环境审计及其环境报告的发展

更新日期：2008-1-6 16:07:01 信息来源：兰州商学院 杨肃昌教授 南开大学会计系博士研究生 孙岩 编译 字号调整： 大 中 小

一、相关术语的界定

过去的20多年，社会的环境保护意识、特别是在公司商业运作中如何保持良好环境状况的意识有了很大提高。新闻媒体几乎每天都有的环境问题报道，例如：工厂烟筒冒出的滚滚浓烟遮盖了蓝天，臭氧和潜在有毒气体的散发，移动电话释放出大量有害放射物，危险化学品从油罐车中泄漏引起的公路灾难等，集中反映了当今社会对环境的关注。这种关注同时还反映在政治圈内“绿党”的兴起以及ISO14001:环境管理系统、欧洲经济管理和审计计划（EMAS）等环境标准的出现上。

为了顺应社会日趋加强的环境意识，许多公司逐渐开始报告自己的环境绩效。但报告的形式却多种多样，既有包括在公司年度报告中的环境简报，也有以照片、图表和图解等形式反映相关信息的独立环境报告。另外，由于缺乏环境报告标准，环境信息披露的范围和质量也不尽相同。有的公司仅报告了环境事项，有的公司还报告了环境与社会方面的绩效，还有的公司发布了涵盖环境、社会和经济事务等多方面内容的可持续性报告。所提供报告的可信性也存在明显差别。一些公司的环境报告没有经过外部鉴定或审计，而接受了外部鉴定的，却因缺乏公认的环境报告和鉴定标准，使得对环境信息可信赖程度的保证参差不齐。

在环境审计和报告领域，存在许多在概念上容易混淆的术语。例如，一些人认为“环境审计”特指一个公司与特定环境因素有关的绩效报告，而有人则认为“环境审计”指的是含有公司在社会、经济和环境事务方面绩效表现的报告。Lightbody(2000)认为，当前在文献和实务中运用的术语“环境审计”指的是广泛的环境评估和检查……例如，最近由国际会计师联合会（IFAC）和澳大利亚会计研究基金会资助的出版物中，将环境审计解释为：

- 对场所污染的评价；
- 对拟投资项目环境影响的评价；
- 公司环境绩效报告审计；
- 对环境法律法规遵守情况的审计。

可见，其中大部分属于内部审计——为公司董事和高级管理者服务的审计。不过，“公司环境绩效报告审计”则在性质上与外部财务报表审计相同。为了统一认识，我们从EMAS（2001）、ISO14001（1996）和FEE（2002）的讨论稿（确保可持续性报告）中概括出了一系列与环境审计和报告相关术语和概念（见下表）。

术　　语	定　　义
环境	指一个组织赖以生存和发展的条件的集合体，包括空气、水、土地、自然资源、植物群、动物群和人力资源等以及它们之间的相互联系。
环境政策	与组织整体环境绩效相联系的目的和原则，旨在提供确定环境目标、目的及行动框架。
环境总目标	组织自己确定的并要达到的总体要求，应根据环境政策制定。
环境具体目标	为了实现环境总目标而确定并实施的具体绩效目标，根据环境目标总目标来制定，既可以针对整个组织也可以针对组织的某个方面。
环境绩效	一个组织环境事务的管理效果，反映了一个组织的活动、产品和服务与环境间的相互作用。
环境因素	组织的活动、产品和服务中能够与环境发生相互作用的方面。
环境影响	因组织的活动、产品和服务而导致环境发生的任何变化，无论这种变化是有利的还是不利的，是整体的还是局部的。
环境管理系统	组织的全面管理系统的组成部分，包括与发展、实施、完成、检查和保持环境政策相关的组织结构、计划安排、职责、方法、程序和资源等。
环境审计	对组织的环境管理系统、环境绩效及其与组织的董事和高层管理人员之间的联系所作的系统、书面、定期和客观的评估。旨在于： a 确认组织的环境管理系统与董事和高层管理人员确立的标准是否一致； b 确认实现的环境总目标和具体目标是否符合组织的环境政策； c 组织的环境绩效是否有所改善。

