

上海市重点图书

环境审计研究

李雪◇著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

上海市重点图书

环境审计研究

李雪◇著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

环境审计研究/李雪著. —上海: 立信会计出版社,
2016. 12

ISBN 978-7-5429-5372-8

I. ①环… II. ①李… III. ①环境管理—审计—
研究 IV. ①F239.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 323889 号

策划编辑 方士华
责任编辑 方士华
封面设计 南房间

环境审计研究

Huanjing Shenji Yanjiu

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	虎彩印艺股份有限公司		
开 本	787 毫米×1 092 毫米	1/16	
印 张	21.25	插 页	1
字 数	410 千字		
版 次	2016 年 12 月第 1 版		
印 次	2016 年 12 月第 1 次		
书 号	ISBN 978-7-5429-5372-8/F		
定 价	46.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

环境审计是审计机构和审计人员对被审计单位的环境保护项目计划、管理和实施活动的真实性、合法性和效益性进行的独立性经济监督活动。环境审计的产生在于对政府和企业履行社会环境责任情况进行检查的需要,在于企业自我生存、发展,改善其社会公共关系和形象的需要,也在于政府机构执行环境法规、制定环境规划的需要。

环境审计作为20世纪70年代开始在西方发达国家兴起的一个新的审计领域,受到了国内外审计职业界的高度关注。从国际上看,两个最大的审计国际组织曾分别开会讨论,寻找针对环境审计的一致观点,进而寻求建立环境审计的基本准则。国际会计师联合会(IFAC)颁布了《审计职业与环境》;最高审计机关国际组织(INTOSAI)则在开罗会议上将环境审计作为两大议题之一,并发表了《开罗宣言》。西方各主要市场经济国家也普遍完善了环境法规,强化了环境审计制度。从国内情况看,环境审计研究自20世纪90年代开始引起社会瞩目。《审计研究》1993年第3期刊载了加拿大审计长丹尼斯的论文——《环境审计——九十年代的挑战》,此后又陆续刊载了多篇译著,为我国环境审计研究提供了宝贵资料;中国审计学会于1997年年初确定以环境审计为重点研究课题,组织福建、浙江、江西3省的审计学会以实施环境审计的经验和问题为基础撰写论文,并组织对此有研究的学者和专家,于当年6月在厦门市举办了环境审计研讨会;陈思维和陈正兴等分别出版了题为《环境审计》的著作,实务界和理论界人士撰写了大量论文,对环境审计的有关问题进行了研究和探索。

总的来说,上述关于环境审计的研究充分吸收了环境学、经济学、管理学、法学、医学、社会学、统计学、工程学等相关学科的研究成果,既有对基本理论问题的探讨,又有对实务经验的总结,涉及环境审计的各个方面,包括环境审计动因、理论基础、本质、职能、目标、假设、原则、准则、程序、方法、主体、对象等,取得了一定的成绩。但这些已有的研究缺乏系统性,并且偏重于对环境审计实务的解释,难以深入,对概念的界定有些不够清晰,因此研究基本上仍然处于探索阶段,还有大量的工作要做。例如,已有研究对审计主体在环境审计中各自应充当的角色、发挥的作用、如何有效地开展工作等很少进行讨论。因此,如何看待审计在整个环境管理体系中的地位、作用,如何更加有效地组织和开展环境审计,如何界定政府审计、内部审计和注册会计师审计在环境领域的作用,3种审计主体

如何具体运作环境审计等,是摆在广大审计实务工作者和审计科研人员面前的重要任务。

正是基于这种现状,我们需要在国内外已有环境审计研究成果的基础上,对环境管理体系中政府审计、内部审计和注册会计师审计的运行模式进行研究,以指导审计人员更好地承担起环境监督、鉴证、评价的职责,为实现社会发展与资源、环境相互协调发挥积极作用。

对于如何搞好环境审计研究,笔者在2004年就提出了环境审计研究应处理好的8大关系,目前看来仍然是环境审计研究的难点,需要持续重点解决:

