

借鉴美国经验 完善我国政府环境审计

李苗苗

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430070)

【摘要】 本文首先总结了我国政府环境审计存在的问题;然后介绍了美国政府环境审计的经验,揭示了其对我国政府环境审计的启示;最后从推进政府环境审计法制化建设,明确政府环境审计主要内容,提高政府环境审计人员能力,建立政府环境审计结果运用机制等方面,提出了完善我国政府环境审计的主要对策。

【关键词】 资源环境 政府环境审计 国家治理

环境审计产生于20世纪70年代的西方企业内部审计,此后随着经济社会发展和资源环境恶化,逐步被政府审计引入并扩大环境审计的范围。1992年世界审计组织成立了环境审计委员会,这标志着环境审计正式进入大多数国家最高审计机关的业务范畴。政府环境审计有利于维护资源环境安全,推动生态文明建设,实现国家良好治理,促进国家经济社会健康运行和科学发展。当前,我国国家审计正向环境审计拓展,因此深入研究我国政府

环境审计,具有重大的理论和现实意义。

一、我国政府环境审计存在的问题

1. 审计工作受到限制。审计机关在开展环境审计的工作中没有明确的法律法规依据,遇到诸多阻碍,很多审计人员在审计工作中得不到被审计单位领导干部和相关工作人员的配合和支持,有时甚至会遭受抵制。

环境审计没有专门的环境审计行为准则和规范,只能套用注册会计师审计和财政财务审计、经济责任审计

1. 优化现有审计人员的知识结构。建立经常性的继续教育培训制度,提高审计人员的思想品质和业务素质,保证审计人才队伍健康发展。首先,将审计人员继续教育培训工作制度化,从制度的层面强化审计人员进行继续教育培训。其次,加强审计培训力度。不仅要完善审计人员的专业知识结构,还要大力提高审计人员的综合素质。再次,丰富培训内容。既要在优化审计人员的知识结构上进行培训,也要加强审计人员对地方党委、政府中心工作、地方经济发展重点工作的把握和理解,培养审计人员矢志不渝地为人民服务的坚强意识。最后,突出培训效果。另外,上级审计机关应在全国、全省统一组织的大型审计项目中,经常抽调基层审计干部参与,在实战中锻炼提高队伍素质和审计能力。

需求列表中,放宽、放低报名条件,允许非985高校、211高校的学生报名参加考试,将通过考试的人员进行集中培训,使之达到规定的要求,以便充实基层审计队伍。

3. 通过创先争优活动培养优秀审计人才。把培养优秀审计人才与多种形式宣传典型人物的活动相结合,有利于审计人员学习先进、汲取审计经验、培育敬业精神、高标准要求自己,特别是对于基层的审计人员来说,这更是提高自身素质的重要渠道。

【注】 本文系河北省科技厅2013年度软科学研究项目(项目编号:134076170D)、2013年度河北省社科项目(项目编号:HB13GL038)和河北省科技厅2013年度软科学研究项目(项目编号:1345762290)的研究成果。

主要参考文献

1. 杰里·D.沙利文等著.蒙哥马利审计学翻译组译.蒙哥马利审计学(上).北京:中国商业出版社,1989

2. 张庆龙.国家审计良治的宪政思维.审计与经济研究,2008;9

3. 杨肃昌,肖泽忠.试论中国国家审计“双轨制”体制改革.审计与经济研究,2004;1

4. 梁小平.基于国家治理视角的国家审计问题研究.绿色财会,2012;7

2. 树立广纳英才的招聘理念。以人为本,坚持科学发展观,深化人事制度改革。目前,国家审计人员的知识结构比较单一,基层审计机关的后备审计力量明显不足,基层审计机关现有审计人员年龄在30岁以下的新生力量占比较小。笔者认为,应放宽审计人才招聘条件,从普通高校招募有志于从事审计工作、来自不同专业的毕业生,着力打造一支政治素质过硬、业务工作精通、工作作风优良的审计人员队伍。为此,建议在每年的公务员考试的人才

