

美国环境审计制度变迁及其启示

游春晖 张龙平(博士生导师)

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430223)

【摘要】环境审计是控制环境污染、建设生态文明建设的重要举措。从世界范围看,美国的环境审计起步较早,效果较好,具有代表性,值得借鉴。美国环境审计的发展有四个代表性的阶段,即:环境审计的产生,1986年环境审计声明,1995年、2000年环境审计激励政策及其进一步完善。本文回顾了美国环境审计的制度变迁历程,并结合国情指出了我国发展环境审计需要注意的问题。

【关键词】环境审计 制度变迁 审计政策

节约资源和保护环境是我国的基本国策。为贯彻这一基本国策,《审计署2008至2012年审计工作发展规划》首次将资源环境审计定位为我国六大审计的重要组成部分,2011年审计署发布的《审计署“十二五”审计工作发展规划》又进一步提出要探索符合我国国情的资源环境审计理论与方法,不断完善资源环境审计制度与规范。如何构建符合我国国情的资源环境审计模式,充分发挥环境审计在维护资源环境安全、建设资源节约型和环境友好型社会中的“免疫系统”功能,是亟须研究的重要课题。本文在回顾美国环境审计制度变迁历程的基础上,探讨了我国开展资源环境审计的相关问题。

一、美国环境审计的制度变迁历程

美国对环境问题关注较早,环境治理效果明显。美国环境保护署(EPA)和美国会计总署(GAO)是环境治理的两大机构,虽然都共同致力于保护环境,减少有害污染物的排放,维护民众健康权,但两者职责有所不同。EPA是环境执法的主要机构,拥有环境政策的制定和监督权,负责环境审计的执行。对EPA环境审计制度变迁历程的回顾可为我国环境审计发展提供一定的借鉴和启示。

(一)美国环境审计的产生

在二十世纪五六十年代,美国发生了非常严重的环境公害事件,如1954年洛杉矶化学烟雾事件、1969年俄亥俄州化学污染引致石油及其他化学物质水面着火事件等,这些事件的发生促使民众和政府开始关注日益严重的环境污染问题。1970年美国颁布了被称为“环保宪法”的《国家环境政策法》(NEPA),同年7月尼克松总统签发了《一九七零年政府改组计划第三号令》,将分散在大气污染控制委员会、联邦水质委员会、原子能委员会、农业部等部门的环境职能合并设立了EPA,负责环境保护

和管理,其宗旨是保护人类健康和环境。

1977年,美国证券交易委员会(SEC)由于联合化学公司未告知股东潜在的环境负债而要求该公司定期审查其环境政策和程序,以保证遵循环境法规。这次行动被认为是世界上第一次正式记录的环境审计。随后,SEC又在1979年和1980年分别对美国钢铁公司和西方石油公司进行了环境审计。随着私人部门环境审计数量的逐渐增加,环境审计开始被人们接纳和认识。但这时候人们对环境审计的概念、方式、效果等的认识迥异,尚不统一。

(二)1986年的环境审计声明

1985年12月8日EPA发布了环境审计政策的临时指导性文件(50FR 46504),在所收到的评论意见的基础上,EPA对临时文件进行了修改,并在1986年7月9日以《环境审计政策声明》(51FR25004)最终政策文件的形式予以颁布。该《声明》在以下几方面进行了明确和规范:

1. EPA在参考《审计标准纲要》(ASQC)和《内部审计实务标准》(IIA)两个文件的基础上,首次明确给出了环境审计的定义。该《声明》认为,环境审计是“为确保达到环境要求而由受管制主体对设备的使用和操作进行的系统、有记录、定期和客观的检查,包括评估已经实施的环境管理系统的效果或评估物资和业务的风险”,但法律、法规、许可所要求的活动并不属于环境审计的范畴。EPA坚信有效的环境审计能够实现更高的环境法规遵循度、降低危害人类健康和环境的风险。

