

# 影响我国政府资源环境审计开展的十个问题

李兆东(副教授)

**【摘要】**我国政府资源环境审计已经开展了二十多年,取得了丰富的实务经验,同时产生了十个影响审计业务开展的关键问题,对此从审计主体、信息鉴证、审计目标、审计范围、技术方法、胜任能力、审计依据、审计路径、问责对象、问题定性等审计要素方面予以解答:资源环境审计的主体应是审计机关;资源禀赋信息和环境保护信息需要进行独立鉴证,且由具有权限和资质的专业机构完成;资源环境审计的目标是评价资源环境质量是否得到改善;资源环境审计的范围应按资源环境领域的特点划分;资源环境审计并非一定需要特殊的审计技术方法,传统的审计技术方法仍然是资源环境审计的主流方法;从事资源环境审计业务的人员并非一定需要具备资源环境专业背景,而只需了解基本的资源环境概念,并辅以外部专家系统;资源环境审计的依据是充分的;资源环境审计的实施应围绕财政资金展开;资源环境审计应问责党政领导;资源环境审计定性规则悖反现象突出。

**【关键词】**资源环境审计; 政府审计; 审计要素; 审计业务

**【中图分类号】**F239 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)05-0106-8

我国的政府资源环境审计工作产生于20世纪90年代。《审计署2003至2007年审计工作发展规划》和《审计署2006至2010年审计工作发展规划》将环境审计作为财政审计的一个主要内容,《审计署2008至2012年审计工作发展规划》则将资源环境审计与财政审计并列为主要的审计任务。2009年9月审计署出台了《关于加强资源环境审计工作的意见》。2011年6月《审计署“十二五”审计工作发展规划》将资源环境审计作为主要任务和重点内容。2013年11月十八届三中全会提出“对领导干部实行自然资源资产离任审计”后,资源环境审计进入快速发展期。2014年10月国务院出台《关于加强审计工作的意见》,要求“加强对土地、矿产等自然资源,以及大气、水、固体废物等污染治理和环境保护情况的审计,探索实行自然资源资产离任审计”。2015年7月中央深化改革领导小组第十四次会议审议通过《关

于开展领导干部自然资源资产离任审计的试点方案》,2015年12月中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》,要求“对国有资源实行审计全覆盖”。2016年2月审计署发布的《关于适应新常态践行新理念更好地履行审计监督职责的意见》将“加大资源环境审计力度”作为八项重点工作之一,2016年5月《审计署“十三五”审计工作发展规划》将资源环境审计作为主要任务和重点内容。目前资源环境审计已经成为我国政府审计的一个独立审计业务形态,且逐步强化。

经过二十多年的探索,虽然我国在资源环境审计方面已经取得了较为丰富的经验与成果,但对于一些关键问题的理解,审计人员仍较为模糊或存在分歧,需要进行深入理论解析。鉴于此,本文从审计主体、信息鉴证、审计目标、审计范围、技术方法、胜

**【基金项目】**国家社会科学基金项目(项目编号:18XZZ002);江苏省高校优势学科项目“PAPD审计科学与技术预研究项目”(项目批准号:YSXKKT31);南京审计大学政府审计研究课题重点项目(项目编号:GASA161011)

任能力、审计依据、审计路径、问责对象、问题定性等审计理论要素方面,梳理影响我国政府资源环境审计开展的十个关键问题,并提出完善建议,以期为我国政府资源环境审计事业的发展提供借鉴。

### 一、资源环境审计的主体是审计机关,还是资源环境行政管理部门?

资源环境专业性强,内容繁杂,资源环境审计因其审计对象的复杂性导致审计业务工作难度大,专业特征明显。在资源环境审计开展初期就有人认为审计机关难以胜任这项审计业务,需要更专业的资源环境行政管理部门来履行相关职责。2015年3月环境保护部也曾发布通知,在兰州开展政府环境审计试点。近年来,密集出台的中办、国办以及国务院的相关文件在提及资源环境审计时,也未明确审计主体。由此看来,审计主体的认识分歧已经影响到资源环境审计业务的深入开展。

要确定资源环境审计主体,首先要弄清楚资源环境审计属于审计范畴,还是资源环境管理范畴。若将资源环境审计定位在资源环境管理的范畴,那么其主要目的并不是判断资金使用情况,而是通过资源环境信息的监督检查,判断资源环境治理的效果,再根据检查后的资源环境信息提出完善治理的方案,资源环境管理部门对此类信息的审查显然更为专业。我国政府审计是由公众委托、法律授权,其权限和范围由法律赋予,《宪法》第九十一条和《审计法》第二条将我国政府审计的主要职能确立为监督财政、财务收支的真实性、合法性和效益性,若将资源环境审计定位在审计范畴,那么其主要目的是监督资源环境领域的财政、财务收支的真实性、合法性和效益性,审计过程中审计人员需要调阅资源环境信息以判断资金使用的效果。

