

环境机会主义、问责需求和环境审计

李兆东^{1,2}

(1. 南京审计学院 审计与会计学院,江苏 南京 211815;2. 南京航空航天大学 经济与管理学院,江苏 南京 211106)

[摘要]通过分析环境机会主义行为的产生和控制,认为环境机会主义行为的存在和污染容忍度的下降产生了环境问责需要,问责需求产生环境审计。收集环境投资、水环境治理和能源消耗数据,分析其与相关环境审计结果公告之间的关系,发现环境保护的投资问责驱动环境部门的预算执行审计,水环境污染及治理问责驱动水环境审计,节能减排的问责需求驱动节能减排审计,验证了环境审计由环境问责需求产生和变迁的理论构想。

[关键词]环境机会主义;环境审计;预算执行审计;绩效审计;政府审计;国家审计;环境问责;环境会计;环境投资;环境责任

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)02-0033-10

一、引言

在全球环境污染加剧、气候变化异常增多的背景下,1992年,最高审计机关国际组织(INTOSAI)呼吁各国最高审计机关从环境视角开展审计工作,环境审计业务由此产生。至今,环境审计已发展20余年,主要任务是以环境保护资金的使用绩效为主线,监督、鉴证、评价政府环境责任履行情况。我国审计署1998年被赋予环境审计职责,截至2013年6月,审计署公布的179份审计结果公告中有20份涉及环境审计事项,占总数的11.2%,环境审计逐步发挥出其在环境保护方面的作用,已经成为我国政府审计的特色之一。但是自环境审计产生之日起,学术界、相关部门、社会公众甚至于审计机关本身都提出质疑,为什么要进行环境审计?环境审计产生的根源是什么?环境审计在什么条件下产生?环境审计又是怎样演化变迁的?这一系列问题仍未得到解决。

本文在研究环境机会主义产生和控制的基础上,认为环境机会主义行为的存在是环境审计产生的根源。但环境机会主义行为却不一定产生问责需求,也未必出现环境审计,只有当环境机会主义行为导致的环境污染超出公众容忍度之后,问责需求才会产生。对于环境问责,人们首先想到的是环境监管部门对环境污染者的问责,因此最初的环境问责是对直接污染者环境机会主义行为的监管。随着环境治理的深入,环境监管者出于一定的理性和利益考量,与污染者之间存在合谋行为,所以环境机会主义延伸到环境监管者,由此产生了对环境公共产权委托管理的问责需求,加之环境责任主体的多元化,导致问责机制更加复杂,需要对综合环境责任进行监督,环境审计因此而产生。环境审计是环境问责机制的重要组成部分,具有不可替代的职能。

二、文献综述

环境审计源于20世纪90年代,国内外关于环境审计的相关研究较为广泛,环境责任、环境问责和环境

[收稿日期]2014-03-31

[基金项目]江苏省高校优势学科项目(YSXKKT31);江苏省博士后基金(1101095C);江苏高校哲学社会科学基金资助项目(2014sJB190)

[作者简介]李兆东(1973—),男,安徽来安人,南京审计学院审计与会计学院副教授,博士,南京航空航天大学经济与管理学院博士后,从事政府审计、环境审计理论与方法研究。

审计方面的文献也较多,这在一定程度上厘清了环境责任、环境问责、环境审计之间的关系和作用机制。

(一) 环境责任和问责机制研究

方世南认为,在构建环境友好型社会的过程中,需要政府强化环境责任,发挥主导性作用,实施政府主导型的生态环境建设战略,政府环境责任意识缺失或不强,将直接影响到旨在实现社会与经济发展目标的政策科学性和生态性,使得这些政策对生态环境问题产生外溢效应,即这些政策加剧了生态环境的恶化^[1]。许继芳认为,政府环境责任缺失集中体现在中央政府与地方政府环境责任不对称和地方政府经济责任与环境责任不均衡两大方面,这种缺失既造成了公众环境利益的受损,又导致了政府合法性的下降,还引发了社会发展的环境不公平^[2]。巩固认为政府环境责任的基础应为公众环境利益^[3]。肖萍认为,由于环境保护责任的缺失以及问责机制的不健全,环境问责的有关规定并未发挥其应有的作用,环境问责制不是一项单一的制度,它包括问责的依据和条件、问责的主体和对象、问责的方式(内容)和程序等一系列配套制度^[4]。就问责主体而言,环境问责制包括权力机关问责、司法机关问责、上级政府(行政机关)问责,环境审计属于行政机关问责^[4]。

(二) 审计与问责的研究

马骏认为,以人大预算监督以及国家层面的审计监督为代表的平行问责,互相支持、互相促进,共同推动着我国财政问责的进程^[5]。冯均科认为,国家审计问责制度是特定国家以国家审计监督为基础建立的规则化问责体系,包括审计机关的直接问责与其他机构借助审计结论所进行的间接问责^[6]。王会金认为,责任监督是政府审计活动的固有功能^[7]。