内部环境审计人员	组织的董事和高层管理人员，来自于组织内部或外部的单个审计人员或审计团队，应具备环境审计所需的专业胜任能力并与审计对象之间保持足够的独立性以便做出客观的判断。
可持续性	支持现阶段需求并仍然有能力支持未来阶段需求的概念，包括环境、社会和经济等因素，可持续性报告披露的是组织的可持续性绩效。
环境报告	与解决组织的可持续性问题中的环境方面有关的报告。
报告鉴定	为了提高组织的董事或高层管理人员提供给外部集团的信息的可信赖性而设计的保证措施。

在以上定义中，需要注意的是：

a 环境审计，是指服务于组织内部管理、对组织内部环境管理系统以及反映环境管理系统运作效果的环境绩效所做的审计；报告鉴定，是指服务于组织的外部集团、对组织环境绩效信息所做的鉴定和报告。

b 组织的环境绩效报告及可持续性绩效报告，是含括环境的、社会的和经济的因素的绩效报告。

二、环境审计的发展

环境审计并不是新生事务。1991年国际商会组织（ICC）就指出，美国的一个名叫Arthur D Little的精通环境问题的咨询公司，从20年代开始就在世界范围内从事环境审计方面的活动。但人们却到20世纪80年代才对环境审计产生明显兴趣。从此以后，环境审计开始逐步发展。今天，在大型的工业公司（特别是在冶炼、制造和化学工业）中已很普遍。过去20多年，环境审计的快速发展应该说与这些年发生的环境灾难以及出现的环境规则密切相关。

从20世纪70年代开始，世界各地发生了许多环境灾难，对人类社会、环境和财产造成了巨大的危害：

1976年意大利塞韦索的一家化学工厂发生了二氧化物泄漏事件，有250人受害，其中包括一些怀孕妇女；

1978年超级油轮Amoco Cadiz号在英吉利海峡发生船体分裂，使得大量油料倾入大海，造成大批海洋生物死亡和法国海岸重度污染；

1984年印度博帕尔的联合碳化工厂有数吨有毒气体发生了散漏，结果造成大约3800人死亡；

1986年乌克兰切尔诺贝利核电站发生事故，大量放射性物质释放出来，造成32人当场死亡，数千人会由此得上癌症等疾病而在以后慢慢死去。

诸如此类的环境灾难引起了全球呼吁：公司商业活动应该受到环境方面的约束并对造成的环境损失承担责任，应受到罚款或其他惩罚。

20世纪70年代中期后，也许是受到环境灾难的促动，工业化国家逐渐意识到商业活动造成的环境危害以及采取治理措施的必要性。首先是美国，其后是英国，接着欧洲大陆、澳大利亚、新西兰和其他一些国家，陆续对环境问题的担忧和环境保护的压力做出反应，制定出适应于环境保护法律法规。这些法律法规对公司具有很大的影响，指导公司商业活动的运作。对此，Roussey(1992)说，“现在这个国家（美国）的商业活动要遵循日益增多的环境法律法规。如果商业组织没有适当处置危险废弃物，就可能承担巨大的清理成本和其他责任。而且如果生产场所或产品含有毒素，他们还必须接受来自雇员或客户的申诉或诉讼。这些问题不仅与原雇主、经营者、污染地的使用方或处置方有关系，而且与污染地及其处置不存在直接关系的第三方有关。”

美国联邦及各州的众多环境法律法规中，最有意义的莫过于《国会全面的环境应讼、赔偿和责任法案1980》（即CERCLA）。在欧洲共同体，最重要的法律规定是1987年实施的《单一欧洲法》的第130R条款。该条款指出：

