

政府环境绩效审计研究综述

卞兴忠

(沈阳环境科学研究院, 辽宁 沈阳 110016)

摘要: 为了对政府环境绩效审计的有关理论问题有一个系统深入的认识,促进环境绩效审计工作的发展,文章对政府环境绩效审计方式尤其是评价指标体系等方面的国内外研究进展进行了综述,对审计的核心内容、主要方法和实现途径进行了探讨,期望为我国环境绩效审计工作指标体系、核心内容、主要方法和实现途径等工作的开展提供借鉴作用。

关键词: 环境保护; 绩效; 审计; 指标体系

中图分类号: X32

文献标志码: A

Review of Government's Environmental Performance Auditing

Bian Xingzhong

(Shenyang Academy of Environmental Sciences, Shenyang 110016, China)

Abstract: In this paper, development of the studies at home and abroad of the government's environmental performance auditing modes, especially the assessment indicator system, is reviewed for having a systematical understanding of the theories relevant to the government's environmental performance auditing and promoting the development accordingly. Moreover, the core content, main methods and implementation ways of the auditing are discussed, providing a reference for development of the indicator system, the core content, the main methods and the implementation ways of the environmental performance auditing in China.

Keywords: Environmental Protection; Performance; Auditing; Indicator System

CLC number: X32

近年来,随着经济和社会的快速发展,环境保护的问题越发突出,为了保证工业生产、人们日常工作与生活的活动和环境资源的利用是永续的、环境友好的^[1],开展全面、系统的环境审计是加强环境管理的重要手段,环境绩效审计在环境管理过程中起着至关重要的作用,政府在其领域内有着特殊的责任,政府环境绩效审计是环境审计未来的发展方向。

1 政府环境绩效审计的定义

20世纪60年代提出了关于环境审计的概念,世界各个国家对其定义尚不统一。

关于环境审计的定义,美国内部审计师协会、美国国家环保局(USEPA)、国际内部审计师协会、最高审计机关国际组织、国际商会、国际

标准化组织在ISO14001中基本取得共识,认为环境审计是由会计师事务所或其他法定机构对适用于环境要求的相关业务经营及活动所进行的定期的、系统的、有证据的、客观的检查^[2]。

亚洲审计组织环境审计委员会(ASOSAI)认为政府环境审计是由国家最高审计机关对政府及企业事业单位等被审计单位进行监督、鉴定和评价其环境管理行为的真实性、合法性和效益性的过程。国际化标准组织在《ISO14011》认为政府环境审计是连续的对一个组织的环境管理系统进行监控、获取客观的证据并进行评价的过程。

目前,我国对环境绩效审计,特别是政府环境绩效审计的研究刚处于探索阶段,有关于政府环境绩效审计的定义尚不明确,学术界还未形成统一的说法。综合国内学者们的观点,大致可

收稿日期: 2014-11-04

作者简介: 卞兴忠(1956-),男,高级工程师。研究方向: 环境影响评价。

分为3类:

第一类,对环境经济活动的审计。这类观点的学者^[3]将政府环境绩效审计定义为:审计机构按照国家有关的标准,对政府的环境活动从经济角度开展检查,对其环境活动中资源开发利用、环境污染控制、资源循环状况和潜力的合理性、有效性,并对其效果、效率提出意见的审计活动。

第二类,对环境管理活动的审计。这类观点的学者^[4]将政府环境绩效审计定义为:由第三方的审计机构或人员对政府的环境活动从环境管理的角度进行综合评价,对照国家有关标准评定其环境管理的现状和潜力,提出促进其改善环境管理、提高环境管理绩效建议的一种审计活动。

第三类,对环境经济活动和环境管理活动的审计。这类观点的学者^[5]将政府环境绩效审计定义为:由第三方审计机构或人员对政府的环境管理活动以及在经济活动中产生的环境问题和环境责任,以经济性、效率性、效果性为标准,进行监督、评价和鉴证,以确保政府环境保护职责全面有效履行的行为。

上述定义均有独到之处却又缺乏经验和权威性,因为目前我国对环境审计的研究,特别是政府环境绩效审计的研究,缺乏实践与理论基础,但是越来越多的经验和研究表明政府环境绩效审计的重点放在环境管理审计的同时也要考虑经济评估,这样才能够确保审计的合理性和有效性。