2. EPA明确了其对环境审计的立场。一方面,EPA鼓励而非强制受管制主体实施环境审计,认为环境审计是改善受管制主体环境管理体系效果的重要保证,可以提升环境审计项目的质量和水平,不论该环境审计是由独立的内部审计师还是由外部审计师执行。另一方面,EPA

指出环境审计行为不能替代直接的遵循活动,如设备安装控制、报告违规行为、保留管理记录等,环境审计报告也不能取代EPA对监控、遵循等其他应报告或应获知信息的获取。EPA明确表示,不会为了促使受管制单位开展环境审计或其他合理的环境管理行为而放弃检查、降低执法强度或提供其他类似的诱导行动。

3. EPA明确了其与州或地方管理机构的关系。由于美国各州和地方管理机构对受管制主体拥有独立的环境管辖权,因而各州更可能会根据自身情况因地制宜地开展环境治理;同时有些州在EPA颁布《环境审计政策声明》之前就已经实施了环境审计,导致各州环境审计实施情况差异很大,因此EPA鼓励而非强制各州采用与《环境审计政策声明》相同或相近的政策。

为使环境审计在各州顺利开展,EPA进一步提出了指导环境审计开展的基本原则,包括:①受管制主体须持续报告或记录法律或法规所要求的遵循信息,而不论此种信息来源于环境审计还是其他审计报告;②管制机构不能为了使受管制主体采用环境审计而承诺放弃或限制针对设施的执法行为;③管制机构在检查时应首先集中检查受管制主体环境遵循的绩效和环境维护的效果;④在进行检查时,管制机构应力争使检查要求、检查费用最小化;⑤管制机构不应试图指定受管制主体实施环境管理或环境审计项目的内容和形式。

4. EPA列举了有效环境审计项目的基本要素,此部分被环境审计专家Cahill称为是1986年《环境审计政策声明》文件中最重要的贡献。EPA指出,虽然私人部门独特的组织结构和环境审计形式多样,但有效的环境审计项目应包括以下基本要素:①高管对环境审计的明确支持及对审计意见的承诺,并应有具体的、有形的执行行动。②环境审计活动的独立性。环境审计人员的身份应能充分确保客观地和无障碍地调查、观察和测试。审计师的客观性不应被个人关系、财务或其他利益冲突妨碍自由调查或判断。③符合要求的审计队伍和审计培训。环境审计人员应拥有知识、技能和遵循审计客观性的纪律,遵循职业准则。不管是全职的还是兼职的,审计师都应通过持续的教育和培训以保持技能和胜任能力。④明确的审计目标、范围、资源和频率。审计目标应包括评估遵循适用的环境法律和评估内部遵循系统的适当性,以履行相应责任。⑤收集、分析、解释和记录信息的程序,以充分实现审计目标。与审计目标和范围相关的信息应该在现场审计前和现场审计中收集。这些信息要充分、可靠、相关和有用,以

给审计发现和建议奠定坚实的基础。

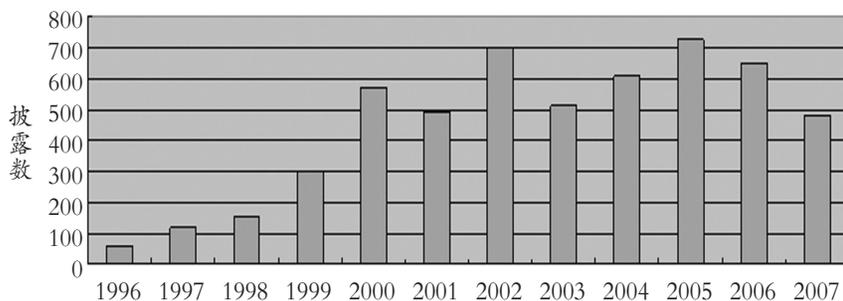
(三)1995年和2000年的环境审计激励政策

1. 为了使美国4 000万家受管制主体尽可能地遵循美国环境法律、法规,EPA下属的环境执法办公室(OE-CA)采取了四项有效措施,即遵循援助、遵循监控、环境执法和遵循激励,以实现更清洁的空气、更纯净的水及更适当地保护土地的目标。为此,EPA于1995年12月22日发布了《自我管理激励:发现、披露、纠正和违规预防》(60 FR 66706),这项激励政策旨在通过鼓励受管制主体自愿发现、披露、纠正和预防违规来提升对人类健康和环境的保护,凡是按照政策要求披露了环境信息的受管制主体可因此减轻民事处罚甚至免于刑事诉讼。

