

# 从审计报告信息视角看环境审计实务

董中超(副教授)

(郑州航空工业管理学院会计学院, 郑州 450015)

**【摘要】** 本文以审计实务为侧重方向,通过整理归纳和分析研究审计署公布的全部涉及环境审计的审计报告,总结了这些审计报告的具体特征和我国环境审计实务取得的主要成果,列举了审计报告中反映出的政府审计机关环境审计实务存在的漏洞,并提出了相应的建议,以期进一步优化我国的环境审计体系。

**【关键词】** 环境审计; 环境保护; 审计报告

## 一、研究综述

由于我国在环境保护方面面临着严峻的问题,并且环境审计起步晚,在理论框架、实践模式上都存在着诸多不足。尤其在环境审计实务方面,我国更是远远落后于发达国家。

Mary F.Evans(2011)的研究讨论了环境审计对于企业遵守相关规定的长期性效果。我国的环境审计研究侧重于理论研究。严伟(2013)提出资源环境审计具有综合性、交叉性、专业性和复杂性,做好资源环境审计除了运用常规的合规性审计、财政财务审计和绩效审计方法,还需结合资源环境审计的内容采用不同的、多样性的专业方法,同时引进环保类专业人才充实审计队伍。顾正娣(2012)认为,我国江河湖泊综合治理环境审计与国外相比存在较大差距,仍有法律依据不明确、审计主体和审计内容过于单一、专业人员匮乏、统一组织协调不够等问题。加强江河湖泊综合治理环境审计应构建适合于我国的新型审计模式。吕慧萍(2013)指出,为充分发挥环境审计的建设性作用,在立法时应系统设计环境审计计划,科学设计环境审计目标,加强源头防治,切实履行环境审计的监督职责并实现其“免疫系统”的功能。沙珍珍等人(2013)从环境审计目标的角度切入研究,认为环境审计的终极目标是利益相关者环境利益最大化。刘旸(2013)提出,环境审计的本质是对受托环境责任履行情况的评价、监督和控制,其最终目标是经济和社会的可持续发展。我国应以政府环境审计、社会环境审计、内部环境审计三位一体共同发展,进一步完善环境审计的理论基础和实践制度。栾春玉(2013)研究发现,在建立健全环境审计体系的基础上,各地区应结合实际分类指导环境审计模式,以期发挥环境审计的服务职能,促进环境审计整体发展。徐建芳(2013)则指出,我国应增强对资源环境政策的关注,同时加大环境保护资金投入力度,完善审计信息

化建设,努力扩大资源环境审计的国际交流与合作,在全国范围内推广实行审计问责制。

还有些学者研究了上市公司环境审计情况。袁广达(2012)关注了注册会计师在上市公司环境审计中的角色,预见性地提出上市公司应承担环境责任,而注册会计师的环境审计鉴证业务则会成为由此催生的新业务。朱月萍(2013)则创新性地提出应建立环境审计约束和激励机制,鼓励上市公司积极进行环境审计。

综上,国内外学者都认识到了环境审计在当今时代的重要意义,并在相关领域的理论方面进行了研究。但是,对于环境审计的研究大都停留在理论上的审计模式和审计框架方面。因此,基于审计报告信息视角整理分析环境审计实务中存在的问题无疑是一种提高环境审计实务效率和效果的捷径,具有重要意义。

## 二、从审计报告看我国环境审计的特点

自2003年12月审计署发布第一号审计报告至2014年5月,审计署共发布179份审计报告。根据笔者对审计报告内容的统计,与环境审计有关的共有25份,涉及城市环境审计(如垃圾处理、供水供热等)、江河湖海水域污染保护、大型工程环境影响、农牧地区环境整治和保护、节能减排资源利用等几个方面,约占审计报告总数量的13.97%,并且自2006年之后年均都在3份以上。审计报告具体内容见表1。

通过对表1进行深入分析发现,我国的环境审计具有如下特点:

1. 环境审计的形式多数是与其他审计相结合。环境审计的对象是指政府和企事业单位的环境保护和治理的各个方面,它包括被审计单位或部门所处区域的基本环境保护和管理情况、相关管制资金的融资渠道和支出情况等。审计署审计报告中环境审计相关项目分类情况如表2所示。

