小政府机构或政府官员与公众之间的利益分歧,使政府职能各部门活动和政府公共管理的选择行

为达到帕累托最优。

二、环境绩效审计参与水资源环境治理存在的障碍

1. 环境绩效审计的依据不充分、不完善。水资源治理中契合环境绩效审计的实践、报告、问责结果,是对整个水资源治理过程进行“绿化”。但是就单独开展环境绩效审计来说,缺乏具体的法律依据,具体表现在开展环境绩效审计实践过程中,缺乏环境绩效审计的具体实施办法和评估标准。除《宪法》第91条、第109条和《审计法》第24条等规定涵盖了部分环境审计的具体内容(包括环境绩效审计的重要性),而在其他环境保护专门法规和相关法规中,基本没有明确审计机构和审计人员在环境保护监督和检查方面的职能作用和主要工作内容,致使审计部门在立项环境绩效审计项目时缺乏基本的法律支持。在开展环境绩效审计实践中,缺乏具体的操作指南,致使开展环境绩效审计的依据不充分、不完善。尽管我国已经颁布了环境保护的相关法律法规,基本形成了较完整的环境法律体系,但迄今为止没有一部专门的法律法规可以为环境绩效审计提供直接的依据,环境绩效审计与水资源治理结合在一起缺乏具体的法律依据。

2. 开展环境绩效审计主体单一,独立性差。水资源治理属于公益物品属性,政府开展环境绩效审计、参与水资源治理可以减少市场机制的失灵现象。然而按照我国审计体制设置情况,审计机关是国务院的职能部门,《宪法》赋予审计部门的权力是对国家行政机关、国有企业、社会团体等公共部门使用的公共资金、公共资源的真实性、合法性、合规性进行审查评价,审计的监督权与立法权、行政权、司法权处于同一层次,但国家审计隶属国务院,国家审计权也因此成为行政权的下位权、附属权,这种下位权的权力配置与监督上位权的法理构造基本是不现实的。所以虽然一直强调独立是审计之魂,《宪法》也对国家审计的独立性做出了明确的规定,但独立行使权力的基础条件——人事和财权都掌握在另一种权力位阶中,下位权力对上位权力监督的独立性很难做到。国家审计权力位阶不对称的困境在水资源环境治理的复杂利益格局博弈中很难体现独立性。

目前环境绩效审计开展主体主要是政府审计部门,其实造成水资源污染环境的源头是企业和个人,但根据《宪法》和《审计法》的相关规定,审计机关的主要职责是对以国字开头的企业、事业单位进行审计监督,《宪法》赋予政府审计部门的权限即使可以对乡镇企业、外商投资企业、私营企业和其他非国有控股企业进行审计监督。但是目前国家审计部门队伍人员少、任务重,没有更多的精力对这类企业存在水资源污染时进行监督,其实这些企业中工业企业占相当大的比重,在乡镇企业和个体私营企业较多的地区,水资源污染问题相当严重,当地的环保部门只有监督权而无处罚权,涉水职能部门分权设置、各司其职,对这些企业水污染治理执行的效果如何审计机关无权过问。根据《注册会计师法》的相关规定,对这些企业必须进行社会审计,但由于缺乏具体环境审计准则的指引,社会审计机构几乎没有开展环境审计业务。更何况目前这些企业缺乏具体的水资源治理措施披露,对具体的水资源的开发、

治理、保护也没有建立相应的会计记录和报告制度,没有提供完整有效的水资源信息披露,社会审计和政府审计在开展水资源治理审计存在很多的制约因素。

3. 开展环境绩效审计整体环境差。环境绩效审计融于水资源治理是一种高层次的宏观和微观活动,也是在环境财政收支审计和环境绩效审计基础上展开对水资源综合治理。但在目前的水资源治理过程中,治理过程和治理结果方面的信息弄虚作假,水库水富营养化、河网水质污染严重现象不时见诸报端。根据现行法律规定,审计传统业务范围是精于“财政财务收支”情况,融于水资源治理基础上的环境绩效审计侧重于水资源治理专项资金的合法合规性,注重水资源治理专项资金投入的经济效益、社会效益、生态效益。可在综合实务中缺少具体衡量这些效益的量化指标,导致融于水资源治理的环境绩效审计内容可操作性不强,特别是综合治理活动的社会效益、生态效益的外部性不易评价,信息也很难获取,绩效评价流于形式,缺乏实际内容。审计实务比较空洞,没有客观公允地反映水资源治理的实质。