(三) 环境责任、问责与环境审计研究

Bennett 和 Newborough 分析了英国城市实施地方 21 世纪议程以及实现二氧化碳减排目标的审计情况,构建了区域发展局进行的城市级别的能源审计,分析了政府审计部门如何对地方政府环境责任进行问责^[8]。Luiz 和 Alessandra 介绍了环境管理中巴西的政府审计,分析了联邦环境许可证审批过程的业务审计问责机制,提出了政府审计在环境领域的职责,并与最高审计机关国际组织(INTOSAI)的其他成员进行了比较^[9]。巩固认为,政府环境责任的基础应为公众环境利益,公众环境利益本质上是一种社会利益,只能以法律所认可并予以保护的正当利益形式为法律所确认和保护,它具有主体共同性、客体整体性和救济彻底性等特征^[3]。肖萍论述了环境问责的条件、主体和问责体系,认为环境审计是上级政府(行政机关)问责的重要形式^[4]。潘佳认为,我国目前的政府环境信息公开问责是内部的,缺乏公众对权力的制约,应该建立由公众参与考评、环境信息领域的独立监察专员和公民或环保组织提起的、环境信息公开行政诉讼构成的外部参评机制^[10]。牛鸿斌等认为,政府环境审计的本质是控制和创新领导干部政府环境行为的管理工具,通过影响领导干部的政府环境行为,实现维护生态环境安全的工作目标^[11]。

(四) 环境审计基础理论与应用研究

Tomlinson 等对环境审计的术语进行了研究^[12]。Glen 从哲学的角度分析了社会和环境会计问题^[13]。Cláudia 等为区分环境监管和环境审计的概念,收集整理了涉及环境监管、环境审计和环境会计的 295 篇文献,并进行分类统计,分析了环境监管和环境审计的关系^[14]。国内有关环境审计基础理论的研究也已深入各个方面,研究范围包括环境审计理论基础、动因、本质、职能、目标、假设、原则、准则、程序、方法、主体、对象等,总体而言,研究关注宏观环境问题,具有一定的前瞻性^[15-21]。应用研究方面涉及农业、工业、空气质量、水、建筑、气候、能源、可持续发展、环境影响评价等众多领域^[22-28]。最高审计机关国际组织环境审计委员会(The INTOSAI Working Group on Environmental Auditing,简称 WGEA^[29])是目前政府环境研究领域权威的国际机构,现已公布了 24 份研究报告,成果主要集中在实务指南,但其成果需要依据各国国情进行深化。

综上所述,现有研究表明环境问题的外部性和信息不对称产生了环境问责需求,审计是问责的一

种形式,属于行政机关问责,这种问责是审计活动的固有功能。目前的研究说明了环境问责对环境审计的需求,但什么条件下产生环境审计,什么因素影响环境审计的发展,环境审计的产生条件以及环境问责与环境审计之间的关系则一直缺少理论层面的解释。

三、环境机会主义和污染容忍度下降产生问责需求

(一) 环境领域发生机会主义行为的风险较高

机会主义行为是交易费用经济学的重要行为假设之一,是对新古典利己主义理性人假定的延伸,是理性人寻利动机的自然结果。杨小凯等认为,机会主义是人们追求自利行为交互作用中产生的一种对策行为,这种机会主义对策行为就是“损人利己”^[30]。不对称性信息为机会主义行为提供了“温床”,而相应的收益则强化了个人的机会主义动机^[31]。机会主义行为的产生是经济主体的理性与约束它的规则发生冲突的结果,包括个人理性与社会规则之间的冲突、组织理性与社会规则之间的冲突以及组织理性与组织之间所达成契约条件的冲突^[32]。一般而言,机会主义行为最易发生于经济利益保护机制弱化的部位,机会主义行为的强度与经济主体的利益敏感度密切相关。由于公共产权的固有缺陷,缺乏产权主体、产权主体虚无或激励、监控不力等问题的存在,致使公共利益的保障机制不力,对侵蚀公共利益的行为反应迟钝^[33]。因此,具有公共产权属性的领域发生机会主义行为的风险较高。

由于空气、水等资源不是稀缺资源,不属于私有产权,对公共成员没有排他性,因此环境质量具有典型的公共产权属性。环境资源难以进入市场交易,不适用于价格机制,无法用市场价格确定公共产权的成本和收益,导致其价值因无形而被忽视。同时,由于公共产权的主体不明确,导致“理智的冷漠态度”和“搭便车”的心理,个体往往不会主动维护公共产权。环境的外部性使得环境领域的“损人利己”行为尤为突出,加之信息不对称的普遍存在,环境的公共产权属性明显,这些都导致环境领域发生机会主义行为的风险较高。