1．欧盟社会中凡与环境问题相关的活动均应遵循下列目标：

a 保持、保护和改善环境质量；

b 致力于保护人类的健康；

c 确保对自然资源慎重、合理的利用。

2．欧盟社会中凡与环境问题相关的活动均应基于以下原则：

a应采取环境保护措施；

b应及时修复对环境的损害；

c应对环境污染者进行惩罚。

对环境保护的要求应该成为欧盟社会其他各项政策的重要内容。依据这一条款，欧盟各成员国都制定并实

施各自的环境法律法规。在英国，有着深远意义的环境规定出现在1990年《环境保护法》中。Vinten(1996)解释说:“它预示着污染者付费原则开始发挥实际作用，也给人们提供了整体的污染控制原则。以前，每个环境因素——空气、土地和水——都有各自单独的法律和控制体系，现在皇家污染监察机构将对受到严重工业污染的空气、水和土地等进行整体控制……那些超过排放标准的公司应支付罚金。对新建的商场和工厂要进行环境影响评估”。

20世纪80年代中期以后，面对大量复杂的环境法律法规，公司管理层开始越来越多地使用环境审计，目的是为了确保公司遵守了所有相关的法律法规，并对公司是否遵守下列事项进行评估：

a、职业健康和安全要求；

b、经营许可中要求的污染物排放标准及其他要求；

c、关于产生、储藏和处置有害废弃物的规定；

d、过去处置的有害物形成的潜在责任。

20世纪80年代后期及90年代早期，随着污染土地和其他违反环境法律的责任由全体违反规定者扩大到污染土地的购买者等第三方，环境审计也开始被用于判断财产买卖交易中是否涉及环境责任。随着被污染土地清理成本数百万英镑的增加，以及有关联责任者范围的不断扩大，这种审计日益受到重视。Roussey(1992)说明了美国的情况：“法庭将清理被有害废弃物污染土地的责任者分为四类：目前的业主和经营者；处置废弃物时的业主和经营者；有害物的生产者；有害物的运输者。”

在确定项目是否符合法律规定时，有必要进行单个交易事项的环境审计。如，Hamilton(1997)举了个案例，几个朋友购买了一块没有经过环境审计的土地，准备寻找开发商建造一个豪华公寓。开发商的赞助人坚持要有环境审计报告。在环境审计过程中，在现场发现断裂的温度计并发现土地已受到水银和其他有毒物质的污染。不用说，开发商放弃了这一项目，业主面临着巨大的清理成本，同时还要将成本追溯到以前承担责任的业主。

鉴于环境审计有利于确保交易事项对相关法律法规的遵守并避免交易事项中可能产生的相关责任以及其他不利影响，20世纪90年代初期以后，环境审计变的广泛起来，现在它被许多公司认为是为管理提供有用信息以及保护和增强公司名誉的重要举措。

环境认证计划，诸如英国质量标准7750（BS 7750）、欧洲经济管理和审计计划（EMAS）、国际质量标准ISO 14001,都推动了环境管理系统（EMS）的建立。产生于1992年的BS 7750是世界首部针对公司的系统性环境认证计划，1994年进行了修正，但随着1996年ISO 14001的引入而于1997年终止。实施于1993年的EMAS最初打算是用于特定场合的强制性环境管理和审计计划，由于受到工业界的反对，现已成为适用于所有公司的有一定志愿申请意义的计划。它的作用同BS 7500和ISO 14001类似，但比后者更严历。ISO 14001最初的产生是受1992年“Rio Earth Summit”影响，其建立了一个专门从事全球环境保护的委员会。像EMAS一样，公司及其组成单位（如单个场地，分支或下属）可以申请ISO 14001认证。

EMAS和ISO 14001在方法和要求上非常相似，双方都需要申请者提交：在环境绩效方面取得持续性进步的证明以及相关环境法律法规的遵守情况。两个计划都是围绕EMS的运作进行安排的。这使得企业能够对其活动，产品和服务的潜在环境影响具有全面认识，也为那些努力提高环境绩效的企业提供了“底线”。

EMS 包括的要素有：

a环境政策：说明组织提出的环境原则，提供检查或评价环境目标的框架；

b环境目标：某个确定年份的特定目标，以此评价环境绩效的实现程度；

c操作程序或环境项目：确定完成环境目标的手段；

d环境绩效的监督与控制机制：包括环境审计，根据环境目标对企业的环境绩效，EMS 的运作和效果，企业对相关环境法律法规遵守情况进行评价，报告审计中所发现的问题并提出改进建议；

e管理评估：在审计报告和其他相关信息基础上，董事会要检查EMS的适应性和效果以及取得的环境绩效。据此并结合审计人员的建议，董事会就能够对环境政策或其他EMS因素做出必要的改进。