三、宁波市针对水资源治理难题积极采取的环境绩效审计实务

1. 水资源综合治理成为城市成长中的难题。2007年以来,宁波市始终重视水资源治理工作,不断深化水污染防治工作,努力确保水资源的开发、供水、用水与经济发展速度同步。然而,随着城市化的快速推进和宁波市人口的剧增,水资源短缺、水环境污染、涉水生态失衡现象层出不穷,水环境形势十分严峻,新的水资源污染问题不断涌现,主要包括生活污染、农业污染、旅游污染;其他污染主要包括大气降雨、大气降尘和过境公路的影响等。由于缺乏具体的监测数据和对比分析,影响程度难以衡量。虽然通过生态保护规划如溪道、溪坑整治工程、生态湿地建设等措施保护水源地不受污染,但是合理的防治水资源制度和工程还要靠良好的监管制度施行。目前的水资源监管主要是环保部门执行,水资源污染问题也主要由环保部门负责,水利部门没有执法权,只能配合。各部门的协调工作没有做好,水资源的开发、利用、监管中存在多头治理,各职能部门在治理实践中多头分割、条块监管,没有形成良好的沟通和协作机制。不仅如此,水污染防治的补偿机制不健全,补偿成本高。例如水库周围的农家乐、企业、农牧业,一是难以取缔,二是取缔成本高,由谁补偿也不明确。

2. 宁波市将环境绩效审计融于水资源治理来解决这一难题的具体办法。

(1)加大宣传,积极作为,取得全社会对环境绩效审计的认同和支持。环境绩效审计要获得认同,一要靠宣传,二要靠作为。宁波审计机关通过网络、报纸、电视等各种媒体广泛宣传水资源治理。由于原来的涉水审计范围比较窄,主要关注水利专项资金的真实合法合规性,而在2009年水价上调后,社会公众对用水成本、水价构成、供水结构等问题非常关注,宁波市审计局本着审计为民、审计惠民、审计靠民理念,2010年将融于水资源治理的环境绩效审计项目——宁波市水资源与城市供水情况作为一大民生项目展开审计调查。在进行此次

审计调查过程中,注意审计部门与被审计对象的通力合作,体恤被审计部门解决实际困难,积极与自来水公司、水利局、发改委等部门反复沟通协调,正确面对宁波市在发展过程中出现的供水、用水及水环境污染问题。将水资源开发绩效审计与水量安全联系在一起,将水资源保护、治理绩效审计与水质安全相互契合,将供水管理绩效审计与供水系统安全协调。融于环境绩效审计的水资源治理是宏观和微观的结合,实践过程中也不断进行着体制、机制、组织模式的创新。

(2)科学选项,追踪热点。宁波市审计局配合宁波市政府水资源治理的要求,不断强化江、河、水的质量和安。首先是针对宁波内河水严重污染、河道淤泥无处消放、建筑渣土随意倾倒三江、海洋现象,宁波市审计局在2010年开展了建筑渣土治理情况专项审计调查。在整治江、海质量工程实践中,宁波市审计机关没有简单采取批评的办法,而是从根本上妥善处置城市建筑渣土,达到建筑渣土、淤泥的循环使用以增加生态、社会的多重效益。宁波市审计局会同经委、城管部门,走访科研院所,探索消纳渣土、变废为宝的途径。向政府提供可参考性政策建议,扶持利用渣土、淤泥等垃圾的生产企业,开辟新的消纳场所。提出源头控制渣土、运输渣土全程监控、资源化利用淤泥等措施解决江、海水质污染问题,保证江、河、海水质量。