(1) 必须处理好环境审计与相关学科的关系。环境审计是融合环境经济、环境管理、环境医学、环境法学、社会学、统计学和工程学等诸多学科的一门边缘学科。但是,它并不是这些学科的简单拼凑,也不是相关内容的简单相加。它是一门相对独立的学科,有自己的体系和特色。因此,我们可以认为环境审计研究是一种开放的研究。在研究过程中,必须用联系的观点来考虑问题,处理好环境审计与各相关学科之间的关系,并使它们充分融合。

(2) 必须处理好环境审计与常规审计的关系。环境审计运用了常规审计的基本理论,是对常规审计的一种继承;同时,它是在受托经济责任向环境责任扩展后形成的,是常规审计的进一步发展。常规审计中包含财务审计、合规性审计和绩效审计三部分;环境审计同样也包含这三部分。在研究中,必须处理好两者的关系:一是要挖掘常规审计与环境审计的相同之处,以资借鉴;二是要找出两者的区别,以突出环境审计特色。

(3) 必须处理好不同种类环境审计理论之间的关系。①环境审计按主体分为国家审计、民间审计和内部审计。它们各有特点,相互不可替代,因此不存在主导和从属的关系。当前,从我国的国情出发,应以国家审计为重点,逐步带动内部审计和民间审计的发展。②环境审计按内容和目标可分为财务审计、合规性审计和绩效审计。一方面,它们在对象、依据、目标、范围、报告内容和报告形式等方面都有不同;另一方面,它们之间又相互联系、相互促进,是环境审计目标在不同发展阶段的体现。当前,我国环境审计仍以合规性审计为主,应尽快发展绩效审计和财务审计。

(4) 必须处理好环境审计基本理论与应用理论的关系。环境审计理论一般可分为两个层次:一是环境审计基本理论,它的理论性强,可以间接指导和预测实务,包括环境审计目标、假设、原则、本质等;二是环境审计应用理论,它的实务性强,可以直接用于指导实践,包括环境审计准则、程序与方法等。环境审计基本理论与应用理论的划分是相对的,两者之间虽有密切联系的,但不能作界限分明的划分。基本理论可以指导应用理论的研究,应用理论也可以促进基本理论的发展。当前,我国学者主要进行的是应用理论的研究,而对于基本理论却涉及较少。因此,我们在研究应用理论的同时,必须注意对基本理论的探讨,使两者

相辅相成、相得益彰。

(5) 必须处理好环境审计理论各个要素之间的关系。首先,要确定环境审计理论体系中应包含的要素,并对各个要素的含义进行界定,这是环境审计研究的前提。对于究竟应包含哪些要素必须有一个统一、规范的衡量标准,以保证理论要素确定的全面性和合理性。其次,要确定各个理论要素之间的关系,这是环境审计研究中一个十分关键的问题。其中,确定研究起点是重中之重。实质上,上述过程就是构建环境审计理论结构的过程。也就是说,在对环境审计理论进行具体研究之前,必须构建一个全面、系统、合理、有效的环境审计理论结构。

(6) 必须处理好实证研究与规范研究之间的关系。一般认为,实证研究与实践的联系比较紧密,有利于发现实践中存在的问题,但其理论性不强,没有一定的理论高度,难以指导和预测实践;而规范研究,虽然具有较强的理论性,但其正确性难以验证。因此,我们应把规范研究的成果用实证研究进行检验,使规范研究逐步完善,并最大限度地发挥对实证研究的指导作用。也就是说,环境审计研究应采用规范和实证相结合的方法,使两者相互促进,互为补充。

(7) 必须处理好现实性与前瞻性之间的关系。在研究中,既要着眼于我国环境审计的发展现状和现实社会经济环境,又要考虑各种新思维、新观点对环境审计工作的冲击,考虑各种新举措、新变革对环境审计工作的影响。既立足现实又适应未来,把现实性和前瞻性有机地结合起来,才能完善和发展环境审计实践。

(8) 必须处理好中国特色与国际惯例之间的关系。环境问题的日益国际化,要求各国协调行动,以缩小各国环境审计工作的差异。因此,我国的环境审计工作应在立足于中国国情的基础上,实现与国际惯例接轨,这样才能有利于环境审计的对外交流,使我国的环境保护与国际同步。但是,各国社会经济制度、法律环境、道德观念以及审计人员素质等方面存在一定的差异,国外的情况未必完全适合我国,我国也有许多自己特殊的问题,因此创新精神是必需的。只有不断创新,环境审计才能逐步完善。这也决定了我国的环境审计研究必须适合中国国情,体现中国特色,以解决中国的实际问题。