分析上述要素，不难发现环境审计对有效地发挥EMS的作用和EMS的改进是极为重要的。利用环境审计，可以确定改进EMS的设计和运作以及改进企业环境绩效的对策。

尽管ISO 14001或EMAS的注册要求十分明确，但并没有多少企业具备这些条件。2002年，FTSE的50个获得ISO 14001 证书的企业中只有J Sainsbury, Shell, BP, Scottish Power, British Gas and British Energy同时获得EMAS证书。从这些公司的环境报告中可以明显看出，他们不仅具有健全的 EMS系统而且具有

成熟的环境保护项目。尽管在20世纪90年代中期实施环境审计的主要动机很明显是要寻求躲避责任之策——不慎陷入“环境法律的巨大坟墓”或者无意“继承”一项交易留下的潜在责任，但今天的许多（如果不是绝大多数）环境审计已经被积极地用于改善企业的环境绩效。

三、环境报告的发展

在2000年6月，Mackey(2000)报告说，过去十年间发表特定种类环境报告的公司大量增加。能源，冶炼和建筑行业中大型污染公司发布有关健康和环境的数据已经很长时间了。

环境报告的内容随行业不同而不同，这点反映在Gilmour and Caplan’s(2001)的观察报告中： Price water house Coopers 观察了处于世界资本市场中的全球100强公司（根据2000年《财经时代》所列的全球500强），他们几乎都在其年度报告中公布了有关社会和环境问题的评价。其中近一半发布了包含环境或者涉及社会公民权益的独立的报告。100强中的所有汽车制造公司，80％的能源和公共事业公司，75％的加工类公司，64％的制药公司提供了独立的反映社会或环境影响的报告。而另一方面，那些诸如娱乐，媒体广告和广播公司等并不转换或生成物质资料公司中，只有20％的这样做。

什么原因促使这些公司这样做？Mackay(2000)认为，这些公司发布环境报告的原因部分是由于环境意识到提高，但最主要的是如果不这样做就很可能遇到麻烦。政府或关注环境问题的议员会给他们带来很大的压力，使他们面临“耻辱”的名声或指责。但实际上，公司面临的最大压力似乎是由股东带来的而不是Mackey所认为的那样。这些压力产生于四个方面：

1．日益增长的受托责任。随着传媒和信息技术的发展，公司的活动受到了前所未有的监控，结果使得公司被股东赋予了更高的受托责任，标志着对公司信息披露需求的不断增加——包括那些与公司环境绩效有关的信息。

2．日益增长的期望值。投资者和分析家们希望公司在提供财务信息的同时也能提供与公司绩效持续发展有关的信息。BP 和 Coca-Cola就在最近年度的股东大会上受到了环境与社会问题询问，BP被询问的是关于气候变迁的适应性问题，Coca-Cola是关于瓶罐的循环利用问题。

3．投资决策。增长中的机构投资者感兴趣的是投资于那些“环境友好型”和“社会道德良好型”的公司。在美国，道德投资基金已建立起：1999年，估计有2 万亿美元投资在该基金。在英国，FTSE提出了一个领先道德公司的指标体系即著名的FTSE4Good。2002年，FSTE350家公司中有176家获此殊荣。既然越来越多的投资者选择投资于“环境友好型”公司，那么对那些披露相关信息以利于投资者决策的公司，特别是上市公司来说，就具有了明显的优势。

4．关注公司的环境责任。违反了有关环境法律法规或者“继承”了不良交易风险的公司（特别是美国公司和快速增长的英国公司），就会面临巨大的现实或潜在的责任。Beet and Souther(1999)指出，可以这样说明1993年这些责任在美国的程度：在美国，这些明显的环境责任目前估计约占GNP的2－5％。环境清理成本根据“Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act of 1980,or “Superfund”的估计有$500 billion ， 需要用40至50年时间才能支付完。