**表 1 2003~2014 年环境审计相关审计报告列表**

年份	序号	审计报告
2004	第 3 号	部分城市基础设施国债项目建设效果的审计结果
	第 1 号(下)	重点流域水污染防治资金审计结果
2006	第 2 号	青藏铁路环境保护资金使用情况审计调查结果
	第 3 号	西部地区退牧还草项目审计调查结果
2007	第 3 号	天然林资源保护资金审计结果
	第 4 号	三峡水利枢纽工程审计结果
2009	第 5 号	渤海水污染防治审计结果
	第 6 号	41 户中央企业节能减排情况审计调查结果
	第 13 号	“三河三湖”水污染防治绩效审计调查结果
2010		汶川地震灾后恢复重建跟踪审计结果(第 1 号)
	第 3 号	西气东输二线工程西段跟踪审计结果
	第 4 号	金沙江向家坝水电站工程跟踪审计结果
2011	第 5 号	103 个县农村饮水安全工作审计调查结果
		汶川地震灾后恢复重建跟踪审计结果(第 3 号)
	第 6 号	10 省区市部分机场建设情况审计调查结果
2012	第 11 号	20 个省有关企业节能减排情况审计调查结果
	第 36 号	黄河流域水污染防治与水资源保护专项资金审计调查结果
	第 37 号	9 个省市 2010 年度城镇污水垃圾处理专项资金审计结果
2013	第 38 号	20 个省有关企业节能减排审计调查整改结果
	第 4 号	玉树地震灾后恢复重建 2011 年跟踪审计结果
	第 7 号	24 个市县 2009~2010 年土地管理及土地资金审计结果
2014	第 29 号	关于环保领域 34 个利用国外贷款项目绩效情况的审计结果
	第 16 号	10 个省 1 139 个节能减排项目审计结果
	第 23 号	长江三峡工程竣工财务决算草案审计结果
	第 25 号	5 044 个能源节约利用、可再生能源和资源综合利用项目审计结果

对审计署发布的审计报告进行整理发现,在所有涉及环境审计的审计公告中,资金审计类审计项目有 6 个,占 24%;项目审计类审计项目有 5 个,占 25%;工程审计类审计项目有 6 个,占 24%;灾后重建审计类审计项目有 3 个,占 12%;专项的环境审计有 6 个,占 24%。由此我们可以看出,我国的环境审计中,专项的环境审计仅仅占约四分之一,且集中在 2009 年、2010 年、2011 年这三年间,而更多的环境审计则是嵌入在对资金、工程、项目等的审计调查之中。

2. 环境审计项目的确定依据较为模糊。本文对前述 25 个与环境审计相关的审计公告中审计依据的描述进行了统计分析,发现各个审计项目的审计依据不尽相同,具体如表 3 所示。

通过表 3 可以看到,有 18 个与环境审计相关审计项

**表 2 审计报告题目关键词分类汇总**

类型	审计报告号	审计报告题目关键词
资金 审计	2006 年 1 号(下) 2006 年 2 号 2007 年 3 号 2011 年 36 号 2011 年 37 号 2012 年 7 号	重点流域水污染防治资金 青藏铁路环境保护资金 天然林资源保护工程资金 黄河流域水污染防治与水资源保护专项资金 9 个省市 2010 年度城镇污水垃圾处理专项资金 24 个市县 2009 年至 2010 年土地管理及土地资金
	2004 年 3 号 2006 年 3 号 2012 年 29 号 2013 年 16 号 2013 年 25 号	部分城市基础设施国债项目 西部地区退牧还草项目 关于环保领域 34 个利用国外贷款项目 10 个省 1 139 个节能减排项目 5 044 个能源节约利用、可再生能源和资源综合利用项目
工程 审计	2007 年 4 号 2010 年 3 号 2010 年 4 号 2011 年 6 号 2013 年 23 号	三峡水利枢纽工程 西气东输二线工程西段 金沙江向家坝水电站工程 10 省区市部分机场 长江三峡工程
	汶川(第 1 号) 汶川(第 3 号) 2012 年 4 号	汶川地震灾后恢复重建 76 个重点项目 汶川地震灾后恢复重建 玉树地震灾后恢复重建
环境 审计	2009 年 5 号 2009 年 6 号 2009 年 13 号 2010 年 5 号 2011 年 11 号 2011 年 38 号	渤海水污染防治 41 户中央企业节能减排情况 “三河三湖”水污染防治 103 个县农村饮水安全工作 20 个省有关企业节能减排情况 20 个省有关企业节能减排情况的整改