所以,笔者认为,环境管理系统有宏观和微观两个层次。无论是宏观的还是微观的环境管理系统,都必须设有相应的监督、检查制度。环境审计就是这种监督检查的主要方面,政府审计、内部审计和注册会计师审计则是环境审计职责的重要承担者。因此,本研究侧重于将审计作为环境管理系统的—个组成部分来进行考察和探索。本研究借鉴西方环境经济学、环境管理学、环境会计与环境审计理论,结合我国环境保护和环境管理的实际,研究环境信息披露、环境管理的业绩评价和环境审计的基本理论,提出从宏观和微观两个层面构建环境审计体系,建立包括政府审计、内部审计、注册会计师审计在内的三位一体的环境审计理论框架,力图为我国环境会计与审计的开展提供全方位的理论支持。

基于以上分析,笔者尝试撰写了这本环境审计理论研究著作。本书的主要内容分为三大部分。第一部分是环境审计基本理论,第二部分是环境审计应用理论,第三部分是环境审计相关问题的探讨。笔者试图通过本书,一方面向读者介绍环境审计理论的基本问题及其研究现状,另一方面发表自己多年来研究环境审计理论的一些不成熟的看法,以便为环境审计理论研究作出一些贡献。本书采用规范研究和实证研究相结合的研究方法。首先从概念上、理论上探讨有关的基本问题,弄清道理。同时,利用实证研究的方法,从现实中分析规律,与规范研究结论相对照,评价理论的正确性。本书的目的是揭示审计人员进行环境审计、环境管理的必要性和可行性,总结国内外环境审计理论研究成果和实践经验,为我国政府审计、内部审计和注册会计师进行环境审计、环境管理实践提供理论指导。本书顺应了社会可持续发展对会计界提出的从自身职业角度参与环境管理的迫切要求,进一步拓展了传统审计的研究视野,从改善人类生存质量的高度关注环境审计理论与实务领域的一系列重大课题。这些研究不但有力地推动了审计学与相关学科的融合,大大丰富了传统审计的理论体系框架,而且有助于充分发挥审计在促进社会可持续发展中的功能和作用,提升会计职业界在社会经济结构中的地位和发展空间,因此具有重要的理论价值和深远的现实意义。

本书中的部分内容是笔者公开发表的课程和对环境审计研究的思考,初稿及修订稿也曾以多种方式在近10届研究生及各种形式的培训班中试用,获得了较好的评价。多位环境审计专家对本书的写作提出了很多有价值的建议,在此深表感谢。在书稿的文字录入和整理过程中,笔者的研究生们做了大量的工作,在此一并致谢。

本书中疏漏之处在所难免,恳请各位专家、学者和广大读者批评指正。

李雪

2016年12月

目 录

第一章 环境审计的产生背景与理论基础	1
第一节 环境审计的产生背景	1
第二节 环境审计的理论基础	6
思考题	18
参考文献	18
第二章 国内外环境审计研究情况述评	20
第一节 国内外环境审计研究情况综述	20
第二节 国内外环境审计研究情况评价	37
思考题	41
参考文献	41
第三章 环境审计的内涵	43
第一节 国内外关于环境审计定义的观点	43
第二节 环境审计的定义	48
第三节 环境审计的内容	54
思考题	58
参考文献	58
第四章 环境审计理论结构	59
第一节 环境审计理论结构概述	59
第二节 环境审计理论结构的基点选择	62
第三节 环境审计理论结构的构建	74
思考题	88
参考文献	88
第五章 环境审计目标	90
第一节 环境审计目标概述	90
第二节 关于环境审计目标的研究现状及评价	92