2 政府环境绩效审计研究进程

2.1 政府环境绩效审计的内容

审计的内容就是对审计对象进行具体的描述和细化。

2001年初,最高审计机关国际组织(INTOSAI)所属的环境审计工作小组(WGEA)向各成员印发了《从环境视角进行审计活动的指南》^[6],该《指南》的第二部分对政府环境绩效审计的内容进行了重点阐述,主要包括:政府环境执法审计;环境项目经济效益审计;环境影响审计;环

境管理体系审计;对环境政策和项目的计划及规划进行审计。目前,环境审计已经纳入到INTOSAI的常规性审计工作中。由于环境问题从本质上是跨国界的,因此INTOSAI通过审计各国是否履行了国际环境公约和承诺从而推动国际间的环境合作,同时INTOSAI为审计提供《指南》以指导各国实施环境审计工作^[7]。

在美国,公众希望联邦政府能不断地完善公共福利,那么政府必须保持环境的可持续发展,才能保证公众所生存环境的品质。多数联邦机构将环境的可持续发展作为他们的战略目标。通过联邦环境执行办公室每2年向总统提交年度绩效和会计报告或者通过提交环境报告汇报他们环境绩效^[8]。美国实施的相关法律对于推动政府环境绩效的考核起到了重要的作用。国家环境政策法案的实施是为了通过强制机构确认并面对其行为的环境后果、将政府决策公布于公众的监督从而达到改善环境结果的目的^[9]。美国自1993年颁布了政府绩效与结果法案以来,美国政府意识到了可计量目标的重要性,因为可计量目标不仅能改善政府的效率,同时还能提高公众对政府管理的信任^[10]。多年来,对于联邦机构来讲,度量和报告环境目标的进展情况是很大的挑战,尤其是为了验证预算的执行度及说明未来资金需求,确认环境目标的成功实现总是有很大的压力。而国家绩效评估与结果法案的出现,提高了公众的认识,即联邦机构不仅应负责其所管理的项目,而且应确保管理的成功性。也就是说,公众想看到政府不仅知道它正在做什么,而且还要做好以完成目标^[11]。通常地,美国政府环境绩效审计主要包括以下几个方面的内容:一是对土地经营项目从经济、效率和效果上进行评价;二是对环境能源政策的合理性和有效性进行评价;三是对污染治理项目的资金和效果进行评价;四是对排放污染物处理处置的合理性、安全性和有效性进行评价;五是对涉及全球性和跨国性的环境问题进行评价,以确定美国国际协调战略的有效性^[12]。

经济合作与发展组织(OECD)对欧盟成员

国的环境绩效都会定期进行审核并提出完善建议,例如对于荷兰的环境绩效评估,给出了如下的总结及建议:根据决策落实环境规划和目标;加强机构整合,确保可持续发展体制融入各级政府(中央政府、省政府、地方政府)、各重点行业,尤其是能源、农业和交通;完善市场手段,通过推行简单有效的交易费并开展成本-效益分析,进一步推广环境税收体系^[13]。英国对于采纳欧盟生态管理有其自身的框架,同时对地方各级政府都有着相应的审计体系以及更广泛的环境措施^[14]。

通过欧美的政府环境绩效策略可以看出,政府可以利用环境审计测试并改善他们自身的环境管理,设计更好的环境政策并对公众关注的具体环境管理问题进行响应和解决^[15]。

目前,国内环境整治的现状是机构多、相关方多、环境问题复杂^[16]。虽然中国政府的环境管理体系正在迅速地变革,通过法律体制不断加强对环境及资源的控制管理,对环境治理更加强调有效性、可计量性及合法性^[17],中国上层政府的环境绩效强烈并直观地影响到下级政府的环境投入,公众施予的压力能够刺激下级政府完善其执行环境法和提供环境服务的努力^[18]。中国政府环境绩效考核还刚刚起步,加强中国环保部对各级地方政府中的环保管理部门的监管能力,加大投入使地方领导者在环境绩效方面不仅对上级政府更加负责,而且对当地群众也要更加负责^[19]。政府环境绩效管理的基本模式包括四个要素,绩效规划、实施、评估以及完善。根据中国政府环境绩效审计现状和目前存在的问题,建议从加强基础理论的研究、提高政府领导者对环境绩效管理的认识、加强政策指导并建立及完善法律法规体系、积极实践国外的先进经验等方面入手^[20]。