(二) 污染容忍度下降使得问责需求强烈

经济社会的利己主义和环境领域的机会主义行为由来已久,可以说是伴随着经济社会的发展进程存在的,但是问责需求并未在环境领域出现机会主义行为时就产生,这表明环境机会主义只是问责需求的必要条件,而非充分条件。

由于环境领域的公共产权属性和外部性特征,导致公民社会对环境质量“理智的冷漠态度”和“搭便车”的心理,在环境污染尚未严重到危害私人产权(包括身体健康)时,这种心理状态是普遍存在的,助长了环境领域机会主义行为的滋生。也就是说,在污染初期,公民社会对污染环境的机会主义行为是容忍的。环境容忍度与经济的关系可以从环境库兹涅兹曲线中得到解释。一般认为环境质量与人均收入水平呈倒U曲线型关系,这被称为环境库兹涅兹现象^[34]。这种现象表明,在经济发展初期,环境污染不是很严重时,民众更愿意接受经济增长带来的收入增长,对环境质量下降保持容忍的态度,直至经济增长到某个程度后,公民社会的收入水平和物质生活水平得到较大的提升,对环境污染不再容忍,环境开始得到治理,随着经济的进一步发展,容忍度继续下降,环境质量得到改善。环境容忍度与经济发展也呈倒U曲线型关系。这种容忍度的下降,随着环境外部性内化为私有产权损失的加剧而更加强烈。

影响环境机会主义行为容忍度的另外一个重要因素是环境意识。环境意识的提出是希望通过环境意识教育的环节引导环境行为。国内外研究结果表明,环境意识与环境行为之间的关系远没有人们想象中的那么紧密,两者之间存在明显的落差和不一致^[35]。也有研究表明,只有在低成本情景里,环境意识与环境行为之间才可能呈现出较高的相关度^[36]。尽管环境意识的提高未必导致环境行为的发生,但是有一点是可以肯定的,即无论经济发展水平如何,环境意识的提高必然会使公民社会对

环境污染行为的容忍度降低。

正是由于经济发展水平的提高,私有产权受环境污染的影响程度越来越高,同时环境保护教育程度也在不断提高,环境污染的加剧也必然影响人群的健康和福利,致使社会公民对环境污染的容忍度降低,环境领域的问责需求逐步强化。

四、环境问责需求:环境审计的动因

问责需求产生后,最先考虑的是对产生污染行为当事人的直接问责,如对排污者进行处罚、要求其整改、勒令关停等。由于环境问题十分复杂,专业性强,由环境专业人员承担对污染当事人的污染行为界定比较合适,因而通常的直接问责制度设计是由相关环境行政主管部门进行的,如我国的《环境保护法》第14条就规定“县级以上人民政府环境保护行政主管部门或者其他法律规定行使环境监督管理权的部门,有权对管辖范围内的排污单位进行现场检查”。美国的环境法律也规定由联邦政府的相关机构对环境污染行为进行直接管辖。

但是,布坎南曾指出,如果将政府视为一个“经济人”,它也有自己独立的利益,这种利益就不见得总与社会的利益保持一致^[37]。也就是说,政府有可能会采取“为了增加财政收入而不惜损害社会经济发展”的机会主义行为。“诺思悖论”也表明,“在历史中经常会出现财政目标偏离社会目标的现象,具体表现为,为了增加财政收入而不惜采取损坏社会经济发展的措施”^[38]。这就需要作为直接问责主体的政府及相关部门进行再问责。例如我国在淮河流域投入大量水环境治理资金,但水污染状况并未得到明显改善,社会就会产生对环境行政主管部门的问责需求。美国在1899年颁布了《河川港湾法》,1912年制定了《公众保健法》,1924年开始实施《油污染防治法》,但是环境污染并没有得到遏制,由此产生了对联邦政府相关机构的问责需求。

间接问责制度设计是对政府及相关部门管理责任的问责。如1969年美国颁布的《环境政策法》规定,在总统府设立环境质量委员会,该委员会最重要的职责就是适时收集关于当前和未来环境质量状况以及发展趋势的正确资讯,并对该资讯进行分析和解释,以确定这种状况与发展趋势是否会妨碍总统向国会提交环境质量报告中所规定政策的贯彻执行情况,同时编辑关于此项情况与发展趋势的研究报告,并向总统提出建议。我国《环境保护法》第45条也规定,“环境保护监督管理人员滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊的,由其所在单位或者上级主管机关给予行政处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任”。2005年,我国颁布的《环境保护违法违纪行为处分暂行规定》中进一步明确有环境保护违法违纪行为的国家行政机关,对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员以及有环境保护违法违纪行为的国家行政机关工作人员,由任免机关或者监察机关按照管理权限,依法给予行政处分,存在上述行为的企业中有国家行政机关任命的人员,也由任免机关或者监察机关按照管理权限,依法给予纪律处分。