随着宁波市高层住宅数量的不断增加,高层住宅的供水情况、水质情况也引起了审计部门的高度重视。目前我市约2000幢的中高层住宅供水管理模式实行“总表计量、总表管理”。但从实际运行情况看,还存在着中高层住宅二次供水水费欠缴率逐年递增、二次供水水质难以保障和二次供水设施维护成本无法落实等问题。在中高层住宅二次供水过程中,由于其建筑高度超过城市供水服务水压标准,通过内部加压再供给中高层住户。这种供水方式还需经过二次供水设施转移环节,包括泵房、储水设施、加压和水处理设备、电气和自控系统、输水管线等。因此市政管网水必须再经过地下蓄水池、增压水泵、输送管网和屋顶水箱等环节最终到达用户,容易造成二次污染,同时二次供水设施的材质选择、老化程度、清理期间和表内管网维护也有可能影响最终供水水质。而二次供水管理目前由物业公司负责,供水水质难以保证。针对这种高层住宅水质难以保证现象,宁波市审计局通过实地走访听取居民用户的建议、采纳水利专家的建议,提出为解决高层水质,首先尽快出台明确中高层二次供水设施产权归属的有关文件。在政策上明确老中高层小区、在建中高层小区和新建中高层小区二次供水设施产权的移交、改造及验收,逐步形成由供水企业负责抄收和日常维护管理的二次供水管理体制,实行同网同价。其次建议有关部门尽快制定《宁波市中高层住宅二次供水设施建设技术规程》。在技术上明确二次供水设施的建设标准和质量要求,消除二次供水系统设施的安全隐患,促进二次供水的健康发展。最后建议供水企业加强对二次供水水费的管理。及时与各物业公司沟通,调动其收缴积极性,强化欠缴水费的催缴力度,建立行之有效的二次供水水费管理模式;同时供水企业与市有关部门协调落实二次供水系统的日

常维护费和移交改造资金,持续发挥二次供水设施的正常功能。

3.明确目标、提高效果。宁波市审计局在水资源治理过程中,扬长避短,积极厘清环保部门、水利部门、城管部门等与审计部门之间的职责,建立各部门联合会审制度、供水与用水安全发展综合决策公众参与制度、有关水资源治理的重大决策监督与责任追究制度、水资源治理审计结果通报制度等,定期向社会公众通报审计结果。江、海水资源处理结果之所以能够取得很好的效果,在于发挥了涉水各部门的力量和广泛吸收了社会公众的参与,审计团队以审计机关人员为主,另外邀请了具有丰富水利经验的教授、专家充实审计团队。水环境、水治理与公众利益息息相关,把群众最关心的民生问题作为审计立项项目,达到取证群众化、公开化,审计实践后得到的审计结论具有普惠性。审计团队深入一线调研,掌握水资源治理的实际效果,理论和实践有机融合在一起,提出的审计结果内容丰富,也得到了群众和政府的认可,促使政府采取很多措施改进水资源污染情况。

四、环境绩效审计参与水资源环境治理的体制创新

1.从战略的前瞻性认识环境绩效审计,改革考核机制。环境绩效审计以其独立客观公正视角切入水资源治理过程中,对保持和改革当前的水环境治理效果、效益具有强大的“方向标”作用。因此对江、河、海水资源开展环境绩效审计,建立城市用水绩效审计体系,可以为城市用水绩效审计实践提供指导,为城市水安全保障机制的完善提供借鉴。绩效审计结果对水资源治理的可持续发展具有重大实践意义。同时也把触角延伸到各级行政管理部门,明确他们对水资源的治理责任,特别是高级官员。因为高级官员的示范效应及社会影响力远远大于县级以下领导干部,示范效应的存在不仅会提高环境绩效审计的效力,而且可加大各级行政官员对水资源治理的责任。实行责任追究制,问责行政官员对水资源的责任可以避免任期内对水环境治理的短期行为,消除保护主义。通过水资源治理结果与领导干部任期经济责任履行情况的捆绑式效应,实现从政府到社会公众一起关注水资源的良性循环。

2.丰富环境绩效审计主体并实行角色转变。发达国家的环境绩效审计发展很早,体制、准则也很完善,从事环境绩效审计的主体多元,包括政府审计、内部审计和民间审计。而在我国强调保护环境的呼声最高的是政府审计,而政府审计由于设置的限制致使独立性欠缺。所以欲使环境绩效审计更好地切入水资源治理过程中,一定要丰富环境绩效审计的主体,发展社会审计机构和内审机构作为开展水资源审计的“生力军”。社会审计机构在审查评价企业受托责任的同时也通告企业环境责任的履行情况和结果,既披露了企业履行社会责任的情况,又为开展环境绩效审计实践提供丰富的素材,增强企业履行水资源保护的责任心和道德感,全社会都形成合力保护水资源,形成用好水、供好水的理念,这些对水资源的治理效果是大有裨益的。政府审计部门切入水资源治理,不是“警察”而是“法官”,通过环境绩效审计结果对被审计单位进行良性引领,以求企业本身不会去做破坏水资源的行。问责不是