综合我国众多学者^[21-22]的研究成果,主要分为下面几个方面的内容:

(1) 政策性审计。主要是对政府的环境政策,对于环境经济政策、行政监督的执行情况进行评价,评价的两项准则是:一是可操作性,即是否能够实现预期的目标;二是在保证实施效果

的前提下,运行经费的最小化。

(2) 系统性审计。主要是审查制定的政府环境管理系统是否符合国家大政方针,对政策制定的合规性、适用性和有效性等审计。通过审计确保制定的政策是高效的、经济的与现有的法律一致,这样可以有效的降低环境风险。

(3) 资金审计。主要是对国家拨付给各级政府 and 部门的环保资金在真实性、合规性及资金拨付的过程、使用效果进行审计,评价其是否发挥了应有的作用。

(4) 项目绩效审计。主要进行项目效益审计,项目目标实现情况审计,按照项目的不同阶段分步骤进行审计,达到以最小成本实现最大效益的目的。

2.2 关于政府环境绩效审计的方法

国外政府进行环境绩效审计时所采用的技术和方法是多种多样的。如:英国开发了一系列适合绩效审计的特殊方法,如:问题解析法、碰头会法、绘制结构图等。德国对环境绩效审计也采用了多种形式,有项目审计、抽样审计、定向审计、横向审计、重点审计与措施审计等。瑞典国家审计署采用了3种绩效审计方法,分别为目标控制方法、实现法、系统控制法。美国的环境绩效审计方法分为数据收集和数据分析两种方法。其中,资料收集方法包括了调查、采访、观察和查阅档案等;数据分析方法包括信息比较分析、成本收益、统计的定性分析与定量分析、回归分析等^[23]。总之,国外对环境绩效审计已经基本成形,并在实践中不断成熟。

目前,我国对政府环境绩效审计的研究尚处在起步阶段。综合我国部分学者的研究成果,大致将政府环境绩效审计的方法分为两大方面:

2.2.1 政府环境绩效审计的一般方法 具体的常规审计方法有:①面谈法;②实验法;③文件检查法;④直接观察法;⑤调查法。

2.2.2 政府环境绩效审计的特殊方法 ①模糊综合评价法:根据模糊数学的隶属度理论把定性评价转化为定量评价。②因子分析法:根据相关性大小把原始变量进行分组,并利用相关数据对因

子分析法的可行性进行实践分析,快速、全面、准确地得出政府环境绩效审计的评价结果^[24]。③德尔菲法:也称为专家意见征询法;④层次分析法:它是一种决策思维的方法,利用综合AHP(Analytic Hierarchy process)和DEA(Data Envelopment Analysis)方法,对政府的环境保护工作效率进行评价,构建政府环境保护工作效率的评价指标体系和评价模型^[25]。

2.3 关于政府环境绩效审计的目标

2.3.1 政府环境绩效审计的目标 政府环境绩效审计的目标,是指通过环境绩效审计过程达到的目的或状态,是整个审计工作的方向性内容。为开展审计提供基本依据和思路。

1995年,最高审计机关国际组织(INTOSAI)在第十五届大会发表的《开罗宣言》^[26]指出“鉴于改善和保护环境问题的重要性,国际审计组织鼓励各级审计机关在行使审计职责的时候,要对环境问题进行考虑”,这表明了政府环境绩效审计的最根本目标就是促进各国的环境保护。

我国目前主要将目标分为3个层次:根本目标、具体目标和最终目标。

从上述的各项研究成果中可以看出,在政府环境绩效审计的定义、内容、方法及目标等方面取得了一些成绩,但是实证研究相对缺乏。且与其它审计领域的研究成果相比,政府环境绩效审计的研究仍显不足。

2.3.2 政府环境绩效审计指标体系研究 确定指标是实现审计目标的必要保障,指标的设计是政府绩效环境审计的重要环节。通过指标体系的设定来评价政府取得绩效,如何将关键的绩效因素准确的体现在各个具体的指标上是绩效审计评价体系设计的重要问题。

