

# 我国环境审计制度变迁:解读与展望

张薇(教授)

**【摘要】**通过对我国环境审计制度变迁的分析,发现我国环境审计制度经历了探索阶段、起步阶段、全面发展阶段和战略发展阶段四个阶段,变迁的过程由局部逐渐转为全面、渐进式变迁,其形式是自上而下的政府主导型强制性变迁,其本质是环境问题和环保意识相互作用下的诱致性变迁,其动力来自环境审计制度需求与制度供给的非均衡,审计模式由直线型转向立体化。在此基础上对我国环境审计制度进行前瞻性分析,提出明晰的环境资源产权界定是环境审计长足发展的前提,基于产权属性建立法律、准则体系是其依据,建立生态治理导向的立体化环境审计监管体系是其效果保证,构建资源环境信息共享平台是其实现突破性发展的关键。

**【关键词】**环境审计; 制度变迁; 环境产权; 前瞻

**【中图分类号】** F239.2

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2018)17-0141-5

## 一、我国环境审计制度发展的国际背景

我国的环境审计起源于20世纪80年代,其发展与国际社会对经济发展与环境保护关系、全球可持续发展理念的认识和各国环境审计开展是分不开的。环境审计于20世纪70年代兴起,最初是企业为逃避法律责任、降低环境风险而自发开展的内部审计<sup>[1]</sup>。1972年,联合国人类环境会议发布了《人类环境宣言》。1989年国际商会提出了《环境审计管理意见书》,1991年更名为《为有效实施环境审计的指南》,并由国际标准化组织(ISO)成立专门委员会,制定了环境管理的系列标准,1995年被采纳。地球之友(FOF)于1990年提出了地方政府环境审计框架,其中涵盖空气、水质、土地等八类自然资源与环境,1992年联合国环境与发展大会通过了《21世纪议程》,提出了可持续发展战略<sup>[2][3]</sup>,最高审计机关国际组织成立了环境审计委员会,鼓励各国最高审计机关“关注环境问题”<sup>[4]</sup>。英国环境部的《地方政府

环境管理与审计计划指南》(1993)借鉴了FOF的框架,英国地方政府管理委员会(LGMB)于1991年发布了详细的环境审计指南<sup>[5]</sup>。1993年,欧盟建立环境审计制度,规定企业自愿接受环境审计。1995年,最高审计机关国际组织发表《开罗宣言》,鼓励各国最高审计机关考虑环境问题,并建议按照地域设置环境审计工作组<sup>[6]</sup>。2000年6月,全球报告倡议组织发布了可持续性报告准则,建立了环境报告框架。继2002年的《质量和(或)环境管理体系审核指南》(ISO 19011:2002)发布后,2011年ISO给出了《管理体系审核指南》(ISO 19011:2011)。

纵观国际环境审计的发展,不难发现,其源起于人们对环境问题的认识逐步加深,尽管最初的环境审计仍未背离经济学说中的“经济人”假设,这是一种企业出于“逐利”目的而进行的自我保护,但其后的演进更多的是源自对如何预防“公地悲剧”的一种宏观治理方略。制度变迁理论是新制度经济学中的

**【基金项目】**湖南省社会科学基金重点项目“领导干部自然资源资产离任审计指标设计与运行机制研究”(项目编号:15ZDB021);湖南省自然科学基金项目“我国区域性自然资源资产的确认、计量与报告模式研究”(项目编号:2016JJ3032);湖南省教育厅科学研究优秀青年项目“我国自然资源资产离任审计联动模式研究”(项目编号:16B043)

分支,主要通过产权理论、交易费用理论等来分析经济制度的变迁<sup>[6]</sup>。在当前环境产权交易实务悄然兴起的全球背景下,以制度变迁理论来解读我国环境审计的发展,将为环境审计的变革提供指导,并有效预测环境审计的发展趋势。

## 二、我国环境审计的制度变迁

纵观我国环境审计制度的变迁,从其功能定位、发展概况来分析,可分为以下四个阶段:

1. 第一阶段是1983~1997年,为探索阶段。这时尚未明确提出环境审计的概念,也未设置专门机构,只是零星开展环境审计,未常规化,但相关环保法律法规已陆续出台。1973年发布的《工业“三废”排放试行标准》成为我国第一个环境保护标准,但“环境审计”的概念在当时并未明确提出;1983年审计署开始开展环保资金项目审计;1985年开展对太原、长沙、兰州、桂林四座城市环保补助资金的审计;1993年对哈尔滨等13个城市排污费进行了审计,审计范围逐步扩展至国家财政、银行信贷和引进外资等环保资金。这一阶段建立或修订的环保法律包括《水污染防治法》(1984)、《森林法》(1984)、《矿产资源法》(1986,1996)、《环境保护法》(1989)、《环境噪声污染防治法》(1996)、《固体废物污染环境防治法》(1995)、《大气污染防治法》(1987,1995)、《土地管理法》(1986)、《渔业法》(1986)等。1997年4月由国家技术监督局将已公布的五项国际标准ISO 14001、ISO 14004、ISO 14010、ISO 14011、ISO 14012分别等同于国家标准GB/T24001、GB/T24004、GB/T24010、GB/T24011、GB/T24012正式发布<sup>[7]</sup>。这些法律法规客观上为环境审计提供了可供借鉴的技术标准,为其范围的拓展奠定了基础。

2. 第二阶段是1998~2002年,为起步阶段。这时环境审计成立了专门机构<sup>[8][9]</sup>,环保法律体系进一步完善,审计技术标准进一步明确。经过1998年的机构改革,审计署成立了农业与资源环保审计司,环境审计成为重要项目,审计署下辖的驻地方特派员办事处,以及省、自治区、直辖市政府的审计机关均分别设立环境审计专门机构,审计范围主要包括环境污染治理和自然资源保护两方面。环境保护标准相继颁布,至2002年,已涵盖大气、水资源、土壤、噪声、污染物排放、核辐射等领域,但此时的环境审计主要还是集中于环保资金的财务审计,环保法规合规性审计、环保项目审计均在起步期。

3. 第三阶段是2003~2012年初,为全面发展阶

段。期间审计署成立了环境审计协调领导机构,从资源环境视角开展行业审计,审计领域逐步拓展到土地资源、矿产资源、水环境、大气污染、工程建设环保审计。2008年审计署明确将资源环境审计列为六大审计类型之一,并提出着力构建符合我国国情的资源环境审计模式。2009年审计署发布了《关于加强资源环境审计工作的意见》。2011年出台的《审计署“十二五”审计工作发展规划》确定了资源环境审计的目标,即促进贯彻落实节约资源和保护环境的基本国策,资源环境审计的内容包括:国家资源环境政策法规贯彻落实的情况,即环保法规的合规性审计;资金分配管理使用情况,即环保资金的财务审计;资源环保工程项目的建设运营情况。环境保护标准迅猛增加,2003~2015年新颁布的环境保护标准占已颁布全部标准的73.03%,内容覆盖了水资源、大气、噪声、固体废物和化学品、土壤、核辐射和电磁辐射、生态多样化等多个环保领域。

4. 第四阶段是从2012年至今,为战略发展阶段。2012年,十八大将生态问题写入党章,提升至国家战略的高度;2013年,十八届三中全会提出了“探索编制自然资源资产负债表,对领导干部实行自然资源资产离任审计”;2015年,中央办公厅、国务院办公厅开始部署试点生态环境损害赔偿制度,构建生态文明制度体系,领导干部自然资源资产离任审计被纳入完善生态文明绩效评价考核和责任追究制度中;同年,环境保护部下发《关于开展政府环境审计试点工作的通知》,要求基于自愿原则,开展政府环境履责合规性审计、政府环境履责绩效审计、政府环境履责财务审计;中共中央《国民经济和社会发展的第十三个五年规划纲要(2016~2020年)》中明确提出自然资源资产离任审计是生态环境治理体系的重要组成部分;2017年6月,中共中央总书记、国家主席、中央军委主席习近平主持审议通过了《领导干部自然资源资产离任审计规定(试行)》,要求结合审计结果,客观评价被审计领导干部履行自然资源资产管理和生态环境保护责任的情况。

## 三、我国环境审计制度变迁的主要特征

纵观我国环境审计三十多年的制度变迁史,其具有显著的过渡性特征,下文从制度变迁视角,对我国环境制度变迁的过程、形式、本质、动力和模式进行剖析与阐释。

1. 过程:由局部逐渐扩展转至全面的渐进式变迁。环境审计从小范围的环保资金、排污费等项目审

计开始,逐渐扩大范围,特别是在建立了专门的审计机构,相关法律法规相继颁布、环境保护标准得以实施,技术标准得以明确之后,环境审计得到了有序开展。近年来,环境审计范围已得到极大拓展,包括对土地、矿产、淡水、海洋等资源的审计,对水、大气、土壤、重金属、固体废弃物、核能利用等的污染防治审计,对森林、湿地、草原、生物等的生态审计,对防沙治沙、水土保持、防治石漠化等生态治理工程审计以及节能减排审计。可见,其变迁的过程呈现出从局部到全面的渐进式变化规律,这更有利于达到帕累托改进的效果。我国环境制度的建设与改革开放的步伐基本同步,在以经济建设为中心的改革开放初期,环境审计意识较为薄弱,而经济高速发展后,环境问题突显,我国对此的反思也越来越多,环境审计范围逐渐从局部变为“全覆盖”。

