

从太湖蓝藻事件谈水环境责任审计的必要性与可行性

孙付华¹, 沈菊琴¹, 方 瑾²

(1. 河海大学商学院, 江苏 南京 210098; 2. 华东电力设计院, 上海 200063)

摘要: 在分析 2007 年太湖蓝藻事件的基础上, 针对我国水资源短缺、水污染状况日益严重的现状, 对水环境责任审计的概念进行界定, 并分析了水环境责任审计与责任审计的关系, 对水环境责任审计开展的必要性和可行性进行了探讨, 认为我国已具备开展水环境责任审计工作的基础, 水环境责任审计理论和法规的研究刻不容缓。

关键词: 水环境责任审计; 审计客体; 审计方法; 审计程序

中图分类号: X820.6 **文献标识码:** A **文章编号:** 1003-9511(2009)03-0016-04

1 2007 年太湖蓝藻事件概况

20 世纪 90 年代以来, 太湖流域富营养化趋势不断增强, 几乎年年暴发蓝藻。长期以来, 太湖有机物和营养物质的积累, 为蓝藻大规模繁殖提供了有利条件, 一旦气象、水温等条件成熟, 蓝藻随时可能暴发。2007 年 4 月底, 太湖梅梁湖蓝藻大规模集中暴发, 比往年提前了近 1 个月。5 月 28 日据无锡市报告, 贡湖水厂水源恶臭、水质发黑, 引发了供水危机。5 月 29 日, 水利部门启动应急预案, 增加“引江济太”的流量, 促进太湖水体流动。同时, 建设部组织专家紧急进行自来水除臭研究, 并采取应急措施。江苏省和无锡市政府组织紧急调运大量饮用水, 保证了饮水供应。无锡市采取人工打捞蓝藻、人工增雨等措施改善水源地水质。通过应急措施, 6 月 1 日自来水厂出水基本达标, 6 月 6 日全面恢复正常供水。

这次蓝藻暴发引起的生态灾害, 除了 2007 年气温偏高、光照充足、降雨偏少等偶然因素外, 还有严重缺氧的污水团因素, 最终导致水质黑臭, 形成供水危机。从目前掌握的基本情况和认知程度来看, 导致 2007 年无锡供水危机的内因是蓝藻暴发, 诱因是污水团, 根本原因是长期污染。

此次供水危机充分表明太湖水污染的严重性和生态环境的脆弱性, 因此, 必须痛下决心、加大力度, 对太湖水环境进行综合治理。2007 年太湖蓝藻事件爆发后, 关于政府问责的呼声越来越响, 政府不履行环境责任以及履行环境责任不到位, 已成为制约

我国环保事业发展的严重障碍。因此, 面对太湖流域经济发展与环境污染双重压力, 为了监督政府和企业的水环境责任履行, 加大水污染治理力度, 实现我国的可持续发展战略, 必须加强对太湖流域水环境责任审计相关问题的研究。

2 水环境责任审计的概念

审计是由专职机构和人员, 对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动^[1]。社会责任审计在西方更多地称之为社会审计^[2]。阳秋林等^[3]认为, 企业社会责任审计是以维持人类可持续发展为目标, 由专门的审计机构积极主动地接受政府、社团和社会个人的委托, 采用科学合理的方法和手段, 对企业所履行的各种社会责任进行有效审计, 以审查和监督企业更好地履行社会责任。

笔者认为水环境责任审计是以实现人类的可持续发展为目标, 由专门的审计机构接受政府、企业和社会个人的委托, 采用科学合理的方法和手段, 对政府和企业的水环境责任履行情况、水环境保护状况、水环境治理的效果与效益独立地进行审查、分析和评价, 以约束地方政府和企业的水环境行为, 监督政府和企业更好地履行水环境责任。

3 水环境责任审计与责任审计的关系

根据中华人民共和国国家标准 GB/T 50095—1998 的规定, 水环境是指围绕人群空间及可直接或

间接影响人类生活和发展的水体,是正常功能的各种自然因素和有关的社会因素的总体^[4]。水环境责任审计与责任审计既相互联系又存在着区别。

3.1 水环境责任审计与责任审计的联系

a. 水环境责任审计是责任审计的一个分支。从审计的内容来看,责任审计的内容是企业的社会责任,水环境责任审计的内容就是企业的水环境责任,而企业的水环境责任是企业社会责任的一部分,所以说水环境责任审计是责任审计的一个分支,是在责任审计基本理论扩展的基础上形成的,是对责任审计的一种继承,同时也是企业社会责任向水环境责任扩展的结果,是对责任审计乃至审计的进一步发展。