由于我国直接问责主体众多,如我国《环境保护法》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》、《固体废物污染环境防治法》等所规定的环境监督管理部门就涉及环境、土地、矿产、林业、农业、水利、卫生、建设、渔业、公安、交通、铁道、流域水资源保护机构等,若再加上发展改革委员会(基建投资)、经济和信息化工作委员会(技改投资)等综合投资部门,将有15个部门之多。虽然我国法律规定上有间接问责的制度安排,但是由于环境问题复杂,直接问责主体之间职能交叉,而目前作为间接问责主体的任免机关或监察机关又难以掌握全面信息来做出判断,如农村环境整治工程涉及发改、农业、林业、水利、环境、土地等多个部门,中央一项资金拨付下来后,分渠道配发,每个部门只知道自己的配额,很难就总体责任进行监督,因而目前任免机关或者监察机关的问责效果尚未显现,对于政府的直接问责是否有效,对环境治理是否进行投入,投入多少,效果如何等民众关心的问题,难以做出准确的回应。

社会有问责需求,但现有的问责机制还不能进行有效的问责,在制度上,我们希望能有一个部门可以掌握有关环境责任履行的全面信息,包括环境信息、财务信息、管理信息等,可以通过这些信息进

行判断,同时拥有对违法违规行为一定的处理处罚权力,具有权威性。审计机关正是这样的综合经济部门,通过审计和审计调查,审计机关可以掌握多个部门的环境相关信息,可以做出综合诊断和评价,环境审计因此而产生。

五、环境审计内容演化:问责需求动因的证据

根据前面的分析,环境机会主义行为越多,污染就越严重,公民社会对污染的容忍度就越低,这方面的问责需求就越强烈,这个领域就应该是环境审计的重点。本文从我国环境治理投入、环境污染主要领域、与相关环境审计关系的角度来收集数据,以实证检验环境机会主义、问责需求和环境审计的相关性。

(一) 环境保护的投资问责驱动环境部门的预算执行审计

根据 2001—2010 年的《全国环境统计公报》和中经统计数据网相关数据,本文利用固定资产投资价格指数,将环境治理各年投资换算成 2001 年不变价格,整理分析如下表 1。

表 1 环境治理投资情况表(2001 年不变价格)

单位:亿元

年度	城市环境基础设施建设投资	占总投资比例%	工业污染源治理投资	占总投资比例%	建设项目“三同时”环保投资	占总投资比例%	投资总额(g)	增长率 △g	占 GDP 比重%
2001	595.70	53.83	174.50	15.77	336.40	30.40	1106.60		1.15
2002	783.73	57.60	188.02	13.82	388.92	28.58	1360.68	22.96	1.33
2003	1047.22	65.90	216.59	13.63	325.67	20.49	1589.09	16.79	1.39
2004	1055.31	59.75	284.91	16.13	425.84	24.11	1766.06	11.14	1.40
2005	1173.85	54.01	417.04	19.19	582.60	26.80	2173.49	23.07	1.31
2006	1179.10	51.24	433.92	18.86	687.96	29.90	2300.99	5.87	1.23
2007	1266.80	43.33	476.76	16.31	1180.15	40.36	2923.71	27.06	1.36
2008	1427.34	40.11	430.03	12.08	1701.32	47.81	3558.69	21.72	1.49
2009	2039.78	55.51	359.32	9.78	1275.43	34.71	3674.53	3.26	1.35
2010	3310.92	63.48	311.17	5.97	1593.46	30.55	5215.56	41.94	1.67
2011	2550.95	52.62	326.75	6.74	1969.79	40.64	4847.50	-7.06	1.39

注:根据 2001—2010 年《全国环境统计公报》整理,基础数据来源于 <http://www.mep.gov.cn>;2011 年基础数据来源于《中经网统计数据库》(<http://db.cei.gov.cn>)。

我们从表 1 中的环境投资情况发现,2004 年以前环境保护投入在 1800 亿元以内,2006 年上升至 2300 亿元,环境投资的增长使得环境领域资金使用情况不容忽视。从环境污染情况来看,2005 年 11 月发生松花江水污染事件,同年 12 月又发生珠江北江镉污染事件,这两起重大的水污染事件为我国的水环境保护敲响警钟。2006 年,国家环保总局共接报处置 161 起突发环境事件,比 2005 年增加 85 起,凸显了环境污染问题的严重程度。环境污染事件的频发说明环境机会主义行为增多,环境投入大幅增加反映了环境污染容忍度下降,政府进行环境治理的力度增加。由此,对环境保护部门进行问责,对其预算执行进行监督成为必然。