等审计类型的行为准则和规范,以致环境审计缺乏有效指导和指南。多数环境审计项目缺乏评价标准,或者评价标准模糊、不明确,导致审计人员往往依靠职业判断或经验积累进行审计评价,存在一定的主观随意性。有时政府审计机关采用的资源环境评价标准与被审计单位的评价标准不一致,导致审计机关和被审计单位对环境审计结论有分歧,不利于政府环境审计工作的有效开展。

2. 审计范围比较狭窄。我国目前开展的环境审计局限于环境财务合规性审计,环境绩效审计开展得很少。政府审计机关主要评价资源环保资金的拨付是否及时,是否拨付给了既定的单位,拨付的金额是否正确,是否按照要求把资源环保资金投入相应的资源开发利用管理和生态环境保护治理项目,但很少评价资源环保资金的使用效率、效果和效益性。

在对环保资金管理的评价时,主要评价政府部门是否按照法律法规和政策规定合理使用环保资金,评价企业是否积极落实国家的节能减排措施,是否重视资源节约和环境保护,是否加大环保投入对工艺流程进行改进以实现清洁生产,但是很少评价资源环保政策的实施效率和效果;在对环保项目进行评价时,主要评价资源环保项目的投资是否到位,资源环保项目是否按预定的时间动工兴建,是否满足生态环境的要求,建设规模和质量是否达标,但是很少评价这些项目的投资兴建是否符合成本效益原则,项目投产运营后能否产生预期的效益。

3. 审计方式比较落后。很多资源环保项目具有跨地区、跨行业、跨部门的特点,要求政府在开展环境审计的过程中加强各级审计机关之间、审计机关与相关部门之间的合作。但是目前各级审计机关之间、审计机关与相关部门之间的沟通、交流与合作不充分,导致很多重大资源环保审计项目无法顺利高效地完成。

环境财务合规性审计是环境绩效审计的基础,环境绩效审计是环境财务合规性审计的延伸,政府审计机关在开展环境审计时,应当将环境财务合规性审计和环境绩效审计结合起来。但是,审计机关在开展环境审计时,往往将环境财务合规性审计和环境绩效审计割裂开来。政府环境审计与财政审计、经济责任审计、金融审计、涉外审计关系密切,应当在其他专业审计中纳入环境审计的内容,但是政府审计机关在开展审计时很少将环境审计与其他审计结合起来。

4. 审计问题屡查屡犯。我国政府各部门和国有企事业单位在资源开发利用管理和生态环境保护治理过程中存在一些突出问题,如:资源环保资金被侵占、出借、挪用等;违法违规减征或不征土地出让金、土地开发相关资金、污水处理费等;资源环保项目高报或多报概算,人为调减配套资金,配套资金不能及时到位;资源环保资金管

理不规范,未完全纳入预算管理;资源环保项目未按规定开工建设,拖延工期或压缩工期,使用劣质原材料,资源环保工程存在质量缺陷或安全隐患;一些国有企业不重视资源节约和环境保护,不重视开发和和使用节能产品,超标排放废水、废气、废渣等,掠夺性开发不可再生资源,采用粗放式经营导致高消耗、高排放。

政府环境审计虽然对这些问题进行了揭露,并把这些问题反映在环境审计结果公告中,但是环境审计结果公告并没有得到政府相关部门和被审计单位的应有重视,揭露出的问题没有得到整改,这些问题年年被揭露,年年仍出现,呈现屡查屡犯的态势。

二、美国政府环境审计经验及启示

(一)美国政府环境审计经验

1. 美国环境审计的法律法规比较健全。环保局制定了大量有关环境保护的法律法规,为配合环境审计,加大了对违规行为的处罚力度。美国司法部还设立了专门处理环境犯罪的职能部门,在环保局内部设置了刑事处罚办公室,对环境犯罪者进行严厉的制裁。环保局对环境犯罪具有刑事调查权,环保局的刑事调查员具有法律执行权力,可以批准逮捕环境犯罪者。美国审计机关依据联邦成文法进行环境审计,通过环境审计揭露破坏环境的行为,其直接或间接责任人需要交付优先补偿基金。