**表 3 环境审计相关项目的审计依据**

审计项目确定依据	审计报告数量	审计报告名称
根据《审计法》的规定	18	2012 年第 29 号公告:关于环保领域 34 个利用国外贷款项目绩效情况的审计结果等
根据全国人大财经委员会关于三峡工程竣工验收的相关要求和国务院的部署	1	2013 年第 23 号公告:长江三峡工程竣工财务决算草案审计结果
根据《汶川地震灾后恢复重建条例》、《汶川地震灾后恢复重建总体规划》和《审计署关于汶川地震灾后恢复重建审计工作安排意见》有关规定	2	①汶川地震灾后恢复重建跟踪审计结果(第 1 号)(二〇〇九年九月十四日公告) ②汶川地震灾后恢复重建跟踪审计结果(第 3 号)(二〇一〇年七月三十日公告)
—	4	①2004 年第 3 号:部分城市基础设施国债项目建设效果的审计结果 ②2009 年第 5 号:渤海水污染防治审计结果 ③2009 年第 6 号:41 户中央企业节能减排情况审计调查结果 ④2012 年第 7 号:24 个市县 2009 年至 2010 年土地管理及土地资金审计结果

目根据《审计法》的规定进行立项,占总数的72%;有1个项目根据全国人大财经委员会关于三峡工程竣工验收的相关要求和国务院的部署进行审计立项;有2个项目根据《汶川地震灾后恢复重建条例》、《汶川地震灾后恢复重建总体规划》和《审计署关于汶川地震灾后恢复重建审计工作安排意见》等进行审计立项;另有4个审计项目的审计公告中没有交代审计项目的立项依据,占总数的16%。由此可以看出,在实务中,我国缺乏与环境审计项目相关的审计评价依据,顶层文件的模糊和滞后制约了环境审计的发展和实施。

3. 环境审计相关审计报告的形式和内容并不固定。对环境审计相关审计报告进行仔细分析后发现,环境审计相关审计报告的形式主要包括三部分,即:审计项目的基本情况、审计中发现的问题和建议、被审计单位审计整改落实情况。审计公告的格式并不固定,随着不同审计项目的特点可以自由组合,且在较特殊的审计项目中加入特定情况下的内容。如2006年第2号审计报告,由于青藏铁路项目的特殊性,审计报告单独对其审计调查评价依据进行了介绍。

从内容上来看,环境审计重点关注资金、政策、管理、项目四个方面的内容:一是资源开发利用、环境治理保护资金筹集、分配、管理、使用的真实性、合法性、效益性;二是资源环境政策法规、制度的科学性、健全性及执行的有效性;三是政府及其相关部门履行服务、管理、监督责任及实施各项管理措施的情况及其成效;四是资源环境工程项目建设、管理、运营及其效益情况。

(1)资金审计类。关于资金审计类环境审计的基本情况和审计发现的问题,具体情况见表4。在审计公告中,明确交代了每一个环境保护项目资金的来源,绝大多数以中央政府和地方政府财政性专项资金为主,也包括国内银行贷款和企业自筹。通过该表我们可以看到,在资金审计类环境审计中,审计内容其实不仅仅包含资金的征收管理使用情况,还包括项目的建设管理情况、建成项目的实际效果、工程对周边环境造成的影响甚至是相关企业的职工安置问题。

实际上单独对资金进行审计是毫无意义的,资金的使用效率、效果直接与上述其他问题紧密相关。单独审计资金无法看到问题的本质,也无法提出切实有效的审计建议,造成审计失败。

(2)项目审计类。项目审计类的审计报告一共有5个,都包括项目的资金投入、项目数量列示、项目成果概括等内容,并大致介绍一些项目的建设情况和建成运营效果。在审计问题部分,常常涉及以下几个问题:项目前期工作、项目建设进度、项目建成运营效果、项目资金违规情况。以项目建设的过程为主线进行审计,整体上比较全面和完整。项目的建设质量很大程度上决定了项目投入使