b. 水环境责任审计与责任审计在本质上是一致的。关于责任审计的本质,目前尚无定论。笔者认为,不管责任审计的本质是什么,水环境责任审计作为责任审计的一个分支,它们的本质是相同的。对于水环境责任审计与责任审计来说,虽然在审计对象、方法、程序等方面有所不同,但在本质上可以概括为一种监督、一种评价、一种鉴证,或是一种控制,都是对政府、企业活动的审查与监督。

c. 水环境责任审计与责任审计的形成动因是一致的。水环境责任是社会责任的一种,因此可以说它们都源于人们对于企业社会责任的关注,即监督政府、企业社会责任的履行是水环境责任审计和责任审计形成的共同动因^[5]。只是在不同的阶段,社会责任所包含的内容有所不同,企业社会责任从最初关注员工福利、产品质量,尔后在自然资源匮乏和环境危机产生后,水环境问题备受人们瞩目,企业社会责任就进一步扩大到水环境保护责任。这样,由关注企业社会责任的履行引起的责任审计也扩展至水环境责任审计。

3.2 水环境责任审计与责任审计的区别

由于水环境责任审计与水资源管理密不可分,而水是流动的,以自然形成的流域边界为单位存在着,影响着周围的水环境,与人为划定的行政区域边界并非完全重合。流域内地表水和地下水相互转换,上下游、干支流、左右岸,以及水量水质相互关联并相互影响,把流域由一个地理区域变成一个统一的体系。流域内水资源的自然统一性、系统性和多功能性,以及水、土和环境之间的相互作用,构成一个具有内在联系的统一整体,具有鲜明的流域特征,并且在自然状态下,流域之间水资源难以相互利用。这些特点决定了水环境责任审计的地域性,决定了其审计内容的特殊性。在开展水环境责任审计工作时,必须统筹安排,强调从全流域的角度,从长远的

利益来审查各被审计单位水环境责任的履行状况,而不能片面、局部的看问题。同时水环境责任审计的目标、假设、原则、依据、主客体、程序、方法等要素的具体内容与责任审计也存在一定差异,有其自身的特征。

3.2.1 审计客体的特殊性

水环境责任审计的客体(即水环境责任审计的对象,也可以说是审计的载体)是对水环境保护负有责任的组织和单位。为了顺应形势,治理水污染,保护水资源,水环境责任审计的客体也应由企业扩展至政府。因此,水环境责任审计的客体应该包括所有与水环境保护有关联的部门、团体、组织和单位。但现阶段水环境责任审计的开展必须注意对审计客体的筛选,即应着重对水环境污染严重的行业,如制革、化工、印染、电镀、酿造、造纸等企业的水环境责任履行状况进行审计;同时还要注意加强对被审计单位领导人和水环境问题相关负责人的水环境责任履行状况的审计,追究被审计单位领导人及相关负责人的水环境责任。

3.2.2 审计方法的专业性

审计人员除了运用传统的审计方法以外,还需要结合水环境本身的特殊性,采取具有针对性的审计方法。一般来讲,水环境责任审计方法的特殊性主要是由于水环境责任审计中对水环境专业技术要求比较高,这个专业不仅限于环境方面,还包括社会学、统计学、经济学等学科,而且采用的方法涉及功效系数法、综合分析判断法、主成分法、因子分析法、模糊评价法等。

笔者认为可以从两方面扩大水环境责任审计方法的覆盖面:一方面可以借鉴有关学科的研究成果,例如在考察环境状况变化对人类健康所产生的影响程度时可以采用环境会计中的疾病成本法和人力资本法^[6]等;另一方面可以将有关分析方法引入到传统审计方法当中。例如在对与水环境有关的经济活动效益进行分析时,可以采用环境费用效益分析法,将由项目产生的效益与费用进行量化,并进行比较,从而判断其效益的好坏。

3.2.3 审计程序的特殊性

水环境责任审计的基本程序是审计人员对审计项目从开始到结束的整个过程中所采取的工作方式方法、行动和步骤的总称。水环境责任审计的程序与一般的责任审计程序大致相同,但要注意以下几点:

a. 审计对象的筛选。由于社会活动的复杂性和审计力量的有限性,审计机构必须依据审计目标和相关标准的规定,将审计对象限定在有限的范围内,有针对性地实施审计。对于水环境责任审计来

说,审计对象主要集中在制革、化工、印染、电镀、酿造、造纸、染料、炼油、农药以及其他严重污染水环境的行业,同时要结合《中华人民共和国水污染防治法》、国家水环境质量标准、国家及地方的污染物排放标准、地方各级人民政府的水污染防治规划等有选择的对项目实施水环境责任审计。

b. 审计小组的组建。组建一个有权威的审计小组是顺利实施水环境责任审计的组织保证。在实际操作中,应依据审计项目的大小、难易程度,选择合适的审计力量,确定审计组组长和审计组成员。在此,特别要注意审计小组成员学历和知识结构的搭配,审计小组成员中必须要有懂得环境会计、环境管理、环境经济学方面的人才,熟悉相关的环境指标,了解环境问题的防治等。