2. 美国政府环境审计的内容非常广泛。主要包括五个方面的内容:①评价美国联邦土地经营项目的运作是否符合相关法律法规,土地项目的开发是否具有经济性、效率性和效果性,是否符合成本效益原则。②评价能源与环保政策的有效性,其是否可以确保能源充足以满足不断增长的市场需求。③评价美国联邦污染治理项目是否投入了足够的财政资金,资金的投入是否能产生预期的效果。④评价美国对工业生产排放的废水、废气、废渣的处理情况,对居民排放的生活垃圾的分类处理情况,对核废料的处理能否保证不影响社会公众的身体健康和生活环境。⑤评价美国处理具有跨国性和全球性的环境问题,是否遵循国际环境公约和协议,美国关于环境审计的国际协调战略是否可以取得预期效果。

3. 美国审计署设立了资源利用与环境保护司,并在其内部设立环境资金审计处和绩效审计处,开展政府环境审计。美国环境资金审计处和绩效审计处的工作人员具有不同的专业背景,不仅包括传统的注册会计师,而且包括环境科技专家、环境项目评估师和公共政策专家等。美国审计署要求环境审计人员持续接受后续职业教育,更新自身的知识结构,提高环境审计人员的专业胜任能力,更好地服务于环境审计工作。

4. 美国审计署积极开展环境财务合规性审计和环境绩效审计,形成了规范的审计程序。其规范程序的一个标

志就是向国会提交环境审计报告,在审计报告中不仅揭露环境审计过程中查出的问题,而且提出了很多完善环境保护法律法规方面的建议。美国还十分重视让社会公众参与对环境审计项目的监督,审计署通过报纸杂志、新闻媒体、互联网等形式让公众知晓环境审计的最新情况,公众不仅可以方便地查阅环境审计报告,而且可以选派代表参加专题报告环境审计项目的听众会。美国审计署开展的环境审计在促进政府、企业和社会公众合理使用资源,加强环境保护,维护生态平衡方面卓有成效,极大地推动了美国经济的全面协调可持续发展。

(二)美国政府环境审计启示

1. 完善环境审计依据,建立健全环境审计的法律依据和环境审计准则。美国具有比较完备的审计法律体系和环境审计准则体系,为政府环境审计的有效开展提供了前提条件。美国环境审计法律比较健全,环保局制定了大量有关环境保护的法律法规,加大对违规企业的惩罚力度,违规的企业可能被处以刑事、民事和行政处罚。我国政府环境审计相关法律法规缺失或不完善,应当借鉴美国的经验建立健全政府环境审计的法律依据和环境审计准则,促进政府环境审计的有效开展。

2. 拓展环境审计内容。政府审计机关应当拓展环境审计的内容,积极探索环境绩效审计。美国环境审计的内容非常广泛,涉及政治、经济、社会等诸多领域,包括环境财务、环境合规性和环境绩效审计。我国政府环境审计的范围比较窄,侧重于环境财务审计和环境合规性审计,环境绩效审计开展得比较少,而环境财务审计和环境合规性审计领域又主要集中于水资源、土地和节能减排等,对其他领域的环境审计开展得比较少。我国政府审计机关应当拓展政府环境审计的内容,在环境财务审计和环境合规性审计的基础上,全面推进环境绩效审计。

3. 提高环境审计人员素质。美国环境资金审计处和绩效审计处的工作人员具有不同的专业背景,不仅包括传统的会计师,而且包括环境科技专家、环境项目评估师和公共政策专家等。目前,我国很多地方审计机关组织机构设置不健全,审计人员的分工不明确,缺乏专门的从事环境审计的机构,缺乏专职的环境审计人员。我国目前的环境审计人员大多来源于财会审计专业,专业人才相对比较单一,具有工科背景特别是资源、环境、工程等相关专业背景的审计人员很少。我国政府审计机关应当注重提高环境审计人员的能力,建立高素质的环境审计队伍,不断创新环境审计人员的审计方式和方法。