**2. 形式:自上而下的政府主导型强制性变迁。**西方环境审计源于企业为规避环境问题带来的法律风险而自发实施的内部审计,后来逐渐发展为地方政府成为环境审计的主导者,但我国环境审计从一开始就是由政府主导的自上而下的强制性模式。主要原因在于,环境保护政策法规、技术标准滞后于人们对环境问题的认识,早在1985年,审计署已开始组织一些环境保护资金的项目审计,这时《环境保护法》等系列法规尚未出台,环境审计的实践早于理论与政策法规、技术标准的发展,破坏环境的行为无法适时受到处罚,环境审计信息披露制度的缺失,也使企业很难有自发审计的动机。因此,在环境问题日益突显的情况下,人们对环境的诉求越来越多,大量国际环境公约被签订,这客观上要求政府成为国际、国内环境保护的主要推动者,自上而下的政府主导型模式便成为我国推行环境审计的首选之道,正是这种强制性变迁,使得其发展迅速,从组织到法律法规的建设都更为高效。

**3. 本质:环境问题和环保意识相互作用下的诱致性变迁。**尽管从形式上来看,我国环境审计制度变迁是由政府主导的强致性变迁,但从其本质来看,又是在环境的客观变化与人们主观上环境保护意识日益增强的相互作用下引发的诱致性变迁。我国环境审计的兴起与发展的诱因主要有以下三点:一是国内外环境历史事件的警示作用,例如伦敦烟雾事件(1952年)、骨痛病事件(1955~1972年)、日本米糠油事件(1968年)、乌克兰切尔诺贝利核泄漏事件(1986年)等,以及国内雾霾频发、空气重度污染、水

土流失、水资源危机、河流断流、洪水、酸雨等环境事件层出不穷,使环境问题成为影响社会、经济甚至政治的重要因素。二是人们的环保意识增强,在环境问题越来越严峻的同时,学术界也开始探索环境审计的解决之道,2011年我国成立了环境审计专业委员会,掀起了环境审计研究的热潮<sup>[10][11]</sup>。三是国外环境审计制度的发展。1998年我国设置环境审计机构之前,国外环境审计已经发展得如火如荼,借助环境审计治理环境问题已成为一种共识,英国、德国、荷兰、法国、加拿大、澳大利亚、美国等均开展了环境审计。在此背景下,我国开始践行“科学发展观”“生态文明战略”等,显示出对环境史无前例的重视,强化了对环境审计的需求。由此,国内环境问题的涌现和随之而来的人们环保意识的树立,与国外环境审计的兴起形成里应外合的诱致因子,使我国的环境审计得以产生与发展。

**4. 动力:环境审计制度需求与制度供给的非均衡。**从环境审计制度变迁的“诱致性”特征可知,环境问题的出现早于环境审计制度的建立,审计范围、对象、主体、内容、模式等基本要素均处于不断变化的状态,变迁的动力来自于环境审计制度的需求与供给的非均衡。制度非均衡也就是人们对既定环境审计制度安排和环境审计制度结构的一种不满足或不满意状态,因而有意改变现行制度。我国的环境审计制度供给与需求之间存在非均衡主要表现在以下几方面:一是合法审计主体的缺失,环境审计以政府审计为主,内部审计与独立审计均较少涉及此类业务,在污染源主要为企业的现实背景下,这很难满足审计需求;二是环保法律法规众多,但缺乏相应的环境审计准则、环境审计标准;三是呼之欲出的新的环境保护审计实务与环境审计制度供给不均衡,如领导干部自然资源资产离任审计已开始试行,但与此相关的自然资源资产的产权界定与计量等基础制度建设仍在探索之中。这些非均衡状态必将促使环境审计的进一步变革。

**5. 模式:由直线型逐渐向立体化环境审计体系变迁。**我国环境审计在探索阶段、起步阶段都呈现出一种简单的“点对点”的直线型审计模式,也就是由政府审计机关作为环境审计主体,针对环保项目实施环保资金投入与使用情况的审计。但是随着环境审计对象的日趋多样化、复杂化,这种单一直线型模式显然越来越不能满足现实的需求。立体化环境审计体系是指将内部审计与独立审计纳入环境审计主