第三节	构建环境审计目标体系	97
第四节	环境审计目标的未来研究方向和建议	104
思考题	.....	105
参考文献	.....	105
第六章	环境审计假设	107
第一节	环境审计假设概述	107
第二节	环境审计假设的内容	109
思考题	.....	114
参考文献	.....	114
第七章	国内外环境审计的开展现状	115
第一节	国外环境审计开展现状及评价	115
第二节	国内环境审计开展现状及评价	133
第三节	国内外环境审计开展现状的差异及其原因	147
第四节	我国进一步开展环境审计的建议	151
思考题	.....	155
参考文献	.....	155
第八章	政府环境审计实务探讨	158
第一节	政府审计机构在环境管理体系中的作用	158
第二节	政府环境审计的重点	162
第三节	政府审计机关开展环境审计的形式	169
第四节	政府审计机关开展环境审计的程序与方法	174
第五节	政府审计机关开展环境审计结果的报告	182
第六节	政府环境审计的现状、问题和解决途径	187
思考题	.....	196
参考文献	.....	197
第九章	内部环境审计实务探讨	199
第一节	内部审计机构的地位和作用	199
第二节	内部环境审计的内容和实际开展	205
思考题	.....	218
参考文献	.....	218

第十章 注册会计师环境审计实务探讨	220
第一节 注册会计师审计组织在环境管理体系中的地位和作用.....	220
第二节 注册会计师审计组织环境审计的重点.....	228
第三节 注册会计师开展环境审计的形式.....	237
第四节 注册会计师开展环境审计的现状、困难和对策建议	246
思考题.....	251
参考文献.....	251
第十一章 环境审计的其他实务问题探讨	253
第一节 环境合规性审计实务问题探讨.....	253
第二节 环境财务审计实务问题探讨.....	255
第三节 环境绩效审计实务问题探讨.....	259
思考题.....	264
参考文献.....	265
第十二章 环境会计和环境审计的协调	266
第一节 环境会计概述.....	266
第二节 环境会计信息披露.....	280
第三节 环境会计与环境审计的协调.....	287
思考题.....	292
参考文献.....	292
第十三章 环境审计准则与环境审计立法	294
第一节 环境审计准则.....	294
第二节 环境审计立法.....	301
思考题.....	311
参考文献.....	312
第十四章 环境审计的合作与协调	313
第一节 审计部门与环保、司法、证券监管部门合作与协调.....	313
第二节 环境审计的国际协调.....	323
思考题.....	327
参考文献.....	328

第一章 环境审计的产生背景与理论基础

内容简介

本章首先介绍环境审计的产生背景,阐明人类与环境的关系以及环境问题的产生和演变,展现环境审计对于治理环境问题、维持人类可持续发展的重要意义。本章还将对环境审计的相关理论基础进行全面述评,阐明相关理论基础对环境审计研究的重要作用。

学习目的和要求

通过本章的学习,你应当能够:

- 了解环境审计的产生背景;
- 认识到环境审计的重要意义;
- 掌握环境审计的相关理论基础;
- 了解相关理论基础对于环境审计研究的重要意义;
- 能够在后续学习和研究中主动地联系和运用理论基础。

第一节 环境审计的产生背景

一、人类与环境的关系

环境是指影响人类生存和发展的多种天然的和经过人工改造的自然因素的总体,包括大气、海洋、土地、矿藏、森林、草原、野生生物、自然遗迹、人文遗迹、自然保护区、风景名胜、城市和乡村等,几乎包罗人类生存和发展的所有基本条件。^①人类同环境的关系可以概括为两个方面:

(1) 人类是环境的产物,环境构成人类生存和发展的基本条件。

(2) 人类又是环境的改造者。一方面,人类以自己的活动参与生态系统的物质循环和能量传递,改变其原有的稳定性,造成生态系统的失衡;另一方面,人类也通过社会性生产活动对环境进行改造和利用,使其更适合人类的可持续

^① 厉以宁,章铮,环境经济学[M],北京:中国计划出版社,1995.