2000年4月11日,EPA又发布了修订后的《自我管理激励:发现、披露、纠正和违规预防》(65 FR 19618)。与1995年的环境激励政策相比,修订后的环境激励政策主要从两个方面进行了改进:第一,2000年的环境政策将及时披露周期从10天延长为21天;第二,2000年的环境政策明确地确认了EPA的环境保护标准,以增强对环境设施违规行为进行审计政策判断的可信度。

2. EPA的环境激励政策主要体现在以下几个方面:

(1)减轻处罚。减轻处罚是鼓励受管制主体实施环境审计的直接经济手段,这项政策受到受管制主体的热烈欢迎。图1为1996~2007年间受管制主体自愿披露环境违规行为的趋势图。1995年前受管制主体主动披露数量为零,1996~1999年披露数量逐渐增加,在2000年后一度出现爆发式增长,但随后趋于平稳。据统计,2005~2009年有2760家经济主体披露了超过7 000件设施已发生或潜在的环境违规行为。同时,1998年针对审计政策的调查结果也显示,受管制主体满意度非常高,有88%的被调查对象表明他们还会继续执行这项政策,84%的被调查对象回答说会推荐这项政策给顾客和他们的合作者,没有人回答不愿意再次使用或推荐给其他人使用这项政策。从实践来看,这项激励政策的效果明显,根据EPA的调查,激励政策实施后,环境处罚率下降了75%。



受管制主体自愿披露行为趋势图

数据来源于Summary of EPA's Audit Policy,EPA。

尽管如此,EPA并非一味迎合受管制主体的利益需求,而是明确规定减轻处罚需同时满足以下9项条件,即通过环境审计或其他遵循管理系统来发现违规行为;披露必须是自愿的,也就是说不是通过法律监控、例行检查中的抽样或审计程序披露出来;立即披露,即在发现问题后的21天内或法律要求的其他更短的期间内披露;在EPA发现违规行为前自行发现的应及时披露;发现违规行为后的60天内采取纠正和补救措施;要预防违规行为再次发生;同一设施在过去3年内不能出现违规或同一违规行为在过去5年内不能在受管制主体其他设施上发生;某些违规行为不适用减轻处罚政策,包括导致严重危害的违规行为、违反了管理机构、法律规定或所订立协议的特定条款;受管制主体必须积极配合EPA的执法行为。如果受管制主体没有满足第一个条件(即系统发现),但满足剩余的8个条件,则可以减轻75%的民事处罚。

(2)不建议刑事指控。当受管制主体的违规行为未达到刑事犯罪条件,即其满足减轻处罚条款中条件二至条件九,且受管制主体诚实采取了系统的方法避免违规行为再次发生时才能免于被司法部(DOJ)或其他公诉部门提起刑事指控。另外,EPA强调受管制主体的违规行为发生了质的变化,即对人类健康和环境造成严重危害(形成实质性危害或危险)的违规行为不适用此条款。

(3)例行检查中不要求提供环境审计报告。EPA对受管制主体违规行为的认定不是依据审计报告,不会根据自愿披露的环境审计报告对受管制主体发起民事或刑事调查,这是他们的一贯政策。EPA一旦察觉受管制主体发生了违规行为,便会独自收集相关信息而非依靠受管制主体提供的审计报告来识别该行为是否属于违规行为,以及认定责任大小和危害的范围。