表4 资金审计类环境审计报告具体内容

审计报告	基本情况	审计发现的问题
2006年第1号(下)	一、主要污染物排放总量降低 二、污水处理厂建设加快,污水处理能力有所提高	一、项目建设总体进展慢,影响效益的发挥 二、部分已建成项目运行效益不高 三、违规使用23.68亿元水污染防治资金
2006年第2号	一、青藏铁路建设面临的环境问题 二、国家为青藏铁路投资资金情况	一、关于环境保护投资的落实情况 二、关于环境保护措施落实情况(动物、植物、冻土、湿地、污染防治、环保监督和宣传)
2007年第3号	一、落实责任,加强管理,资金使用逐步规范 二、公益林建设任务和森林资源管护责任基本得到落实 三、森林采伐限额指标得到有效控制 四、完成森工企业富余职工的安置	一、天保工程部分资金使用违规,效益不高 二、森工企业负担重(债务、税收) 三、森林资源安全受到威胁
2011年第36号	一、介绍国家的资金投入 二、污染防治项目全面实施 三、水土保持工作积极推进 四、黄河干流水质整体好转,水资源统一调度得到加强	一、资金征收管理使用问题 二、完工项目污水处理能力问题 三、资金缺口影响治理任务的完成 四、建设项目的违规行为
2011年第37号	一、资金投入 二、项目建设管理 三、提高污水垃圾处理能力	一、重复申报和滞留闲置污水垃圾处理资金 二、污水处理费征收和上缴不合规 三、污水处理费的挪用 四、项目进度慢
2012年第7号	与环境审计无关	3.17亿元土地资金被用于湖泊生态建设湿地修复

用后的价值,项目建设中和建成运营后的管理状况对生态环境和资金流动的影响亦不可小觑,对它们的审计对于环境审计起铺垫作用。

(3)工程审计、灾后重建类。在工程审计类和灾后重建审计类的审计公告中,往往只有部分问题涉及环境审计。对这些相关的审计报告进行整理后发现,在工程审计类的审计报告中,工程对环境的影响得到了充分的关注。工程对周边环境的影响可能是噪声、施工废料、垃圾污水、过度砍伐、水土流失等,我们的审计报告中都对其管治情况进行了介绍。对于长江三峡工程,审计报告中还介绍了移民的生活环境状况,环境审计已经成为工程审计的一个重要组成部分。在灾后重建审计中,主要关注重建项目的环境评价通过情况,以及是否按照要求建设环保设施情况。

表5 环境审计报告具体内容

审计报告	基本情况	审计发现的问题	特点
2009年第5号	一、国家有关部门、市政府对污染治理工作的重视 二、企业的节能减排工作	一、水污染防治措施落实不到位 二、海域监管粗放 三、部分资金征管使用不规范	关注了区域的监管
2009年第6号	一、建立健全企业节能减排机构、管理制度,加大资金投入等情况 二、提前完成节能目标	一、部分节能减排措施未完全落实 二、部分企业固体废物处置不当 三、部分政府部门监管不到位	关注了政府部门的监管
2009年第13号	“三河三湖”水质改善效果	一、相关政策措施不够完善 二、部分水污染防治工作尚未完全落实到位 三、部分水污染防治资金使用和管理不规范	
2010年第5号	饮水安全工作对农村带来的改善(社会和谐、生活条件改善、促进经济发展、加强民族团结)	一、计划不符合实际,资金分配不科学 二、资金不到位 三、部分饮水安全工程管理工作落实不到位 四、饮水安全工作机制和制度不完善 五、资金下拨不及时,未按计划使用	强调了计划与实际的差距
2011年第11号	一、中央及地方财政加大资金投入 二、国家有关部门和地方政府的措施 三、企业加强节能技改	一、重复申报、虚假申报、挤占、挪用专项资金 二、违规建设项目 三、未淘汰的落后产能 四、违规使用土地 五、违规享受收费优惠政策	淘汰落后产能
2011年第38号	对2011年第11号公告的整改情况审计		

(4)单独环境审计。从专门的单独环境审计公告中可以看出,中央和地方政府在环境保护、治理污染、节能减排等方面的具体政策措施不够完善,一个区域的环境保护规章制度建设直接指导和影响着该区域内环境保护项目的建设和发展,因此进行审计时对这个方面的关注,为提高审计效率和降低审计风险打下一定的基础。在环境审计中发现的问题主要包括环保相关制度不完善、措施的落实不完全、监管不到位,资金的申请、下拨、使用、管理等存在问题。