跨组织激励机制影响因素的理论分析与经验证据

——对中国建筑业的调查研究

何 晴¹(博士) 王 剑^{2,3}(博士)

(1.首都经济贸易大学财税学院 北京 100070 2.北京大学博士后流动站 北京 100871

3.中国工商银行博士后科研工作站 北京 100036)

【摘要】跨组织激励机制是管理控制在组织间关系治理中的重要应用之一。本研究分析了交易的不确定性、资产专用性和交易历史三者对于建筑业跨组织激励机制应用的影响,并采用问卷调查的方法考察了三者对跨组织激励机制的影响,所得到的结论对于跨组织激励机制的设计和具有一定现实意义。

【关键词】跨组织激励 影响因素 调查研究

随着组织间合作形式的多样化和组织间治理研究的兴起,管理会计领域的研究者开始关注适用于组织内科层体系下的管理控制机制在组织间的应用,其中,自治交易主体之间的激励与被激励关系是管理控制在跨组织关系治理中应用的重要方面之一。与一般制造业相比,建筑业中跨组织激励机制的应用更有代表性,由于建筑项目的特殊性,业主对施工方采取的激励机制不仅包括正式合同中的支付框架,还包括合同外奖励、建立市场信誉、提供长期合作机会等多样化的非正式激励机制(何晴等,2011)。以往研究表明,组织间管理控制系统与机制应与组织所处的环境和组织的战略目标相适

应,交易本身、交易主体和交易环境的诸多特征因素都会影响交易主体对组织间管理控制系统和机制的选择。本研究采用问卷调查方法,重点考察交易的不确定性、资产专用性和交易历史三者对于建筑业跨组织激励机制应用的影响。

一、跨组织激励机制影响因素的理论分析

所谓跨组织激励,就是指自治交易主体的一方作为激励主体,运用其所掌握的有形或无形的奖惩资源,根据对作为激励客体的另一自治组织的绩效的评价结果,对其进行奖励或者惩罚,以激励对方按照整体利益最大化的原则实施合作性行为。基于信息的第三方可验证性和激励要素是否写入合同

目的,最终目的是保证水资源治理的健康发展,在确保自身审计过程中的执法力度和有效性的基础上,达到环境绩效审计切入水资源治理效果的公正性和公平性。

3. 完善审计结果公告制度,实施问责机制。环境绩效审计切入水资源治理,其作为对企业、个人履行水环境治理责任进行监督和评价的一个重要机制,两者切合形成的水环境治理结果的报告和公告制度,成为公众了解水环境的相关信息从而提供参与公共决策的平台。审计中发现的水环境污染的相关问题及整改情况作为审计报告的重要内容,不仅提高了绩效审计自身权威性,同时也把对水资源治理相关责任人的监督置于社会公众之下。环境绩效审计报告把审计监督和行政监督紧密地结合在一起,不仅强化了审计结果的执行力度,而且审计报告结果和问责联系在一起增强了领导干部对水资源治理的主要责任,做到发自内心去关注涉水问题。

政府开展水环境治理是实现生态文明建设的责任,而开展环境绩效审计已经被西方发达国家证明是实现水环境良性循环的有效手段。基于受托责任和公共管理理念下的环境绩效审计参与水资源治理是审计转型的产物,也是实现水环境治理可持续发展的良性工具,当然两者更好地契合还需要审计人员不断提高自身的素质,这样才能发挥自身的专业优势,

才能在保护水资源治理的道路方面越成熟。

【注】本文系浙江省哲学社会科学课题基于水安全的城市供水绩效审计研究——以宁波市为例(项目编号:11YD37YB)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. Robert Dixon, Gehan A. Mousa, Anne D. Woodhead. The Necessary Characteristics of Environmental Auditors: A Review of the Contribution of the Financial Auditing Profession. Accounting Forum, 2004; 3
2. Bernard Sinclair-Desgagne, H. Landis Gabel. Environmental Auditing in Management Systems and Public Policy. Journal of Environmental Economic and Management, 1997; 6
3. Caroline Sullivan. Calculating A Water Poverty Index. World Development, 2002; 7
4. 韩宇平, 阮本清. 区域水安全评价指标体系初步研究. 环境科学学报, 2003; 2
5. 沈满洪. 中国水资源安全保障体系构建. 中国地质大学学报, 2006; 6
6. 聂长流. 美国《关于水资源预防处理控制项目绩效审计报告》简介. 审计与理财, 2007; 9