中央部门的预算执行情况是审计署的主要例行审计工作,从已经公布的审计结果公告来看,2005 年公布的第 3 号《32 个部门单位 2004 年度预算执行审计结果公告》和 2006 年公布的第 5 号《42 个部门单位 2005 年度预算执行审计结果公告》均未将原国家环境保护总局列入公告对象。但自 2007 年公布第 6 号《49 个部门单位 2006 年度预算执行和其他财政收支审计结果》开始,环境保护部(原环境保护总局)已经成为例行的预算执行审计对象。这表明正是环境投资增长产生问责需求,进而驱动了审计署对环境保护部门预算执行情况进行审计。就审计披露的信息来看,也从 2007 年的仅披露问题发展到 2013 年披露环境保护部内部各部门预算执行的详细数据和差异,并披露差异产生的原因,可以看出报告更具有绩效审计的特征,这也是近年来社会在问责方面要求更加深入具体的体现。

(二) 水环境污染及治理问责驱动水环境审计

2001—2010 年 10 年间公布的《全国环境统计公报》水环境污染总量控制指标 COD 和氨氮的排放情况见下页表 2。从表 2 中可见,2005 年是全国氨氮排放量最大的年度,2006 年是全国 COD 排放量最大

的年度,而且生活污染源总是高于工业污染源,水污染的主要来源是生活污染源,生活污染源的 COD 和氨氮排在 2006 年达到最高点。2005—2006 年之后,废水排放总量依然上涨,但 COD 和氨氮排放量均有所下降。水环境污染的趋势表明,2005 年—2006 年是我国水环境污染最为严重的时段。

表 2 2001—2010 年全国废水及主要污染物排放情况

年度	废水排放量(亿吨)			COD 排放量(万吨)			氨氮排放量(万吨)		
	合计	工业	生活	合计	工业	生活	合计	工业	生活
2001	432.9	202.6	230.3	1404.8	607.5	797.3	125.2	41.3	83.9
2002	439.5	207.2	232.3	1366.9	584.0	782.9	128.8	42.1	86.7
2003	460.0	212.4	247.6	1333.6	511.9	821.7	129.7	40.4	89.3
2004	482.4	221.1	261.3	1339.2	509.7	829.5	133.0	42.2	90.8
2005	524.5	243.1	281.4	1414.2	554.8	859.4	149.8	52.5	97.3
2006	536.8	240.2	296.6	1428.2	541.5	886.7	141.3	42.5	98.8
2007	556.8	246.6	310.2	1381.9	511.1	870.8	132.4	34.1	98.3
2008	572.0	241.9	330.1	1320.7	457.6	863.1	127.0	29.7	97.3
2009	589.2	234.4	354.8	1277.5	439.7	837.8	122.6	27.3	95.3
2010	617.3	237.5	379.8	1238.1	434.8	803.3	120.3	27.3	93.0

注:根据 2001—2010 年《全国环境统计公报》整理,基础数据来源于 <http://www.mep.gov.cn>。

同时,自 2003 年开始,《中国环境状况公报》披露上一年度的全国特大、重大环境污染事件,2005 年之后开始分类统计,2010 年之后又不再公报。由于当年度公报的是上一年度的污染事件,因此我们可以从公报中得到 2004—2009 年污染事件的统计情况,如表 3 所示。

表 3 2004—2009 年全国特大、重大环境污染事件分类统计

单位:次

发生年度	水污染事件	大气污染事件	土壤污染事件	固体废物污染事件	海洋	噪声	未造成环境污染的事件	合计
2004	41	24	13	4	-	-	-	82
2005	95	57	7	2	-	-	-	161
2006	61	34	-	-	-	-	-	110
2007	74	45	4	2	-	-	10	135
2008	80	61	16	3	2	-	9	171
2009	65	66	4	-	10	1	10	156

注:根据 2005—2010 年《中国环境状况公报》整理,基础数据来源于 <http://www.mep.gov.cn>;“-”表示该年度未做这样的分类。

从表 3 中 6 个年度的环境污染事件分布情况来看,水污染和大气污染是我国主要的污染形式。2005 年环境污染事件猛增,水污染事件是 2004 年的一倍。并且 2005—2006 年又是我国水环境污染最严重的时段。严重污染事件的频发使人们开始认识到环境污染造成的损害,容忍度下降。为加强环境治理,2007—2008 年,我国的环境投资有较大幅度的增长,对环境污染责任人和监管责任的问责需求也十分迫切,正是这个问责需求导致大规模的水环境审计,如下页表 4 所示。

从表 4 可以看出,从 2004 年开始,审计署开始实施大规模的水环境审计项目,2008—2009 年是水环境审计项目最为集中的时期,这个时期对应的是 2007—2008 年环境投资快速增长后进行问责的时期。也就是说,2005—2006 年水环境污染严重,环境污染事件增多;2007—2008 年治理力度加大,但治理效果未能让民众满意,容忍度下降,问责需求迫切;2008—2009 年开始进行大规模的环境审计。从时间顺序上来看,上述各时间段存在驱动关系;从审计内容和发现问题来看,逐步从单纯的资金使用情况审计转向对水环境绩效的审计,这也是缘于公民社会对环境责任履行情况问责的需求,起初民众只是想知钱有没有花到环境项目上,随着容忍度的下降,民众更关心花钱有没有发挥改善环境的作用,也就有了更高的问责需求,从而促使水环境审计向绩效审计发展。