在这种背景下，就不难理解为什么现时或潜在股东会给公司施加压力以使其报告环境绩效和环境政策。

由于广大股东、投资者和社会各个方面对公司环境事务的关注日益增长，监管机构或其他相关组织就需要或鼓励公司环境信息披露。如，美国SEC委员Richard Roberts 说道，“SEC面临着越来越大的压力，去促使公众公司以全面、公允和及时的方式披露现时和潜在的环境信息，我认为这是公司投资的公众化造成的。”

在美国，公司承受的来自环境保护署（EPA）的压力也越来越大。1998年以来，EPA要求钢铁、金属制品、车和造纸企业在互联网上，披露有关放射性物质和有毒化学物释放、污染处罚、环境法律法规遵守情况的信息。欧洲的公司同样面临着这种压力，丹麦和北爱尔兰已经通过立法要求大公司提供环境报告。像我们所说过的，更多的通过EMAS注册的公司被要求每年发表经外部审计的环境报告。EMAS(2001)附件3解释道：

环境报告就是要向公众和其他利益关系人提供环境影响和环境绩效改进等方面的信息，至少应该包括：

a对环境政策和EMS系统的简要描述；

b描述产生重要环境影响的所有直接或间接方面，并说明影响的性质；

c描述与重要环境问题和影响有关的环境目标；

d根据环境目标形成的用于说明环境绩效的数据，包括废弃物和污染物的数量；原材料、能源和水的消

耗,并且应该可比数据用以评估环境绩效的发展；

e其他违反环境法律法规事项及其造成的环境影响。

为了满足EMAS认证的要求，公布的公司环境报告中包括信息应具备以下特征：准确性和真实性；可验证性；相关性；代表性；可理解性；在总体环境影响中具有重要性。

此前所说的J Sainsbury等六大公司都通过EMAS认证并公布了符合上述要求的环境报告。

在英国，投资者（特别是机构投资者）制定决策时不仅要考虑公司的财务指标，而且还因受到英国保险协会等团体的鼓动而对公司的环境、社会及其他相关方面的绩效予以关注。这无疑就给公司披露相关信息施加了压力。更重要的是，政府大臣们也一直在强调环境报告的重要性，2001年10月英国首相布莱尔号召FTSE350家公司在2001年底都自愿地公布与年度财务报告相独立的环境报告。但最终只有43家这样做。也许布莱尔的要求只是一个征兆，即如果公司不愿自动披露其环境信息，那么将借助于法律迫使他们这样做。这一点在2002年7月公布的公司法草案性条款中得到证实。条款第73，75和81条规定所有的大公司都要公布经过全面审计检查的经营和财务年度报告，同时还要求公司董事对报告是否包括了那些应当包括的特定事项发表声明。这些事项有：

a公司在员工雇佣方面的政策；

b公司关于经营活动与环境问题的政策；

c公司关于经营活动与社会和社区问题的政策；

d在财务检查年度，公司对既定政策的执行实施情况。

上述规定令人很感兴趣，因为其中包括了环境和社会两方面的政策及其绩效。直到20世纪80年代晚期，许多公司才在年报以外自愿提供与环境问题有关的专门报告，这类报告在当时被普遍称为“环境报告”。（环境审计在这一时期被看作主要是对环境规则遵守情况以及环境保护职责的审计。）20世纪90年代以来，公司承受的压力越来越大，使他们对社会问题给予了应有的关注并且开始披露有关社会绩效的信息。许多公司开始采用年报或单独报告的形式公布环境和社会两方面的信息。很多著名大公司（例如：J. Sainsbury）坚持公布“环境报告”，同时，全世界范围内还有超过2000个的组织发布“社会与环境报告”（Perry，2002）。一项对相关因特网站的分析表明，这种报告被大量的FTSE350公司所使用，其中包括BP和British Gas。