发展。^①

人类同环境之间是相互作用、相互制约的关系。

二、环境问题的产生与演变

(一) 环境问题产生的原因

人类在经济再生产过程中,既要以“资源”的形式从自然界取得原料,又要把生产和生活的废料、废物排放到环境中去。为了维持人类生存环境系统的动态平衡,人类的经济活动和改造自然的活动必须不超过物质和能源吞吐能力的可持续极限(即由经济学家 Herman Daly 提出的“戴利原则”):“第一,对于可再生资源——土壤、水、森林、鱼——而言,可持续的使用率不能高于它们的再生率;第二,对于不可再生资源——矿物燃料、高等级矿藏、地下水——而言,可持续的使用率不能高于用以代替它们的可再生资源可持续的利用率;第三,对于污染而言,可持续的排放率不能高于污染物被循环利用、吸收或由环境无害分解的速率。”^②如果超过了“戴利原则”定义的极限,就会打破生态系统的正常平衡,一方面造成资源枯竭,另一方面使环境质量恶化。

(二) 环境问题的形式

随着人类社会生产和科学技术的迅猛发展,自然资源被大量不合理地利用,甚至造成了部分资源的逐渐枯竭和环境污染。尤其是自 18 世纪工业革命以来,人类社会进入工业时代,人们不仅耗费越来越多的自然资源,而且向自然界排放越来越多的废弃物,致使环境污染与资源破坏日趋严重,环境问题日益突出。进入 20 世纪,特别是第二次世界大战以后,伴随着石油、化工等重工业的迅速发展,各种环境污染达到了空前严重的程度。据联合国环境署的有关资料统计,有以下环境祸患正威胁着人类:

第一,土壤资源遭到破坏。已有 110 个国家的可耕地肥沃程度在降低,有的甚至成为不毛之地。另外,全球 15% 的土地面积已因人类活动而遭到不同程度地退化。全世界干旱地、半干旱地总面积为 16.5 亿公顷,其中近 70% 已中等程度荒漠化,这对未来的农业生产、对人们的身体健康和人们的日常生活造成了严重危害。

第二,气候变化与酸雨的出现。澳大利亚科学家的研究结果发现,由于受大气污染影响,全世界每天有近 8 000 人死亡,每年大约有 280 万人死于室内的空气污染,死亡原因主要是空气中含有过量的微粒,包括烟雾等。更为可怕的是,由于大气污染的存在,已引发了温室效应和酸雨等更具广泛性危害的后果。自

^① 陈思维. 环境审计[M]. 北京:经济管理出版社,1998.

^② 德内拉·梅多斯,乔根·兰德斯,丹尼斯·梅多斯. 增长的极限[M]. 北京:机械工业出版社,2006.

19世纪中叶以来,海平面上升的速度高于过去2000年的平均上升速度。在1901—2010年,全球平均海平面平均上升了0.19米。有关预测表明,如果按照最高温室气体浓度来预测,那么到2100年海平面将上升0.52~0.98米,到2200年将上升0.58~2.03米。显然,这将对沿海低洼地区和小岛屿国家的抗逆力和适应能力提出严峻考验。平均海平面的上升还可能加剧沿海地区极端高水位的上升趋势。^①

第三,生物的多样性在减少。最近400年来,受人为破坏自然环境的影响,地球上的物种灭绝速度在加快,如兽类在17世纪平均每5年灭绝1种,到20世纪每2年就灭绝1种,鸟类和哺乳动物从20世纪起平均每年灭绝1种。科学家预测,如不采取保护措施,地球上1/4的生物在未来20~30年里会有灭绝的危险,现在每年都有1万~2万个物种灭绝,预计在21世纪将有100多万种生物消失。考虑到生物资源提供了人类生存的基础,生物多样性的减少必将恶化人类生存环境,限制人类生存与发展的机会,甚至严重威胁人类的生存与发展。

第四,水体污染。随着全球工业化速度的加快,各国的水体特别是发展中国家的河流、湖泊、沼泽、水库、地下水、海洋等各种水体都受到了不同程度的污染。其中,对水质影响较大的污染物主要是城市垃圾、工业废水、油类污染、重金属污染、矿山废弃物与酸类污染、热污染、放射性污染、盐污染、磷污染、化工洗涤剂污染、战争与核污染等。

第五,森林、淡水、海洋等资源受到威胁。据统计,全世界现有森林面积只有36.25亿公顷,仅1980—1990年平均每年砍伐1680万公顷,相当于每年砍掉总量的0.5%。与森林资源相比,淡水资源的存量也不乐观。2000年,全球淡水用量从1985年的3900亿立方米增加到6000亿立方米,如今全世界已有100多个国家和地区的生活用水告急,10%的监测河流受到污染。另外,海洋资源也有其可持续产量,过度捕捞会造成渔业资源的枯竭。以南极洲为例,1904年,人们开始在南极捕鲸,人类总是先对某一类过度捕捞,然后再捕捞其他种类。迄今为止,蓝鲸的数量不到捕捞前存量的1%。^②