此外,在所有的审计公告中,都对其后续整改措施和结果进行了介绍,尤其是2011年第38号公告用一整篇的篇幅对2011年第11号公告的整改情况进行了报告,由此可见我国环境审计的延续性。它包括违规资金的追回,不科学分配资金的再分配,承担刑事责任的相关人员的查处,违规项目手续的补办,对项目不合理计划的修正,或者是法律规章制度的完善。对这些整改措施的关注可以

敦促相关部门或企事业单位快速解决问题,及时发现并处理企业的发展隐患,为其可持续发展的长远目标铺好路。审计报告也可以结合已知的整改成效提出更加有针对性的审计建议。

### 三、我国环境审计实务中存在的问题

通过研究环境审计相关公告,可以总结出目前我国环境审计实务中存在的以下四个方面的问题。

1. 环境审计法规体系不完善,审计依据不明确。虽然环境审计的开展促进了各地区环境审计法律规章制度的健全,但毕竟它只是查漏补缺、不成体系的。目前我国的环境保护体制比发达国家落后很多,需要从根本上进行建设和完善。通过这种方式来最高效地提高我国环境治理和保护的整体水平,最大化降低环保成本,让广大群众受益。目前我国法律和制度对环境审计的审计范围和审计程序规定得较模糊,对具体问题的责任归属也不甚明了,这无疑对审计工作的开展造成很大障碍和增加了附加成本,在不同的审计环境下解决问题时也滋生很多复杂状况,不利于环境审计的价值体现。

2. 审计切入时点上缺少事前审计和事中审计。从上述分析可以看出,环境审计多以事后审计为主,穿插少数事中审计,而这种状况的弊端是显而易见的。事后审计不易发现环境保护项目在设计规划、申请报批时发生的错误,更无法将损失遏制在源头,并易造成数额巨大、不可挽回的资金亏失。同时,事中审计的缺乏也增加了过程控制的难度。在项目建设过程中的管理无法得到有效的监督,增加了项目资金不必要流失的风险。

3. 审计评价方法上缺少对一线人员的调查访问。审计公告中对审计项目的评价多关注其目标能效,而甚少调查评估区域内一线群众的直观感受。这一缺乏不利于评价项目对环境造成的实际影响。项目辐射区域的群众才是项目的最终受益者,询问他们的切身体会必然有利于准确鉴定项目的成败。鉴证和评价过程中,多采用经过整合处理的数据,这样做虽然可以大体上维持审计活动的进行,但同时也产生了一定的审计风险。

4. 审计方式上缺少绩效考核。在环境审计的审计公告中,鲜有绩效审计的方式出现,多以合法合规性审计为主。但是在环境保护建设项目中,大部分资金的来源是中央和地方财政拨款,资金的高效使用关乎每一个公民的利益。而绩效考核对评价项目管理效率及资金利用效率有着关键作用。缺少绩效考核,不利于敦促项目单位提高整体工作水平和资金的投资回报率。在上述审计公告中,我们仅可以看到2009年第13号审计报告“三湖三河”水污染防治绩效审计是重点关注了绩效考核。其审计结果涉及了政策措施、工作落实和资金管理,较完整地总结出了该项目中存在的问题。但是仅此一个公告涉及绩效审计,数量实在太少。

#### 四、对我国环境审计实务的建议

1. 建立健全环境审计的法律体系和制度。法律的制定要明确岗位责任归属,尽量具体地将事物明确到组织和个人,如此便增加了项目单位违规的风险,为项目的高效建设提供多一重保障。制度的制定也应清晰化、流程化,用以规范目前混杂无章的环境审计范围和审计过程。制度越明确,越健全,审计人员在执行审计任务的过程中目标性越强,效果越显著。