有些公司，例如Shell，已经领先一步。他们认识到与经济和社会相关的重大事件都与环境问题紧密相连，并且已经开始发布“可持续性报告”中解释到：“‘可持续性’和‘可持续发展’是两个随布伦特兰报告开始受到关注的术语。报告中指出，人类社会的发展既要满足当代人的需要，又不对后代人满足其需要的能力构成危害。在公司报告中，‘可持续性’一词主要用来指明报告的主题包括环境、经济以及社会等问题。可持续性报告有其自身的发展过程——从环境报告出现开始……虽然单独的环境报告和社会报告仍然被使用，但是‘可持续性’报告的目的却在于，给出一个更加全面的‘三重底线’以明确股东的责任”。需要强调的是，虽然公布此类报告的典型组织数量仍然不多——但却呈增长趋势。

应该注意，至少目前在英国，发布环境、社会及可持续性报告是自愿的。但有相当多（且数量一直在增长）的公司都采纳了这样的观点：为了加强他们在报告中所披露信息的可信性，应该对这些信息进行外部鉴定（即被审计）。2001年，Glimour和Caplan在报告中写到：英国资本市场中的100强公司中有49家发布了单独报告，用来说明环境问题或居民问题或两者兼有……另外，还包括一份外部审计人员或其他专家的外部保证声明。像前面所提到的Shell、British Gas和J.Sainsbury这些有EMAS证书的公司，都被要求将他们的环境报告进行了外部鉴定。

四、环境报告的鉴定

几乎所有的大公司都会在其年报或单独的环境报告中披露环境信息。同时许多公司都会对环境信息进行鉴定。这种鉴定是自愿进行的，与法律、法规或是ISO 14001标准无关。ISO 14001标准要求注册者公布其环境政策，但是并没有要求他们披露其他内容，也没有要求对外报告的环境信息要经过鉴定。此外，它也没有要求公司的环境管理系统经过外部鉴定。这与EMAS的要求不同，EMAS要求其注册者每年发布经过外部鉴定的环境公报，并且要求其环境管理系统、审计计划、及其他所有“注册必备的要素在不超过36个月的时间内曾被鉴定”（EMAS，2001，Annex5）。

需要注意的相关事项是，在外部环境报告中我们使用“鉴定”(verify)而不是“审计”(audit)一词。而

FEE（2002）更提倡使用“保证”（assurance），解释道：“保证”比“鉴定”或“评价”更合适，因为它能够避免与“审计”和“鉴定”等具有特殊意义的词相混淆。

在词汇表中，FEE将保证定义为“能够加强信息可信性的概念”。而“审计”和“鉴定”的定义如下：

审计：一份保证协议，在其中信息的可信性被提到了很高的水平，例如一项关于财务报表的法规审计。

鉴定：一项详细测试，能够通过十分具有说服力的证据证实某个事项，例如检查一项对第三方文件的披露。

EMAS（2001）没有对“鉴定”加以定义，但是似乎给了它与FEE对保证的定义相同的含义。我们也这样使用“鉴定”一词，即认为它与保证能够互换。在给外部报告的环境信息提供可信性的范畴内使用“审计”是不合适的，因为它通常不能够提供暗含的高程度的保证。这由以下三个主要因素造成，即：

a缺乏公认的环境报告准则或标准；

b缺乏公认的量化绩效指标，及大部分所报告信息具有主观、定性的特征；

c缺乏公认的鉴定标准并且通常缺乏结论性的证据。

这些因素联合产生了这样一种情形：公司环境报告可以使用公司愿意使用的任何形式披露或多或少的信息……同时有些公司真正想做到环境友好，愿意与公众分享关于他们所做努力的信息，缺乏环境报告标准使得其他公司能够发布“绿色掩饰”，即吸引人的环境报告几乎没有传递有用的信息，但是它的设计却能够加强公共关系……当对手的环境计划和努力比自己的更实际时，公司也许尤其不愿意发布有关自身环境努力的真实的、详细的情况。

缺乏公认的环境报告准则或标准意味着缺乏公认的判断公司环境绩效和环境报告质量的基准点。在绩效衡量和报告，信息披露的范围、格式和质量等方面，它同样导致了公司环境报告缺乏前后期的一致性，以及在任意时点上不同公司的环境报告缺乏可比性。此外，没有公认的报告和鉴定标准使得环境信息要面对公开的质疑，即认为它不完整、有偏见和不准确。