体范围,打破过去围绕环保资金审计的单一性,而将环保法律法规的合规性审计、环境保护的绩效审计等纳入环境审计的内容,由此形成一个立体化的审计体系。

#### 四、我国环境审计制度的前瞻

环境审计制度的变迁具有过渡性特征,在当前生态环境逐渐成为人们关注的焦点、大数据技术迅猛发展、国家生态监督体制面临重大变革的背景下,更加需要环境审计制度在理论依据层面、法律层面、实施层面、技术层面有相关的制度支撑。

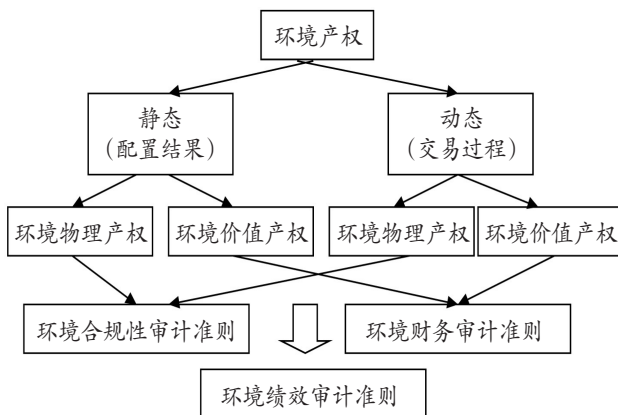
1. 明晰的环境资源产权界定是保证环境审计长足发展的前提。环境产权的界定是资源环境审计实务问题能够得以解决的关键,若环境产权不清晰,则环境审计的边界是模糊的,审计效果难以保证。资源环境的产权权能包括所有权和使用权,所有权属于国家,使用权可以分离并进行单元化分解,按行政区域分解到各级政府、生态功能区、企业、其他组织,这便为环境审计提供了产权基础。资源环境有固态与动态两种形态,对于土地、森林等固态资源,其产权根据空间进行划分即可,可利用现有的勘测、计量技术界定;而对于大气、水、海洋等动态资源,其产权需要结合空间与时间来划分,可利用现代资源环境监测技术进行界定<sup>[12]</sup>。只有在产权界定清晰的基础上,环境审计才能全面而客观,并充分发挥作用。因此,环境资源的产权界定是环境审计目标模式形成的前提,以产权为基础的环境审计制度是未来变革的必然趋势。

2. 基于产权属性建立法律、准则体系是环境审计的依据。迄今为止,环境审计制度并未形成系统的规范体系,有必要以产权为基础,从法律、准则两个层面着手。

(1) 应制定《环境审计法》以进一步明确环境审计的主体资格、业务范围、证据类型、程序和方法等。《宪法》第九条规定“自然资源都属于国家所有”,这是环境产权的最高法律依据,实务中环境使用权通过单元化分解后由不同的主体行使,但对环境产权的配置与交易尚缺乏专门的法律规定与操作细则。现有的《审计法》与《注册会计师法》以及审计署颁布的《关于内部审计工作的规定》中均缺乏对环境审计的专门规范。

(2) 有必要出台《环境审计准则》以提供环境审计的行为规范和技术标准。资源环境产权具有物理属性和价值属性,为便于区分,我们将前者称为“物

理产权”,将后者称为“价值产权”,简称为“财权”,它是指附着于资源环境产权之上的资金投入、运用与收益分配权<sup>[13]</sup>。对环保法律法规的履行情况进行的合规性审计,主要针对的是资源环境物理产权,即其质量、状况等;对环保资金运动的审计为财务审计,主要针对的是资源环境财权。环境产权配置与交易的结果是某一区域环境管理绩效的计量基础,是对环境产权及其变动的综合考量。基于以上分析,环境审计准则框架的构建逻辑如图所示。



环境审计准则框架构建的逻辑图

3. 建立生态治理导向的立体化环境审计监管体系是环境审计的效果保证。党的十九大要求“构建政府为主导、企业为主体、社会组织和公众共同参与的环境治理体系”,在环境审计中,怎样形成与此相切合的机制?总体上环境审计应以生态治理为导向,即环境审计不仅要关注单项资源环境的保护,未来要逐渐转向对整体生态系统的保护,这就需要充分发挥政府审计、内部审计和独立审计三类审计主体的作用。