4. 强化环境审计结果执法力度。美国审计署每年向国会提交环境审计报告,在审计报告中不仅揭露环境审计过程中查出的问题,而且提出了很多完善环境保护法律法规方面的措施建议。我国环境审计结果公告范围比

较狭窄,公告的数量比较少,公告中对审计发现的问题及整改结果的阐述都比较笼统,且政府审计机关对环境审计结果公告的宣传力度和利用程度均不够。政府审计机关查出的问题很多都没有受到政府各部门和国有企事业单位的重视并采取措施进行整改。另外,政府环境审计结果的执法力度不够,审计决定对被审计单位的违法违规行为往往只是措辞严厉,但缺乏相应的处罚或处罚程度较轻。我国政府审计机关应当逐步完善环境审计结果公告制度,推进责任追究制度建设,发挥政府审计机关在环境审计中的建设性作用。

三、完善我国政府环境审计的对策

(一)推进政府环境审计法制化建设

国际上已经制定了比较系统完善的环境审计准则及指南体系,我国尚未制定政府环境审计准则及指南体系。本文尝试对我国政府环境审计准则的构建提出一个总体框架,认为政府环境审计准则可以分为七个部分:①总则。明确政府环境审计的目的、依据、对象等。②组织协调。政府应当加强对环境审计工作的领导,建立政府环境审计工作联席会议制度。③审计内容。政府环境审计包括环境财务审计、环境合规性审计和环境绩效审计。④审计实施。审计机关应当根据制定的环境审计计划,组成环境审计工作组,对被审计单位实施环境审计。⑤审计结果。审计机关应当根据环境审计中获得的审计证据,出具环境审计报告。审计机关的环境审计结果、环境审计调查结果依法向社会公布。⑥法律责任。明确审计机关、审计人员和被审计单位在环境审计中的法律责任。⑦附则。即说明本环境审计准则未尽事宜,按照《审计法》、《审计法实施条例》及其他相关的法律法规执行。

(二)明确政府环境审计主要内容

1. 以环境财务合规性审计为基础。政府环境财务审计和环境合规性审计是环境绩效审计的基础,审计机关环境绩效审计的有效开展,要求被审计单位提供的关于资源开发利用管理和生态环境保护治理方面的信息是真实和完整的,被审计单位资源开发利用管理和生态环境保护治理活动符合相关法律法规的规定。我国环境财务审计和环境合规性审计的开展不充分、不成熟,被审计单位列报和披露的环境财务信息不可靠不完整的情况比较普遍,被审计单位在资源开发利用管理和生态环境保护治理活动中违反法律法规的现象大量存在,这就导致环境绩效审计的开展基础薄弱,影响政府环境绩效审计工作的有效开展。因此,当前我国政府机关在开展环境审计的过程中仍应重视和加强环境财务审计和环境合规性审计,把它们作为环境绩效审计的基础。

2. 全面推进环境绩效审计。政府环境绩效审计是指政府审计机关为维护资源环境安全,推动生态文明建设,

促进经济社会可持续发展,对国务院各部门和地方各级政府,国有的金融机构和企事业单位的资源开发利用管理和生态环境保护治理的经济性、效率性和效果性所进行的监督、评价或鉴证工作。

近年来,审计署和地方政府审计机关积极探索环境绩效审计,已经开展了若干项环境绩效审计,初步形成了环境绩效审计的工作模式。但是政府环境绩效审计开展的项目还很少,审计的领域和范围比较狭窄,不能满足审计署、政府其他部门和社会公众的要求,因此政府审计机关应当全面推进环境绩效审计,按照审计署的要求对每个项目都开展绩效审计。

3. 整合环境财务合规性审计和绩效审计。将政府环境财务合规性审计和绩效审计整合进行,是指同一审计机关对同一被审计单位既进行环境财务合规性审计又进行环境绩效审计,通过整合审计计划,以同时实现环境财务合规性审计和环境绩效审计的目标,即通过审计,获取充分、适当的证据,既对环境财务合规性发表审计意见,又对环境绩效发表审计意见。