尽管缺乏公认的报告标准使得目前环境报告在编制、鉴定和使用方面存在困难，但解决这些困难的建设性步伐已经迈出。尤其是GRI，已经形成了一个全面的环境报告框架。FEE（2001）对GRI最初目的解释是：GRI最初由CERES和UNEP在1997年创始，由一个代表混合股东的筹划指导委员会加以发展……GRI的目的是使可持续性报告成为一种常规，并在可比性、严密性和可证实性方面与财务报告同样可信。具体地说，GRI的目标是：

a提高可持续性报告在全世界范围内的实践水平，使其实践水平与财务报告相同；

b设计、传播并促进标准化的报告实践、核心衡量、改制及具体部门的衡量。

c确保一个永久且有效率的机构主体以在全世界范围内支持这类报告的实践。

2000年6月，GRI公布了它的可持续性报告准则，这已经成为大量可持续性报告的基础……GRI准则在不断的更新，目前在不同GRI工作小组的共同努力下一项更新正在进行。

依据GRI准则，公司的环境绩效通过披露定量的或定性的绩效指标得以报告。为了使这些指标能反映恰当的问题，公司被鼓励披露相关的目标，环境、社会和经济计划信息，以及对非常事件和已认定趋势的评论。

GRI准则的制定得到了超过30家大公司的帮助，其中包括British Airways，Ford和Shell。许多公司使用这个准则作为他们环境报告的基础，财务报告书能够反映这一事实，例如Shell在2001年度的报告《People，Planet and Profits》中陈述：“Shell是GRI的创始成员，也是GRI报告准则的试点公司。此报告依据准则的主要框架编制。我们将继续完善Shell报告并且对准则的进一步发展进行学习”。同样J Sainsbury在其2001年的报告中写道：“我们是第一次依据GRI可持续性报告准则中的环境部分编制报告，这个准则为报告的清晰、连贯和责任制定了标准。这些标准的设计是为了帮助公司更有效地传递有关环境、社会和经济绩效的信息。这样做使我们能够和英国的许多主要公司一起使用这一套方法。”

除了一些主要的英国公司使用GRI准则作为他们报告环境绩效的基础，还有一些数量相对较少但不断增长的主要英国公司对这类信息进行外部鉴定（Mackay，2002）。对六个通过EMAS注册的公司（Shell，BP，Scottish Power，British Gas，British Energy和J Sainsbury）而言，环境报告的外部鉴定是强制的；但对其他所有公司来说则是自愿的。也许这些公司认为通过这种方式加强报告可信性，所花费的成本是有效的。至少在某种程度上，这个信念通过以下事实得以反映，即大多数进行环境信息鉴定的公司都组织了“股东对话”或“股东磋商”（Larsson and Ljungdahl，2001）。Larsson and Ljungdahl解释这种活动是：“公司组织和开展用以解决可持续性问题的多重性，以及相对不成熟的信息收集和报告系统存在的问题的一种

方法”。

FEE（2002）的解释更加具体：公司进行与可持续性报告有关的股东对话以确定：

a股东希望通过可持续性报告得到什么（且是否过去的报告满足了他们的需要）；

b事件达到怎样的水平就足够重要而应包括在报告中（即重要性水平）；

c怎样的衡量不精确性或近似程度是可以接受的（即可容忍误差）；

d股东重视怎样的保证（外部鉴定）。

外部财务报表审计的目标和范围由法律决定，且依据定义其保证水平尤其是对财务报表真实性和公允性的保证水平很高；环境鉴定协议与此不同，它的目标、范围和保证水平必须由公司所关切的问题具体确定。在许多有环境鉴定协议的公司中，作为股东对话的结果，董事们达成关于这些事项的决议。对于EMAS的注册者来说外部环境报告鉴定的目标和保证水平由EMAS规则笼统地定义。EMAS（2001），第三条要求所有EMAS的注册者：