4 水环境责任审计的必要性与可行性

水环境责任审计作为一个新的研究范畴,有其产生的客观必然性。从宏观上讲,和谐社会的建设需要加强对水环境责任履行状况的审查和监督;从微观上讲,企业的利益相关者进行决策也需要获取有关的水环境责任信息。但现有审计体系却因其局限性而不能提供完整有用的水环境责任信息,独立的水环境责任审计体系的建立可以满足社会及利益相关者的需求,弥补现有责任审计的不足。随着水危机的加剧,为预警水污染事件,今后加强对责任审计的研究是势在必行的。

4.1 开展水环境责任审计的必要性

4.1.1 我国水环境形势的客观需要

目前,我国年均水资源总量为 28 124 亿 m^3 ,居世界第 6 位,但由于人口众多,地域辽阔,人均水量仅为 2 400 m^3 ,仅相当于世界人均量的 25%,低于人均 3 000 m^3 的轻度缺水标准,是世界缺水国之一,且我国水资源在时空上分布不均。目前,我国有 400 多个城市缺水,其中有 100 多个城市严重缺水。正常年份城市缺水 60 亿 m^3 ,日缺水量达 1 600 万 m^3 。地下水多年超采,储量不足。预计 2010 年后,我国将进入严重缺水期^{7]}。

面对严峻的水环境形势,仅仅依靠政府的强制性行政手段来保护环境不足以从根本上解决问题,还有必要采取审计监督等经济手段。审计既可以公正地监督和评价企业水环境责任的履行,又能促使企业主动地将企业发展与水环境保护联系起来,最大限度地实现经济效益与环境效益的统一,以达到保护和有效使用有限的水资源的目的,从而为水环境的可持续发展做出贡献。

4.1.2 构建和谐社会的必然要求

党的十六届六中全会《关于构建社会主义和谐社会若干重大问题决定》把“按照民主法治、公平正义、诚信友爱、充满活力、安定有序、人与自然和谐相处的总要求”明确地提了出来,为推进社会主义和谐社会建设指明了方向。国家环保总局副局长潘岳^[8]指出,建设社会主义和谐社会的起点就是环境友好型社会。环境友好型社会是社会主义和谐社会的重要基础。他强调,环境问题是环境友好型社会所要解决的核心问题。

为顺应这种历史形势,审计机关及其工作人员必须认清审计工作在构建社会主义和谐社会中的历史责任,要以构建社会主义和谐社会为目标和归宿,积极发现和查处经济领域中的违法违纪问题,为建设和谐的财政经济秩序服务,从而促进经济发展,确保和谐社会的实现。

4.1.3 企业自身发展的需要

企业是社会经济活动的主体,在生产和再生产过程中,它一方面不断向社会提供产品;另一方面又不断消耗各种原料,并向周围环境排放废物,造成环境的污染和破坏。因此,企业要长远发展,就必须在以更少的成本,获得更多经济效益的同时,承担其应承担的社会责任,树立良好的企业形象,增强竞争优势,才能在激烈的竞争中立于不败之地。而作为社会重要监督机制的水环境责任审计,将在评估企业资源使用效率、审查企业是否节约、监督企业最大化利用资源中发挥重要作用。

4.1.4 利益相关者的需求

企业周围存在着诸多的利益相关者,如企业的股东、债权人、员工、消费者、供应商等交易伙伴,也包括政府部门、居民、社区、媒体、环境保护主义者等压力集团,甚至还包括自然环境、人类后代、非人类物种。企业要持续经营下去,必须获得这些利益相关者的合作与支持。

水环境问题的恶化,促使各利益相关者对企业提出了为环境负责的目标,并通过各种方式对企业施加影响。企业要维持和发展与利益相关者的关系,就必须尽量满足他们的要求并通过适当的方式与其进行信息交流。水环境责任审计工作就是要解决如何完整而全面地对企业的水环境责任信息的真实性、可靠性进行评估,并将其及时地传达给各利益相关者这一问题。

4.1.5 责任审计的有限性^{9]}

随着水环境问题的日益严重,现行责任审计工作已不能满足人们对于企业水环境责任信息的需要。因为责任审计的审计内容虽然比较广泛(包括了企业对职工的责任,企业对消费者的责任,企业对

竞争对手的责任及企业对社区的责任等),但专门针对水环境责任的研究较少,其审计的目标、假设、原则、依据、程序与方法等也是针对多种社会责任的概括,没有说明专门适用水环境责任审计的方法、内容有哪些,因此责任审计的针对性比较差。鉴于此,有必要将水环境责任审计作为责任审计的一个独立分支来深入研究,建立水环境责任审计的理论框架,为其理论的进一步发展完善奠定基础,并希望以理论推动实践,促进我国水环境责任审计实践的开展。