(四)环境审计政策的进一步完善

EPA的环境审计政策2000年之后基本上没有发生大的变化,只是对某些条款做了微调。如为了使新注册成立的企业能够适用2000年的环境政策,EPA在2008年8月1日正式发布了《新成立企业适用环境审计政策的临时办法》(简称《临时办法》),其中界定了新企业的范畴、减轻处罚的适用条件,并详细列出和原政策相比《临时办法》在适用条件方面所做的改变。适用条件方面的变化主要有:①将系统披露条件中的“定期”披露要件删除,因为EPA认识到新成立企业的业务可能只是偶尔会涉及环境审计。②取消自愿披露条件中的“并非通过法律监控、例行检查中的抽样或审计程序披露出来”,按照法律要求,新成立企业在成立时就需要开展环境审计。③在立即披露条件方面,将“在发现违规情况后的21天内披露”改为发现违规情况后的21天内或交易结束后的45天内披露。④原来规定“导致严重危害、违反了管理机构、法律规定

或所订立协议的特定条款”不得适用环境审计政策,现不予追究新成立企业在取得环保设备前的上述违规行为。⑤将“受管制主体必须积极配合EPA的执法行为”条件改为:当EPA在调查新成立企业是否满足《临时办法》所要求的所有审计政策条件时,新成立企业必须予以配合。

EPA审计政策的调整符合实际情况,越来越多的新成立企业主动运用环境审计政策,自觉遵循环境法规,积极减少和纠正环境违规行为,取得了良好的效果。

二、美国环境审计制度变迁的特点及启示

纵观美国环境审计发展的制度变迁历程,可以发现其在变迁过程中具有以下特点并从中得到启示:

(一)以完善的环境管理体系作支撑

主要体现在:①美国政府高度重视环境保护,构建了完善的环境管理体系。在环境法律体系方面,继颁布《国家环境政策法》后,又先后颁布了《联邦水污染控制法》、《联邦农药法》、《清洁空气法》、《噪声控制法》、《安全饮用水法》、《职业安全和健康法》等多项法律,逐渐形成了完善的法律体系,其中在污染防治方面有多项法律法规都涉及环境审计。②在环境机构设置方面,《国家环境政策法》颁布后,美国政府改变了过去环境执法机构多元化、政出多门的状况,设立了统一的环境保护机构EPA。③在环境执法方面,EPA一直鼓励受管制经济主体进行环境审计,提供环境审计援助和激励,执行效果良好。

完善的法律体系应包括两方面:一是法律涵盖范围要全面,二是法律要具有可操作性。我国也已经有了污染防治法和资源保护法两大法律体系,但在环境执法机构和环境审计机制方面仍有欠缺。环境审计专业性、技术性强,需要掌握专门知识、利用专用设备,但我国环境审计在执法过程中主要是由审计署及地方各级审计部门主导完成,审计人员技术力量薄弱。同时在执行主体方面,我国的环境审计主要是由政府部门以检查的形式进行,企业内部及第三方独立开展的环境审计还很少。政府审计部门资源有限,无法承担大范围的环境审计,限制了环境审计的发展,因此应改变目前环境审计机构单一的局面,鼓励企业内部及第三方自愿开展环境审计。

(二)环境审计政策始终注重环境审计的效果

EPA的宗旨是保护人类健康和环境,因此其环境审计政策始终强调环境审计的目的是提升人类健康水平和对环境的保护。1986年,EPA在其环境审计基本原则中指出,管制机构检查时应首先集中于受管制主体环境遵循绩效和环境治理效果方面,强调环境审计不能替代直接的环境遵循活动。1995年和2000年的环境审计政策进一步鼓励受管制主体通过环境审计发现、披露、纠正和预防违规行为,以实现对人类健康和环境的保护。为了取得更好的激励效果,EPA还对满足条件的受管制主体实行减

审计研究中地缘因素的文献述评

邸静兰

(首都经济贸易大学会计学院 北京 100070)