恩格斯在《劳动在从猿到人转变过程中的作用》一文中向世人告诫:“我们不要过分陶醉于我们对自然的胜利。对于每一次这样的胜利,自然界都报复了我们,每一步胜利,在第一次确实都取得了我们预期的效果,但是,在第二步和第三步却有了不同的、出乎预料的影响,常常把第一个结果又取消了。”^③今天看来,众多严重的环境问题的出现不仅验证了恩格斯的忠告,还提醒着我们:自然界的报复不仅可能阻碍人类的继续发展,更有可能抹杀人类已经取得的成果,从根本

① 联合国开发计划署. 2014年人类发展报告[R]. 2014.

② 刘长翠. 企业环境审计研究[M]. 北京:中国人民大学出版社,2005.

③ 恩格斯. 劳动在从猿到人转变过程中的作用[M]. 北京:人民出版社,1952.

上威胁人类的生存。环境问题已经成为人类社会一个值得重视的话题。

三、环境审计的产生与发展

(一) 人类环境意识的苏醒

随着经济的发展,环境问题日趋严重,但直至 20 世纪 60 年代,大多数人并未清晰地、完整地认识到环境问题的严重性。1962 年,美国海洋生物学家、环境保护运动的先驱蕾切尔·卡森所著《寂静的春天》使全世界的人们醒悟到保持一个充满生机的自然环境的复杂性和对人类的重要性。《寂静的春天》展示的是这样一个震撼人心的科学寓言:一个美丽而充满生机的美国中部城镇,由于一批携带杀虫剂的居民的到来,开始有了不祥的变化:神秘的疾病袭击了成群的小鸡,牛羊病倒和死亡,医生们则为病人中出现的新病感到困惑……没有了往日各种昆虫喧闹的鸣叫,没有了鸟儿,甚至小溪也失去了生命,因为所有的鱼已经死亡。被生命抛弃了的这些地方只有可怕的寂静……^①

卡森的科学精神,使无数读者突然意识到:这个想象中的悲剧可能会很容易地变成一个我们大家都将知道的活生生的现实。随着环境对人类生存的威胁日趋严重,卡森的思想赢得了胜利。人类几乎从来没有像今天这样重视环境问题,以至于无论是政治、经济、文化各领域,还是国家、企业、个人各层次,大家都在积极参与治理和保护环境,都在考虑自己所在的领域和所从事的职业应该如何为改善人类的生存环境作出贡献。审计界对环境审计问题的探讨,正是在这样的形势下兴起的。^②

(二) 环境审计在各阶段的发展

美国是最早开展环境审计的国家,其审计总署早在 1969 年就对水污染控制项目进行了审计。但是,环境审计的真正发展还是在 20 世纪 70 年代以后。1972 年,联合国环境规划署在斯德哥尔摩召开的人类环境会议上提出,环境问题是一个重要的社会经济问题,不能只用科学技术的方法去解决污染,还需要用经济、法律、行政等综合的方法和措施,从其与社会经济发展的联系中全面解决环境问题。应此要求,有的国家制定了一系列环境保护的法律,如美国 1970 年发布的《清洁空气法》、1972 年发布的《清洁水法》以及后来颁布的《资源保护和回收法》等。这些法律实施后,一些企业为了避免和减少因污染环境遭受的罚款损失,开展了由内部审计师进行的环境审计。从这时起,环境审计作为一种新的审计门类在实践中逐步兴起,并成为环境管理系统的基石。但当时的环境审计绝大多数都只在欧美发达国家的大型企业中开展,属于内部环境审计。

20 世纪 80 年代,企业内部审计师进行的环境审计有了发展,美国审计总署

① 蕾切尔·卡森. 寂静的春天[M]. 北京:科学出版社,1979.

② 陈正兴. 环境审计[M]. 北京:中国审计出版社,2001.