国际上环境审计领域中,加拿大的研究较为先进,加拿大特许会计师协会(CICA)在《政府环境绩效报告》中列出了很多有关于政府环境绩效指标的例子。该报告列举了资源、公用事业、大型制造业、小型制造业、交通业、零售业和其他服务业共7种行业、15个方面的政府环境绩效指标,内容较为丰富,涉及对野生动植物

的保护,污染预防,能源保护,采掘及再生资源利用,土地破坏与恢复,水污染控制,空气污染控制,固体废物管理,危险废物管理,自我监督机制,对环境友好产品与服务、员工环境意识,科技创新,守法情况,与相关方的沟通等方面。

日本环境厅在《环境会计系统的导入指南》中提出的环境绩效指标分为两类,一类是环境保护绩效评价指标,具体包括经营场地内环境绩效、上下游环境保护绩效和其他环境保护效果,明确要求对环境影响进行定量和定性的评价,包括总量的变化。二是对环境保护政策实施的经济效果评价,具体包括以监测数据为基础计算出来的效果和预期的经济效果^[27],这类指标是用来确认和计量环境保护对策措施所带来的收益以及能带来的经济收益,包括未来可能带来的费用递减。

国际标准化组织发布的ISO14031 政府环境绩效评价体系中,将指标分为了三类:一类是环境状况指标;二类是经营绩效指标;三类是管理绩效指标。环境状况指标反映对当地的环境影响;经营绩效指标反映的是组织在经营管理活动中的环境绩效;管理绩效指标反映的是管理者对环境改善所做出的努力,比如环保政策的实施情况、改善环境状况与社区的联系等^[28]。

在政府环境绩效审计评价方面,不同的学者对政府环境绩效审计评价指标的构建略有不同,目前较为全面^[29]的政府环境绩效审计评价指标分为3级。在一级指标中有3个指标,即职能指标、效益指标和潜力指标。其中,职能指标分为环境法规、环境管理、环境宣传、环保效能4个二级指标;效益指标分为环境效益、社会效益两个二级指标;潜力指标分为行政组织、环境科研两个二级指标。由这8个二级指标又细化出了28个3级指标。另一位学者^[30]将政府环境绩效审计评价指标体系分成3个层次,即设3级指标。在一级指标中有3个指标,分别为环境法规执行效益、环境保护资金效益和环境投资项目,其中环境法规执行效益又分为合法性和合规性两个二级指标;环境保护资金效益又分为使用效果性和筹

资效果性两个二级指标;环境投资项目又分为管理效果性、项目经济性、社会影响性和生态效益性4个二级指标。由这8个二级指标又细化出了22个三级指标。

还有一种指标体系也较为客观^[23],将基于PSR框架下的指标体系分为了3个层次,第一层是项目层,政府环境绩效审计评价项目;第二层是分类层,压力指标、状态指标和响应指标;第三层是指标层,针对压力、状态、响应分别列出了具体的环境绩效指标,并利用层次分析法确定了政府环境绩效审计评价指标的权重。

综上所述,我国在政府环境绩效审计的评价指标体系研究方面,专家学者各持己见,观点各不相同,国内还没有一套标准的评价体系指标,目前要开展的主要工作的是要统一思想,研究并提出一套客观、有效、系统的评价指标体系。

3 总结

近几年来,我国各地及专家学者对环境审计,特别是政府环境绩效审计进行了积极的探索,并取得了一定成果。但是目前来看,仅仅处在初级的理论探索阶段。与国外的研究成果还有很大的差距,专家学者们应多借鉴国外的经验,同时努力探索建立适合我国国情的环境绩效审计指标体系、核心内容、主要方法和实现途径。我国应该汲取、创新并取长补短,也只有在不断创新中才能逐渐完善环境审计,使其能够更好地补充我国政府环境绩效审计的理论体系,并在理论的基础上积极开展审计工作,将理论应用于实践,提高我国政府环境绩效审计的可操作性。加强政府环境绩效审计,对落实生态文明制度要求,规范政府环境保护行为,提升环境保护的实际效果具有重要意义。