a 在36个月的时间内，对其环境管理系统和审计计划至少进行一次审计；

b 每年公布关于环境报告的合法的更新。

尽管EMAS（2001）并没有对“鉴定”和“证实”加以定义，很明显有些与财务报表审计近似的行为可以提供合理的高水平保证。例如：环境鉴定人员的职能就是检查：

a 对EMAS规则中所有要求的遵循情况：最初的环境评价（如果适当）、环境管理系统、环境审计及其结果和环境报告；

b 环境报告中资料和信息的可靠性、可信性和正确性……

特别地，环境鉴定人员应该以一种正确的职业态度，对初始环境评价（如果适当）、审计或组织运用的其他程序技术上的合法性进行调查，并在必要时重新执行这些程序。除此之外，环境鉴定人员还应该进行现场检查以确定内部审计的结果是否可靠。

独立性和胜任能力是对环境报告的外部鉴定者的两个关键要求。除非鉴定者具备这两个特征，否则他们所签署的报告就不能提高相关公司发布的环境信息的可信性。目前，外部鉴定几乎独占性地由四大会计公司（Big Four accountancy firms）的“可持续性小组”或是大型的环境顾问公司执行，比如Ashridge，Lloyd’s Register or Aspinwall。Mackay（2000）解释道：在这两大阵营之间一直在进行激烈的竞争。四大依靠他们的审计经验、复杂的审计技术和全球性的品牌参与竞争；而顾问公司依靠的则是他们环境咨询方面的专长和环境专家。四大雇佣环境专家而顾问公司雇用审计人员。他们抢走对方的员工。 FEE（2002）同样注意到了会计公司和顾问作为外部鉴定人员在胜任能力方面存在的明显缺陷。特别是它注意到了会计公司需要更好地表达，他们如何满足对专家和专业知识的需求；而顾问公司则需要“使报告的使用者相信他们有能力鉴定报告，同时还是审计对象方面的专家”。

EMAS注册者的外部鉴定人员，必须是被认可的环境鉴定组织或个人。根据EMAS（2001）的第四条，所有欧盟成员国都应建立批准环境鉴定人员并监督其活动的系统：Annex V给出了批准和监督环境鉴定人员的详细内容。为了具有鉴定所需的资格，Annex V要求组织或个人必须：

a 知道并理解准则（EMAS 2001）和环境管理系统的一般功能……；

b 知道并理解与被鉴定活动有关的法律、法规和管理要求；

c 知道并理解环境问题，包括可持续发展的环境范围；

d 知道并理解与环境问题相关的被鉴定活动的技术层面；

e 理解被鉴定活动的一般功能，以评价环境管理系统的恰当性；

f 知道并理解内部环境审计的要求和方法；

g 信息审计的知识。

此外，环境鉴定人员应该是独立、公正和客观的。根据要求他们应该：不受任何商业的、经济的或其他能够影响他们判断或威胁他们判断独立性和活动完整性的压力所约束。同时也要求他们将鉴定方法和程序记录下来，包括与准则中鉴定要求有关的质量控制机制和机密性条款。

关于对环境鉴定人员的监督，EMAS（2001），要求对特定环境鉴定者给予注册的国家审批机关保证，在不超过24个月的规则期间内：环境鉴定者一直符合审批要求并监督其所作鉴定的质量。监督内容可能包括：内勤审计、组织内部观察、发放调查表、评价环境鉴定人员所作环境报告的有效性、评价验证报告。这个“监督”系统与JMU和ACCA代表审计人员审批机关行使的，对注册会计师的“监控”十分相似。(资料编译：兰州

商学院　杨肃昌教授　　南开大学会计系博士研究生　孙岩 ;资料原文作者： Brenda Porter 、 Jon Simon 、 David Hatherly ，《Principles of External Auditing》，West Sussex:John Wiley &Sons Ltd Wiley，2 edition ，March 31, 2003)

关闭窗口

Copyright 2006 All Rights Reserved 中国审计学会 版权所有

地址：北京市海淀区中关村南大街4号 邮政编码：100086
信箱：shenjixuehui@sina.com 电话：010-82199815

京ICP备05034045号