和加拿大审计署及其他一些国家的最高审计机关也根据议会的要求开展了环境审计。1981年,美国审计总署进行了对新泽西州含毒废料的审计,在审计报告中作出了“实施计划的基金使用不当”的结论。1987年,世界环境与发展委员会应联合国的要求提出了一份长达20万字的报告——《我们共同的未来》,提出了世界各国环境政策和发展的“可持续发展战略”,其最终目的是既满足当代人的需要,又不对后代人构成危害,也就是对各国从处理好当前需要与未来需要的关系上提出的要求。1989年,加拿大审计长丹尼斯·德萨特斯在国际内部审计师协会(IIA)全体大会上专门就环境审计作了发言,他说:“加拿大审计署被认为是环境审计的大本营。”在英国,环境审计被认为是在“资源稀缺的情况下解决问题的最好方法之一”。一些国际组织也对环境审计作出了规定,如国际商会(ICC)1989年公布了环境审计管理意见书,对环境审计的定义、目的、作用、组织和方法做了简述,联合国环境署工业与环境办公室也组织专家编制了废物审计简明手册,用于指导和推广环境审计。

进入20世纪90年代,西方各主要市场经济国家普遍完善了环境法规,强化了环境审计制度。1992年,最高审计机关国际组织第14届大会决定任命一个委员会探索最高审计机关在环境审计中的作用,并将环境审计列入第15届大会的主题。1993年,欧盟对其成员国提出了建立环境审计制度的要求。国际标准化组织为了配合世界各环保组织的工作,于1992年成立了“环境战略咨询组”,又于1993年10月成立了环境管理技术委员会,研究环境管理标准化工作,以规范企业和社会团体等所有组织的活动、产品和服务的环境行为,支持全球的环境保护工作,并制定了二三十个技术文件和标准,其中5个标准已进入国际标准草案,即ISO/DIS14000“环境管理系列国际标准”的5个文件。1995年9月,最高审计机关国际组织在埃及首都开罗召开第15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、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写成论文并在大会召开时进行讨论,会后还发布了《开罗宣言》,提出了政府审计应在环境保护中起的作用,以及政府环境审计所面临的问题。1996年,国际内部审计师协会在美国奥兰多举办全球性论坛会议,与会代表在展望21世纪的内部审计时,把环境审计列为重要议题,并发表了他们的研究成果——《内部审计师在环境审计中的作用》一文。1993—1999年,最高审计机关在环境审计方面变得积极起来,环境工作也逐步发展壮大,不仅表现为环境审计工作量的增加,而且工作水平也有很大提高。审计机关为环境审计配备了较大比例的审计资源,公布了更多的环境审计报告。从1996年开始,有些国家的审计机关将环境审计的方式从常规审计转向绩效审计,到了1999年,57%的审计机关进行了环境审计。从1997年开始,环境审计很少是单纯的常规审计,多数在环境审计中进行绩效审计或将常规审计与绩效审计相结合进行。环境审计涉及面较

广,经最高审计机关国际组织最后一次调查发现,环境审计主要涉及公共权力部门或机构的内部环境管理、清洁水、废物、自然和再生等领域。^①

第二节 环境审计的理论基础

环境审计的理论基础,是指环境审计据以产生、完善和发展的基础理论,或者说能用以解释和说明环境审计变化的状态和原因。一门学科的建立,有赖于成熟的、逻辑严密的理论基础作为前提。环境审计作为一门新兴的学科,其进一步发展尤其需要坚实的理论基础,否则整个环境审计的理论框架和实务方法就无从构建。环境审计的理论基础能够为环境审计的产生和发展奠定基础,为环境审计对象、目标等的确定提供依据,为环境审计程序、方法等实务问题的解决提供指导。基于对其重要性的考虑,明确环境审计的理论基础,具有十分重要的意义,不仅能够为我们清晰、准确地认识环境审计理论与实务中的诸多问题提供依据,还能够为环境审计的进一步发展奠定坚实的基础。