参考文献

- [1]Wan Khadijah, Wan Ismail, Lazim Abdullah. A new environmental performance index using analytic hierarchy process: a case of ASEAN countries[J]. Environmental Skeptics and Critics, 2012, 1(3):39-47.
- [2]何心宇,史梅.内部审计师在环境问题中的作用[J].审计研究资料, 1997, (5):1-6.
- [3]陈希辉,邢祥娟.论环境绩效审计[J].生态经济, 2005, (1): 87-90.
- [4]吴立群,王恩山.环境绩效审计有关问题初探[J].济南职业学院学报, 2005, (10):47-50.
- [5]孙丽芳.政府环境绩效审计评价体系研究[D].济南:山东大学, 2009.
- [6]陈思维,王晨雁.从环境视角进行审计活动的指南的启示[J].审计与经济研究, 2003, (4):28-31.
- [7]Sylvia van Leeuwen. Developments in environmental auditing by supreme audit institutions[J]. Environmental Management, 2004, 33(2):163-172.
- [8]Stone Steven J, Dzuray Emil J. Achieving environmental sustainability in government operations[J]. Public Manager, 2006, 34(4):22-26.
- [9]False Bradley C. Karkkainen toward a smarter NEPA: monitoring and managing government's environmental performance[J]. Columbia Law Review, 2002, 102:903-972.
- [10]Seager T P, Satterstrom F K, Linkov I, et al. Typological review of environmental performance metrics (with illustrative examples for oil spill response)[J]. Integr Environ Assess Manag, 2007, 3(3):310-321.
- [11]Patton E Rebecca. Measuring and reporting environmental progress: how the government performance and results act figures in[J]. Federal Facilities Environmental Journal, 1998, 9(1):87-98.
- [12]吕向云,李瑛.我国政府环境绩效审计评价体系初探[J].商业会计, 2010, (13):40-41.
- [13]Organization for Economic Co-operation and Development. OECD environmental performance reviews Netherlands: environmental-economic interface[R]. OECD Environment & Sustainable Development, 2004, 2003(9):150-210.
- [14]Wright Geoff. Improving the environmental performance of local government[J]. Eco-Management and Auditing, 2007, 1(2):22-25.
- [15]Rose G. Environmental performance auditing of government - the role for an Australian commissioner for the environment[J]. Environmental & Planning Law Journal, 2001, 18(3):293-318.
- [16]Lubel Mark. Collaborative partnerships in complex institutional systems[J]. Current Opinion in Environmental Sustainability, 2015, 12:41-47.
- [17]Arthur P J. Urban environmental governance innovations in China[J]. Current Opinion in Environmental Sustainability, 2009, 1(1):96-100.
- [18]Wang Hua, Di Wenhua. The determinants of government environmental performance: an empirical analysis of Chinese townships[R]. World Bank Policy Research Working Paper 2937, December 2002.
- [19]OECD. Environmental performance review of China: conclusions and recommendations (final)[R]. Beijing: OECD working party on environmental performance, 2006.
- [20]曹国志,王金南,曹东,等.关于政府环境绩效的思考[J].中国人口资源与环境, 2010, 20(5):215-218.
- [21]叶富兴.政府环境绩效审计理论与实务研究[J].三江论坛, 2009, (9): 29-31.
- [22]陈钰泓.环境绩效审计问题研究[J].西南财经大学, 2006, (4):23-26.
- [23]高雪琪.我国环境绩效审计问题探析[J].商业文化, 2011, (9):12-13.
- [24]王琳,张清清.因子分析模型在政府环境绩效审计中的运用[J].会计之友, 2012, (08):85-87.
- [25]吴育华,卢静.城市环境保护工作效率评价[J].天津大学学报:社会科学版, 2006, 8(4):245-249.
- [26]最高审计机关国际组织第十五届大会:《开罗宣言》.1995.
- [27]贾妍妍.环境绩效评价指标体系初探[J].重庆工学院学报, 2004, 18(2): 74-76.
- [28]于叶团.未来审计的重要领域——环境绩效审计[J].科技与管理, 2005, (2):78-80.
- [29]刘琳.政府环境绩效评价研究[D].上海:华东师范大学, 2008.
- [30]赵爱玲,李洪杰.政府环境绩效审计评价实证研究[J].开发研究, 2014(2):154-157.