(三) 节能减排的问责需求驱动节能减排审计

能源消耗产生环境污染,节能减排是环境治理的途径。我国 2001—2012 年的能源消耗情况和增长率见后文表 5。由后文表 5 可见,“十五”期间(2001—2005 年),我国能源消耗量大幅度攀升,上升幅度达到 56.91%，“十一五”期间能源消耗上升幅度虽有所减缓,但也达到 25.61%。正是由于大幅

度上升的能源需求及其造成的环境污染超出了公民社会的容忍度,节能减排的需求才更加强烈。

表4 审计署水环境的审计结果公告

序号	审计结果公告名称	审计时间	审计流域	审计内容	披露问题
1	2006年第1号(下)《部分水利建设资金和水利项目审计结果》等五个审计结果(重点流域水污染防治资金审计结果)	2004年	太湖、淮河、海河和辽河4个重点水流域	重点审计了河北等12个省(区、市)国家水污染防治“十五”计划(简称“十五”计划)确定的856个重点水污染防治项目至2003年底的实施进展情况、以及所属128个县市2001—2003年污水处理费与排污费的征收管理使用情况	资金使用违规问题
2	2007年第4号《三峡水利枢纽工程审计结果》	2006年	长江流域,三峡库区	重点审计了建设资金筹集使用、工程建设管理、工程造价及综合效益等情况,其中包括环境效益问题	建设资金使用问题;涉及水质保持,水源保护,水土流失等绩效问题
3	2009年第5号《渤海水污染防治审计调查结果》	2008年	渤海	对环渤海地区2006—2007年水污染防治情况进行了专项审计调查	披露了水污染防治措施、海域监督管理、资金征管使用等绩效问题
4	2009年第13号《三河三湖水污染防治绩效审计调查结果》	2008年	辽河、海河、淮河、太湖、巢湖、滇池	对2001—2007年水污染防治绩效情况进行了审计调查,审计调查涉及“三河三湖”流域内北京、辽宁、江苏等13个省(自治区、直辖市)	披露政策实施、污染防治、资金管理和使用等绩效问题
5	2010年第5号《103个县农村饮水安全工作审计调查结果》	2009年	103个县	结合《全国农村饮水安全工程“十一五”规划》,对2006—2008年农村饮水安全工作开展情况进行了审计调查	披露计划执行、资金管理、饮水安全管理、饮水安全工作机制等绩效问题
6	2011年第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》	2010年11月—2011年3月	黄河	结合《黄河中上游流域水污染防治规划(2006—2010年)》,对2008—2010年黄河流域水污染防治与水资源保护专项资金及相关工作情况进行了审计调查	披露污染防治项目、水土保持、水质状况以及相关的资金使用绩效问题
7	2011年第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》	2011年	天津、上海、浙江、湖北、广东、重庆、云南、深圳、成都	结合《全国城镇污水处理及再生利用设施“十一五”建设规划》和《全国城市生活垃圾无害化处理设施建设“十一五”规划》,对2010年度城镇污水垃圾处理专项资金(含污水垃圾处理项目建设资金、污水垃圾处理费,以下简称污水垃圾处理资金)的征收、管理和使用情况进行了审计	

注:根据审计署审计结果公告整理 <http://www.audit.gov.cn>。

表5 我国能源消费情况(2001—2012年)单位:万吨标准煤

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
能源消费总量	150406	159431	183792	213456	235997	258676	280508	291448	306647	324939	348002	362000
增长率	3.35%	6.00%	15.28%	16.14%	10.56%	9.61%	8.44%	3.90%	5.21%	5.97%	7.10%	4.02%

注:数据来源于《中经网统计数据库》(<http://db.cei.gov.cn>)。

《国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》提出了“十一五”期间单位国内生产总值能耗降低20%左右、主要污染物排放总量减少10%的约束性指标。为实现节能减排目标,国家出台了多项财政补贴政策,投入了大量资金。对于这些资金的使用情况及使用效果,公民社会有问责的需求,加之公民对能源消耗和环境污染容忍度的降低,这种问责需求十分强烈。正是问责需求的驱动,审计署组织了大规模的节能减排审计,见表6。