健全体制是从根本上提高我国整体环境审计水平的基石,需要相关部门内专业人员的齐心协力和国家政策的大力支持。加强从深度和广度双方面的针对我国国情的环境审计理论知识体系的研究,在理论完善的同时落实在法律和制度的制定上。积极学习西方先进的环境审计法律规章体系建设、项目流程管理、具体行业审计技术的方式方法,结合国情探索符合我国特殊环境的新路子。在制定规则时既要考虑整体规范性又必须兼顾地方的特殊性,包括地方区域的经济状况、信息化状况等,灵活而不失原则。环境审计法律规章的制定还要全面考虑涉猎行业部门种类的多样性,并对每个行业明确标准,结合不同行业的发展状况综合考虑标准的制定范围和限定力度,努力做到全面和科学。

2. 加强事前审计和事中审计。事前审计和事中审计能够及时发现环境项目中存在的问题,将损失最小化。同时,事前审计和事中审计能够充分发挥环境审计的服务和指导职能,辅助项目单位的建设全过程做到规范和有序。此外,事前审计和事中审计也可增强项目单位的责任意识,让他们明白环境保护项目与其集体组织和个人的长远经济利益和长久生存大计的密切关联,从根本上提高国家环境保护的效率和效果。要想加强事前审计和事中审计就需要增加一个审计团队,审计方案也需要作出相应的适应性变化,进行跟踪审计。具体的操作方式需要根据项目本身的特点来决定,尽量做到岗位职责分明,提高工作质量。但我们不得不考虑由于跟踪审计而带来的环境保护成本的增加问题,这就需要结合制度的约束和企业自身需求来综合考量。

3. 增加对基层和一线人员的调查访问。项目辐射区域的群众才是项目的最终受益者,询问他们的切身体会有助于准确鉴定项目的成败。通过这种方式也可以有效地捕捉到审计人员无法感知和影响。调查的方式可以有很多种,如网上投票、设置意见箱、选取有代表性的人员开座谈会等。尽量缩减信息传递层级和传递时间,提高信息准确度和传递效率,确保大多数建设性的意见和真实的感受能够得到利用。如此一来,整改措施和审计建议必将更加有针对性,更贴近民意。例如,在审计中国

长江三峡集团公司的移民专项资金时,若能够选择性地深入移民家庭进行调查,则能够较大幅度地降低审计风险。在环境审计方法和流程上,国家应制定不同项目的不同硬性审计过程来使环境审计在整体上做到规范有效。

4. 逐步向绩效审计转型。环境审计向绩效审计方向转型是一个比较理想的发展趋势。绩效审计可以准确评价项目或措施的具体落实工作,一定程度上监督了项目单位的工作进度和各个方面的管理控制,为进一步确保环境保护项目的有效运行提供保障。

绩效审计对审计团队建设和审计人员综合素质的要求相较于之前的审计方式更上升了一个台阶,因此这个过程应该是循序渐进、稳步发展的,不能急于求成。环境审计的转型需要全体审计组织和人员的共同努力,一步一步踏上新的台阶。

5. 政府审计机关应发挥环境审计的带头作用。在全国范围内,环境审计都处于起步阶段,以政府审计机关环境审计为主,因此政府审计机关应在这方面起到领导带头作用。在环境审计的各个方面为企事业单位作出表率,并在审计报告等大家易获取的信息渠道中体现出来,做到审计信息披露的真实和及时。另外,在审计公告中表明环境审计的积极意义和对被审计地区带来的正面影响,以此刷新企事业单位对环境审计的更高层次认识。

#### 主要参考文献

Mary F. Evans. Do environmental audits improve long-term compliance? Evidence from manufacturing facilities in Michigan[J].Original Article,2011(40).

严伟.资源环境审计方法研究综述[J].财经视线,2013(18).

顾正娣.深化环境审计 推进江河湖泊综合治理[J].学术论坛,2012(10).

张永祥.推进审计转型升级 服务全面深化改革[J].审计月刊,2014(7).

栾春玉.环境审计的框架重塑和演进方向分析[J].商业时代,2013(17).

易晓,金正杰,马晓强.大城市生活污水处理资金绩效审计案例探析[J].审计月刊,2014(6).

袁广达.注册会计师环境审计鉴证地位的理性分析[J].经济与管理研究,2012(11).

沙珍珍.基于利益相关者理论的环境审计目标研究[J].财会月刊,2013(1).

【基金项目】国家社会科学基金项目(项目编号:13BJY019);河南省教育厅项目(项目编号:14B790027);郑州航空工业管理学院青年基金项目(项目编号:2013011002)