一、环境审计理论基础文献回顾

(一) 受托经济责任理论

环境审计是审计学的一个新兴领域,传统审计学的基础理论当然成为环境审计的理论基础,这里主要指受托经济责任理论。李雪、杨智慧(2004)认为,受托经济责任与审计的关系非常密切,它们之间是一种相互依存的关系。受托经济责任是一切经济关系的核心,古今中外的审计都是以经济责任为对象,只是经济责任的内涵因历史条件和国情的不同而有所区别。环境审计正是由于受托经济责任扩展到受托环境责任而产生的。环境审计就是为了确保受托环境责任的有效履行,由国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织依据环境审计准则对被审计单位受托环境责任履行的公允性、合法性和效益性进行的鉴证。^②

蔡春、陈晓媛(2006)指出,两权分离所形成的受托经济责任关系是审计产生和发展的根本前提,当受托经济责任的内容拓展到环境保护和环境管理方面时,就产生了环境审计。所谓受托经济责任,是指按照特定要求或原则经管受托经济资源并报告其经营状况的义务,这种要求反映的是以委托人为代表的社会需要,而社会需要的层次和水平是不断提高的,因而受托经济责任的内容自然呈现出不断扩展的趋势。当其扩展到环境保护和管理责任时,环境资源的所有者(如国家、社会公众)要求资源使用者(如企业)必须承担管理和使用好环境资源的职

① 蔡春,陈晓媛. 环境审计论[M]. 北京:中国时代经济出版社,2006.

② 李雪,杨智慧. 对环境审计定义的再认识[J]. 审计研究,2004(2):26-30.

责时,环境审计便应运而生。^①

受托经济责任理论揭示了环境审计产生的根本动因:当委托人要求受托人承担的受托经济责任拓展到受托环境责任时,委托人为确定这种受托环境责任履行的公允性、合法性和效益性,受托人为解除这种受托环境责任,就产生了对独立鉴证受托人的受托环境责任履行情况的需要,即环境审计。

受托经济责任理论也为确定环境审计的本质对象提供了理论依据:古今中外的审计都以受托经济责任为审计对象,当受托经济责任拓展到受托环境责任时就产生了环境审计,因而环境审计的本质对象就应该是受托环境责任。

受托经济责任理论还为确定环境审计的目标提供了理论依据:既然受托环境责任是环境审计的本质对象,那么受托环境责任的履行情况,包括受托环境责任履行的公允性、合法性和效益性自然就是环境审计的目标。汤姆·李教授认为:“要求人们的行为对他人负责是人类活动的一个共同特征,正是这一特征构成了从古到今审计功能之基础。在此意义上,审计正是作为强化受托经济责任过程之手段而被运用的。”弗林特教授更明确指出:“审计是确保受托经济责任有效履行的手段……是一种保证或落实受托经济责任的控制机制。”所有这些论述都将审计对象的受托经济责任履行过程或状况作为审计目标来看待。因此,作为环境审计对象的受托环境责任的履行状况也可以作为环境审计目标。

(二) 会计学理论

蔡春、陈晓媛(2006)认为,会计与审计是紧密相连的,会计系统生成的信息是审计对象的载体,审计可以增强会计信息的可靠程度,并且审计或审计技术也常常作为会计系统的一个组成部分。因此,会计理论作为会计实践的理论基础和技术基础,为审计的实施提供了可能。环境审计的本质仍然是审计,其对象仍然是基于传统会计学理论所提供的反映企业环境保护和管理责任的环境信息。会计学理论作为环境审计的理论基础,不仅为环境审计对象创造了条件,而且其本身的方法、技术也为环境资源的确认、计量和反映提供了技术基础。^②

(三) 可持续发展理论

1987年,世界环境与发展委员会应联合国的要求发表了署名《我们共同的未来》的报告,正式提出了人类应该走一条可持续发展的道路。1992年,联合国环境与发展大会制定并通过的《21世纪议程》中确立了可持续发展的战略框架。可持续发展强调社会经济的发展必须与资源开发利用和环境保护相协调;在满足当代人需要的同时,不能危及后代人的需要,更不能危及当代人或后代人生存的安全。可持续发展战略思想,符合经济、社会、环境和生态系统的内在联系和要求,其重要性在于它能深刻揭示“自然—社会—经济”复杂系统的运行机制。可持续发展理论主要包括以下内容:

^{①②} 蔡春,陈晓媛.环境审计论[M].北京:中国时代经济出版社,2006.