4.2 开展水环境责任审计的可行性

在我国,水环境责任审计的研究已经具备了诸多有利条件,在这些有利因素的影响下,水环境责任审计的研究将具备长远发展的基础和动力。

4.2.1 有实施水环境责任审计的社会基础

由于我国频繁出现水危机,因此水环境越加受到政府的重视。政府的支持以及理论与实务工作者的深入研究与尝试,必将促进我国水环境责任审计的建立。此外,我国公众的环保意识进一步提高,企业出于法律法规以及自身发展的需要,越加重视水环境保护,加之广大消费者以及社会各种环境保护组织的倡导和监督,人们对于水环境的保护将越发有力和深入。在这样的背景下,水环境责任审计的研究将获得有效保障。

4.2.2 有实施水环境责任审计的组织基础

我国有完整的审计组织体系,有多层次的审计机构和企业内部审计,有能够保证顺利进行审计的各种法规,这些都是实施环境审计的关键性组织基础。另外责任审计在我国已经开展了多年,在责任审计的取证、分析和评价方面都积累了一定的经验,这也为水环境责任审计的开展提供了基础。

4.2.3 有实施水环境责任审计的客观标准

相关法律、法规的建立和健全为水环境责任审计的建立提供了基本的保障。长期以来,以高投入、高消耗为主要特征的传统发展模式造成了水环境污染和破坏,成为制约我国社会发展的一个重要因素。随着我国可持续发展战略的实施,针对企业制定的环境保护法规和环境标准将日益增多。

我国先后制定颁布了一系列环境保护和资源保护管理的法律法规,建立了比较完整的环境法律法规体系,如《中华人民共和国环境保护法》、《中华人民共和国水污染防治法》、《中华人民共和国水法》、《建设项目环境保护管理办法》、《征收排污费暂行办法》等。我国还先后加入了一批保护资源和环境的国际公约、协议和议定书。这些条件都为实施不同层次、不同项目、不同方位的水环境责任审计提供了可能。

4.2.4 有实施水环境责任审计的理论基础

我国较为成熟的环境经济学与审计学研究,为

水环境责任审计的建立提供理论上的支持。水环境责任审计是环境经济学与审计学相互交叉渗透而形成的,它主要运用审计学和环境经济学的理论和方法,协调经济发展与水环境保护之间的关系,以实现水资源的可持续利用。水环境责任审计不仅直接与审计学、环境经济学相关,同时还与会计学、数学、生物学、技术科学、管理学等诸多学科在内容与研究领域上交叉渗透,而这些相关学科在我国的发展已经比较成熟,能够适应建立水环境责任审计的需要。此外,水环境责任审计作为责任审计学的一个分支,与责任审计之间是相辅相成、相互联系的。水环境责任审计可以充分吸收责任审计的基本理论和方法,并在此基础上构建水环境责任审计理论体系。

5 结 语

水环境责任审计作为责任审计的一个分支,它是运用审计学的基本原理与方法,对政府、企业等所有与水环境相关的活动进行鉴证和监督,为使用者提供决策所需信息的理论体系。笔者界定了水环境责任审计的概念,并从理论上分析了其与责任审计的关系,探讨了其研究的必要性与可行性。但是,本文所做的工作只是水环境责任审计研究的开端,水环境责任审计理论体系的构建、水环境责任审计工作的开展以及审计结果的运用、水环境责任的追究等还有待于进一步的深入研究。

参考文献:

- [1] 李凤鸣. 审计学原理[M]. 北京:中国审计出版社,2002:35-36.
- [2] 张少勇, 骆育敏. 社会审计与环境审计[J]. 审计与经济研究,2000(6):26-28.
- [3] 阳秋林, 李冬生. 建立企业社会责任审计的构想[J]. 审计与经济研究,2004(11):11-13.
- [4] 焦士兴, 许萍. 水环境质量的综合评价方法研究[J]. 云南地理环境研究,2004,16(2):63-66.
- [5] 黄世芬. 上市公司社会责任审计研究[D]. 乌鲁木齐:新疆财经大学,2007.
- [6] 夏江华, 张卫高, 黄丁辉, 等. 环境绩效审计研究[EB/OL].[2007-11-10]. <http://www.jxsj.gov.cn/article.html?Id=751>.
- [7] 唐显枝. 水环境的现状及其可持续发展[EB/OL].[2006-03-04]. <http://www.eedu.org.cn/Article/es/envir/pttheory/water/200603/7703.html>.
- [8] 潘岳. 对和谐社会的几点思考[EB/OL].[2006-07-05]. <http://www.theory.people.com.cn/GB/41038/4563015.html>.
- [9] 唯艳. 论企业环境审计的开展[D]. 北京:首都经济贸易大学,2006.

(收稿日期 2008-12-11 编辑 徐广生)