【摘要】 地缘因素在地缘政治学和地缘经济学中早已得到学术界的高度关注,在会计、审计、金融领域中,地缘也是一个比较重要的因素。本文重点梳理了国内外学者对审计领域中地缘因素、地缘联系的研究文献,并对其进行了分类和评述,最后提出了未来审计领域地缘联系研究中应该关注的几个方面。

【关键词】 地缘联系 地域性 审计质量 本地会计师事务所

一、引言

地缘因素是政治经济学和现代关系学中的一项重要内容。国际上,地缘联系作为一个重要因素在地缘经济学中得到了系统深入的研究。随着全球经济一体化的发展,国际间的经济越来越融合,会计、审计、金融领域中的研究也越来越强调经济主体的地缘联系因素(如 DeFond et al.2011; Kedia and Rajgopal 2011; Malloy 2005)。然而,这方面的研究文献主要集中在国外,我国对地缘联系的研

究并不多。随着我国改革开放的深入,我国新兴资本市场中的审计市场正逐步与国际接轨,学者们对地缘因素在审计市场中的作用尤其关注。

究并不多。随着我国改革开放的深入,我国新兴资本市场中的审计市场正逐步与国际接轨,学者们对地缘因素在审计市场中的作用尤其关注。

本文研究的内容有两个方面:第一,整理了国内外现有关于研究地缘联系的文献,分析了地缘联系的研究现状,使读者对地缘联系的研究有一定的了解。第二,重点针对审计领域中有关地缘联系的大量文献进行归类 and 整合,并对这些文献进行了评述,指出了未来地缘联系需要

轻民事处罚和免于刑事指控的激励政策。

在我国,近年来环境审计日益受到重视。审计署《2008至2012年审计工作发展规划》指出,到2012年,每年所有的审计项目都要开展绩效审计。绩效审计的内涵除了经济性、效率性、效果性、公平性之外,“环保性”亦为其要求之一。而我国目前开展的环境审计主要是环保资金财务收支审计和重点项目的专项审计,更多地是事后的惩处而非预防,未能充分发挥环境审计在资源管理与环境保护中的积极作用。因此,环境审计应紧盯节约资源和保护环境的根本目标,强化环境审计的实施效果。

(三)强制与合作的平衡

美国的环境审计政策变迁体现了强制与合作的平衡,已由原来过分依赖强制命令、民事制裁、行政罚款等手段转变为突出合作与激励,其中合作既包括政府和受管制主体的合作,也包括政府与普通民众的合作。EPA认为,环境审计的执行主体不论是谁,都是受管制主体的环境遵循行为,应采取激励政策,鼓励企业开展环境审计。对于企业环境审计的内容、时间、对象、方式可以不做统一要求,在环境执法时也不要求受管制单位提供环境审计报告。因为EPA的执法是根据其所收集的信息,而非依据受管制单位的环境审计报告来进行判断。EPA只是对

私人部门的环境审计提出了原则性的指导意见,并指出有效的环境审计项目应包括的基本要素。

而在我国,环境审计主要是由政府部门主导,以强制的方式实施,这和当前我国环境污染问题严重、环境审计采取重点项目专项审计的现实情况是吻合的。但随着环境审计的不断发展,单纯以政府为主导的环境审计模式必将难以为继,应鼓励企业开展内部环境审计和民间环境审计,由政府部门对其进行指导,帮助企业更快更好地解决环境污染问题,将环境受害程度降到最低。

【注】 本文系国家社科基金重大项目“国家利益保护导向的中国环境审计体系创新研究”(项目编号:11&ZD044)和浙江省社会科学界联合会项目“浙江省跨界水污染环境审计的合作机制及实现途径研究”(项目编号:2013N149)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 车国骊,田爱民,李扬,赵只增,董宁.美国环境管理体系研究.世界农业,2012;2
2. 谭雪,彭桃英.从核泄漏事件思考环境审计的重新定位.财会月刊,2012;16
3. 沈文辉.三位一体——美国环境管理体系的构建及启示.北京理工大学学报,2010;4