表6 审计署节能减排的审计结果公告

序号	审计结果公告名称	审计时间	审计对象	审计内容	披露问题
1	2009年第6号《41户中央企业节能减排情况审计调查结果》	2008年	41户中央企业	对2006—2007年节能减排情况进行了审计调查,重点调查了这些企业的能源消耗以及二氧化硫和化学需氧量排放等情况	资金使用情况、节能减排措施履行、政府监管等绩效问题
2	2011年第11号《20个省有关企业节能减排情况审计调查结果》	2010年	河北等20个省、自治区、直辖市	对电力、钢铁和水泥等行业2007—2009年节能减排情况进行了审计调查	资金使用情况、政府政策措施的有效性、企业节能减排效果等绩效问题
3	2013年第16号公告《10个省1139个节能减排项目审计结果》	2012年	山西等10个省1139个项目	对2010—2011年中央和省级财政投入的节能减排专项资金及1139个节能减排项目进行了审计	节能减排责任履行情况、财政资金使用和效果等绩效问题
4	2013年第25号公告《5044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》	2012年11月—2013年3月	天津等18个省、直辖市	对能源节约利用(21110款)、可再生能源(21112款)和资源综合利用(21113款)节能环保类三个款级科目资金(以下简称“三款科目”资金)进行了审计,延伸审计项目5044个,涉及资金621.09亿元,分别占项目总数和资金总额的60.57%、75.85%	财政资金运用、节能减排转移支付的效果等绩效问题

注明:根据审计署审计结果公告整理 <http://www.audit.gov.cn>。

目前完成的节能减排审计结果公告显示,2008年进行的41户中央企业节能减排情况审计调查是对2006—2007年节能减排投入的问责审计,之后的20个省有关企业节能减排情况审计调查及10个省1139个节能减排项目审计也是对之前年度节能减排资金投入的问责。5044个能源节约利用、可再生能源和资源综合利用项目审计是节能减排的财政科目审计,是财政资金投入的问责。从时间顺序来看,正是节能减排资金投入的问责需求驱动了节能减排审计;从内容和披露问题上,由于节能减排审计是从2008年开始,此时问责需求已经要求审计关注绩效问题,因此节能减排审计起初就是绩效审计,只是随着内容的不断深入,审计的范围更广。

六、结束语

我国国家审计机关被赋予了环境审计职责后,经过多年的实务操作,环境审计已经发挥出保护环境的作用,并成为我国政府审计的特色之一,然而环境审计产生的根源问题一直尚无定论。本文基于审计需求理论,从环境问题产生的根源——环境机会主义行为入手,通过分析得到当环境机会主义行为产生环境污染并超出公众容忍度之后,环境问责需求就会产生。问责需求产生后,首要采取的是直接问责,即环保部门对环境污染责任主体的问责,但直接问责难以解决环保部门问责效果问题,且我国环境直接问责主体众多,对环境治理是否进行投入、投入多少、效果如何等民众关心的问题,难以做

出准确的回应。审计机关作为综合经济部门,通过审计和审计调查,可以掌握所有环境直接问责主体的相关信息,从而做出综合诊断和评价,环境审计因此而产生。进而本文通过分析环境投资、水环境治理、能源消耗等环境数据,发现正是环境机会主义导致环境污染加剧,公众容忍度下降,问责需求产生。接下来本文分析了环境审计结果公告信息,发现环境保护投资问责与环境部门的预算执行审计、水环境污染及治理问责与水环境审计、节能减排问责需求与节能减排审计之间确实存在驱动力的逻辑关系,从而验证了环境机会主义行为到环境问责需求再到环境审计的产生和变迁的理论构想。

参考文献:

- [1]方世南. 环境友好型社会与政府的环境责任[J]. 马克思主义研究,2007(7):27-31.
- [2]许继芳. 政府环境责任缺失与多元问责机制建构[J]. 行政论坛,2010(3):35-39.
- [3]巩固. 政府环境责任理论基础探析[J]. 中国地质大学学报:社会科学版,2008(2):31-36.
- [4]肖萍. 环境保护问责机制研究[J]. 南昌大学学报:人文社会科学版,2010(4):60-65.
- [5]马骏. 政治问责研究:新的进展[J]. 公共行政评论,2009(4):22-47.
- [6]冯均科. 国家审计问责制度目标设定探微[J]. 财会月刊,2008(11):35-36.
- [7]王金会,王素梅. 建立健全政府审计问责机制研究[J]. 财经科学,2009(1):120-124.
- [8]Bennett M, Newborough M. Auditing energy use in cities[J]. Energy Policy,2001,29(5):125-134.
- [9]Luiz H L, Alessandra M. The Brazilian audit tribunal's role in improving the federal environmental licensing process[J]. Environmental Impact Assessment Review,2010,30(6):108-115.
- [10]潘佳. 公众参与政府环境信息发布问责初探[J]. 合肥工业大学学报:社会科学版,2012(5):94-98.
- [11]牛鸿斌,崔胜辉,赵景柱. 政府环境责任审计本质与特征的探讨[J]. 审计研究,2011(2):29-32.
- [12]Tomlinson P, Atkinson S F. Environmental audits: proposed terminology[J]. Environmental Monitoring and Assessment,1987,8(4):187-198.
- [13]Glen L. Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing[J]. Accounting, Organizations and Society,1999,24(6):217-241.
- [14]Cláudia V. BondJosé V A, Ribeiro L D, et al. A review of environmental monitoring and auditing in the context of risk: unveiling the extent of a confused relationship[J]. Journal of Cleaner Production,2013,47(6):165-173.
- [15]李雪,杨智慧,王健姝. 环境审计研究:回顾与评价[J]. 审计研究,2007(2):53-57.
- [16]王本强. 我国政府环境审计的特点和发展趋势[J]. 中国审计,2006(12):11-12.
- [17]李兆东,鄢璐. 建设项目环境审计对象——全生命周期的环境行为[J]. 审计与经济研究,2008(4):32-35.
- [18]舒元,黄亮雄. 我国省区环境污染资源损失及其外溢效应研究[J]. 审计与经济研究,2012(3):86-96.
- [19]尹律,徐光华. 基于需求和供给视角的环境审计动因研究[J]. 南京审计学院学报,2014(6):79-85.
- [20]宋传朕,齐晓安. 环境审计关系人的生态文明观建设——基于社会主义核心价值观体系[J]. 南京审计学院学报,2013(3):1-8.
- [21]王学龙,杨鹏飞,付惠冉. 基于环境价值链的企业环境绩效审计指标体系研究[J]. 南京审计学院学报,2011(3):46-50.
- [22]Roussey R S. Auditing environmental liabilities[J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory,1992,11(1):47-57.
- [23]Gray R. Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: a review and comment[J]. International Journal of Auditing,2000,21(4):247-268.
- [24]Watson M, Emery A R T. Law, economics and the environment. A comparative, study of environmental management systems[J]. Managerial Auditing Journal,2004,19(6):760-773.
- [25]Rika N. What motivates environmental auditing? a public sector perspective[J]. Pacific Accounting Review,2009,21(3):304-318.
- [26]Boiral O, Gendron Y. Sustainable development and certification practices: lessons learned and prospects[J]. Business Strategy and the Environment,2011,20(3):331-347.
- [27]Tangpynioputtkhun Y, Thammavinyu C. The effect of dynamic knowledge on, professionalism development and audit effectiveness: an empirical research of tax auditors in Thailand[J]. Journal of Academy of Business and Economics,2011,11(1):61-76.
- [28]Barrington D J, Prior A, Ho G. The role of water auditing in achieving water conservation in the process industry[J]. Journal of Cleaner Production,2013,52(3):356-361.
- [29]INTOSAI. Working group on environmental auditing: studies & guidelines[EB/OL]. <http://www.environmental-auditing.org/Home/WGEAPublications/StudiesGuidelines>. (2012-09-18). [2012-09-20].

- [30] 杨小凯, 黄有光. 专业化与经济组织——一种新兴古典微观经济学框架[M]. 北京: 经济科学出版社, 1999.
- [31] 刘燕. “机会主义行为”内容与表现形式的理论解析[J]. 经济问题探索, 2006(5): 122 - 125.
- [32] 刘洪军. 惩罚与宽恕的经济学分析——机会主义与制度变迁[J]. 制度经济学研究, 2004(1): 122 - 137.
- [33] 李厚廷. 机会主义的制度诠释[J]. 社会科学研究, 2004(1): 24 - 28.
- [34] 钟茂初, 张学刚. 环境库兹涅茨曲线理论及研究的批评综论[J]. 中国人口·资源与环境, 2010(2): 62 - 67.
- [35] 武春友, 孙岩. 环境态度与环境行为及其关系研究的进展[J]. 预测, 2006(4): 63 - 64.
- [36] 周志家. 环境意识研究: 现状、困境与出路[J]. 厦门大学学报: 哲学社会科学版, 2008(4): 19 - 26.
- [37] 詹姆斯. M. 布坎南. 民主过程中的财政[M]. 唐寿宁, 译. 上海: 三联书店, 1992.
- [38] 马恩涛. 财政调整、机会主义与财政成本研究[J]. 财贸研究, 2008(2): 69 - 75.

[责任编辑: 刘 茜]

Environmental Opportunistic Behaviors, Accountability Requirement and Environmental Audit

LI Zhaodong^{1,2}

(1. School of Audit and Accounting, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China;

2. School of Economy and Management, Nanjing University of Aeronautics and Space, Nanjing 211106, China)

Abstract: Through analyzing generation and control of environmental opportunistic behaviors, we considered that environmental audit originated in something which aimed to restrain environmental opportunistic behaviors. We concluded when the environmental opportunistic behaviors were very serious and beyond the toleration of society, people would have supervisory review requirements and accountability requirements, and then environmental audit would appear. Finally, we analyzed environmental investment, environmental governance and energy consume data, then we concluded that the audit to budget execution used in environmental departments was caused by the accountability of environmental investment, and accountability about pollution of water and its governance. It is to verify the concept that environmental audit comes from and changes with the demand of environmental accountability.

Key Words: environmentalism; environmental audit; budget executive audit; performance audit; government audit; national audit; environmental accountability; environmental accounting; environmental investment; environmental responsibility