(1) 政府审计应发挥主导作用。英国地方政府将环境审计作为环境治理机制始于20世纪90年代初,要求各地方政府定期公布环境状况报告,并对各项决策开展环境影响评估。我国目前政府环境审计以领导干部自然资源资产离任审计为主导,从长期看,这一制度有利于促使各级政府将环境保护作为各项决策活动的充要条件,通过各种措施促进辖区内企业、社会组织和公众环境保护意识的增强,切实遵守相关环保法律法规。同时,地方政府可将各类专项审计作为环境的精准治理机制,有的放矢地开展审计工作,确定审计线索,找准问题,并最终解决问题。

(2) 独立审计应逐渐成为企业环境治理的重要监督机制。企业是环境治理的主体,可以通过企业环

境责任的强制性定期报告与自愿式审计认证两种形式。定期报告指将企业环境社会责任的履行纳入年度报告的范围,与财务报表一同接受独立审计;自愿式审计认证即由企业自愿参与的环境认证活动,如企业碳足迹认证、生态足迹认证等。

(3)内部审计政府有大批量的采购活动,企业存在采购、生产、销售、投资等活动,可能影响区域环境,这些均有必要通过内部审计加以预防与监督。

根据以上分析,三类环境审计最终形成一个由点到面、由政府到企业组织及个人的立体化生态治理机制。

**4. 构建资源环境信息共享平台是环境审计实现突破性发展的关键。**环境审计信息的采集是环境审计实务发展的关键,因此有必要构建资源环境信息共享平台。

(1)“互联网+大数据”可以为环境审计所需的产权初始配置与交易提供准确的产权边界与信息。互联网、大数据技术的发展为资源环境信息共享提供了技术基础<sup>[14]</sup>。在大数据背景下,通过传感器、智能终端、移动互联网、GPS定位、卫星遥感等技术,可以适时监测环境资源的变化,使环境资产(如森林、土地、水资源等)的准确计量成为可能,环境产权在实务层面得以清晰界定,从而解决环境审计中的首要难题。

(2)我国已设立自然资源资产部和生态环境部这两个机构,为资源环境信息共享平台的构建提供现实基础。这两个机构的设置将有利于打破资源环境信息多部门分割的现状,解决资源环境基础信息的采集难题,有利于建立资源环境离任审计、环境专项审计案例库,并将大数据挖掘方法用于环境审计。基于海量、多样、充分的信息,可运用分类挖掘、关联挖掘、聚类挖掘、特征挖掘、孤立点挖掘技术,识别特定环境资源所涉及的风险点,有利于发现问题和寻找审计线索。还可通过共享平台建立的案例库进行知识共享,审计时在全国范围内选取基本情况相匹配的案例,实施分析程序,形成审计证据,客观公正地评价组织、区域环境治理的绩效。由此,可以突破环境审计过程中信息收集、数据分析与审计判断方

面的难题。

#### 主要参考文献:

- [1] 薛岩,张晓军. 试论开展环境审计的理论基础[J]. 中国内部审计,1997(8):6~8.
- [2] 王德升,杨树滋,刘力云. 借鉴国际经验研究环境审计[J]. 审计研究,1997(2):1~7.
- [3] 福州市审计局《环境审计》课题组. 论环境审计的对象、内容、方法和目标[J]. 中国内部审计,1997(8):17~20.
- [4] 曾宪策. 环境审计初探[J]. 审计理论与实践,1997(11):7~8.
- [5] Lewis Linda. Environmental audits in local government: A useful means to progress in sustainable development[J]. Accounting Forum,2000(3):296~318.
- [6] 伍中信,谢涛. 中国的过渡会计学:会计理论创新与发展[J]. 会计研究,1998(12):7~10.
- [7] 蔡春,陈晓媛. 环境审计论[M]. 北京:中国时代经济出版社,2006:172~175.
- [8] 莫国强. 我国环境审计几个问题的探讨[J]. 中国内部审计,1997(8):1~4.
- [9] 孟焰,王坤. 浅谈环境审计[J]. 财会月刊,1997(8):39~40.
- [10] 刘长翠,周芳. 环境审计研究:历史、现状与未来——基于国内研究的实证分析与理论述评[J]. 审计研究,2005(4):49~54.
- [11] 李璐,张龙平. WGEA的全球性环境审计调查结果:分析与借鉴[J]. 审计研究,2012(1):33~39.
- [12] 商思争,吴价宝,李学岚. 海洋资源环境审计:一个概念框架[J]. 中国审计评论,2016(1):61~65.
- [13] 张薇,伍中信. 环境产权保护审计理论创新研究[J]. 财经问题研究,2013(7):123~128.
- [14] 陈伟,Smieliauskas Wally. 大数据环境下的电子数据审计:机遇、挑战与方法[J]. 计算机科学,2016(1):34~39.

作者单位:湖南财政经济学院会计学院,长沙410205