政府环境财务合规性审计和绩效审计都是审计机关对政府各部门和国有企事业单位的资源开发利用管理和生态环境保护治理进行的审计,二者的最终目标一致,都是为了维护资源环境安全,推动生态文明建设,促进经济社会可持续发展。

审计机关对环境财务合规性的审计可以为环境绩效审计提供可靠的信息,只有建立在真实可靠信息基础上的环境绩效审计才有实质的意义。审计机关在环境绩效审计中获得的信息也可以进一步印证环境财务合规性审计中取得的证据,环境财务合规性审计和环境绩效审计的工作成果可以互相利用。

将政府环境财务合规性审计和环境绩效审计结合起来进行,这样审计机关可以避免很多重复性的工作,降低审计机关的运行成本,提高环境审计工作的效率,降低环境审计风险。同时,也可以减轻被审计单位的经济负担和配合工作负担,促使审计机关与被审计单位保持良好的关系。因此,将环境财务合规性审计和环境绩效审计整合进行是一种经济可行的制度安排,可以同时兼顾政府审计机关和被审计单位的利益。

(三)提高政府环境审计人员的素质和能力

审计机关除了招收财会、审计专业的人员外,还应当招收适当数量的资源、环境、工程等专业的专业的人员,并创造条件,采用多种途径给环境审计人员提供培训、进行知识更新的机会。政府环境审计可以利用外部专家的工作,其前提条件是要评价外部专家的独立性、专业胜任能力等。应当加强各级审计机关之间、审计机关与其他部门之间的合作。审计机关应当将环境审计与财政财务审计、经济

责任审计、金融审计、涉外审计等结合起来,应当在重大资源环保项目的研发阶段就着手进行审计,在重大资源环保项目的整个建设期间开展定期或不定期的审计,项目投产使用后还要开展后续审计。

审计机关可以使用被审计单位关于资源环境的先进监测技术和方法,应当对被审计单位的资源环境信息系统进行审计,评价其可靠性、安全性和有效性;应当借鉴吸收国际上环境审计的先进经验,与国际组织交流环境审计信息,分享环境审计经验,提高环境审计能力和质量;还应当就波及多个国家和地区的资源开发利用管理和生态环境保护治理项目开展联合审计。

(四)完善政府环境审计结果运用机制

政府审计机关应当坚持和完善环境审计结果公告制度,逐步规范环境审计结果公告的形式和程序,充实环境审计结果公告的内容,追踪被审计单位对审计发现问题的整改情况。政府审计机关应当通过多种方式及时把环境审计结果公告传达给政府职能部门、被审计单位和社会公众。政府应该重视环境审计结果,建立健全相关法律法规,加大执法力度,对被审计单位在资源开发利用管理和生态环境保护治理中的违法违规行为坚决予以处罚。政府审计机关应该从现象到本质,从个别到一般,对政府各部门和国有企事业单位在征收、管理和使用资源环保资金,贯彻落实可持续发展战略和资源环保政策,开发建设资源环保项目中产生问题的原因从体制机制上进行分析,从体制、机制、制度层面提出相关建议,督促被审计单位着力整改审计发现的问题,协助被审计单位制定得力措施,有效防范类似问题的发生。

政府环境审计还应该在我国的资源开发利用管理和生态环境保护治理中发挥建设性作用,促进资源环保相关法律法规、政策、制度的健全和完善,维护资源环境安全,推动生态文明建设和环境友好型社会建设,促进经济社会健康运行和科学发展。

主要参考文献

1. 李璐,张龙平.WGEA的全球性环境审计调查结果:分析与借鉴.审计研究,2012;1
2. 陈佳稳,李山梅.环境友好型社会实施环境审计的探讨.财会月刊,2010;9
3. 牛鸿斌,崔胜辉.政府环境责任审计本质与特征的探讨.审计研究,2011;2
4. 王淡浓.加强政府资源环境审计促进转变经济发展方式.审计研究,2011;5
5. 中国审计学会调研组.关于环境审计课题的调研报告.审计研究,2009;2
6. 周曦.基于经济责任的环境审计路径选择.审计研究,2011;5