我国资源环境领域的法定治理部门多达15个<sup>[1]</sup>,用于资源环境治理的经费也从这15个部门下达,资源环境行政主管部门虽然在专业信息审查上具有优势,但难以掌握这么多部门的资金使用情况,也就无法对资源环境保护资金的使用绩效发表意见。相比之下,审计部门是法定财政资金监督部门,其主体特征更为明显。

### 二、资源禀赋信息和环境保护信息是否需要独立鉴证,由谁鉴证?

审计收集的信息分为财务信息与非财务信息。财务信息是指财务报表依据的会计记录中含有的信息,其较为具体,查证的方法和程序较为成熟,《中国

注册会计师审计准则》也对其做出了详细的规定。非财务信息则更加广泛,包括各类业务数据,根据所要反映的问题,技术、管理、制度等全方位的各类指标和非指标化的数据都可以成为非财务信息,这些信息在现代绩效审计中更为重要,是绩效审计评价的重要组成部分,非财务信息的收集和认定甚至成为政府审计和内部审计最主要的工作,其重要程度已超过财务信息。

资源禀赋信息和环境保护信息属于与资金使用效果性相关的非财务信息,如:林业资源审计中使用的天然林比重、林分郁闭度、森林病虫害发生率、林业有害生物成灾率等,林龄结构、林种结构等森林资源质量指标。目前在资源环境审计的过程中,这些非财务信息通常采用调查表法取得,即由审计机关发出调查表,被审计单位针对表中的非财务信息进行填报,填报单位出具承诺函,对数据的真实性做出书面保证。有学者认为这混淆了管理层责任和审计责任,因为填报单位的承诺是管理层责任,这并不能免除审计责任,审计机关要独立地对非财务信息的真实性进行鉴证,而不能以提供者的书面承诺来取代这种鉴证。

政府审计不同于注册会计师审计,政府审计项目的范围广,内容多,涉及的信息量大,在实务中,即使对财务信息也很难做到独立鉴证,通常也是采用被审计单位承诺函的形式予以保证。《审计法》和《审计法实施条例》中也是将信息真实性确定为信息提供者的法律责任,也就是说,政府审计并不要求对财务信息和非财务信息进行独立鉴证,信息提供的法律责任由被审计单位承担。但这样的法律规定并不能杜绝被审计单位出于自身利益的考虑,而提供虚假信息,导致审计判断失败的风险,显然也就不能回避信息独立鉴证的问题,因此应该对资源禀赋信息和环境保护信息进行独立鉴证。

但资源禀赋信息和环境保护信息的专业性较强,信息复杂,信息量庞大,对于审计人员来说掌握该领域的信息提取与分析技术十分困难,难以完成鉴证工作。同时,资源禀赋信息和环境保护信息属于专业信息,相关法律规定了信息的法定披露单位,如《环境保护法》规定“县级以上各级人民政府环境保护主管部门和其他负有环境保护监督管理职责的部门,应当依法公开环境质量、环境监测等信息”,同时规定对环境质量进行监测也要取得环境行政主管部门的资质认定,显然审计机关没有法定权限,也没有

取得相应资质。

因此,这些信息的独立鉴证不能由审计机关完成,而需要交由具有权限和资质的专业机构。在现阶段可以采用两种形式:一种是上对下的独立鉴证,即由上一级资源环境行政主管部门对下一级资源环境信息进行鉴证;另一种是聘请独立的第三方专业机构,如资源环境保护非政府组织、学术机构、专业事务所等,其既具有提取和分析资源环境信息的能力,又取得了资源、环保部门认定资质,独立性也相对较高。审计实践中,部分项目已经开始采用这种方法,例如审计署资源环境审计项目的信息鉴证,一般会取得环境保护部或国家重点实验室的协助,由权威部门出具资源环境信息的检测报告,而非由审计署直接认定。

当然这两种方式推广的阻力在于,基层审计机关如何取得更高层级资源环保行政主管部门或独立实验室的协助,故既需要明确信息鉴证权限,又需要优化制度设计,赋予基层审计机关提请更高层级资源环境信息鉴证的权力。优化后的资源环境审计信息鉴证结构如图1所示。

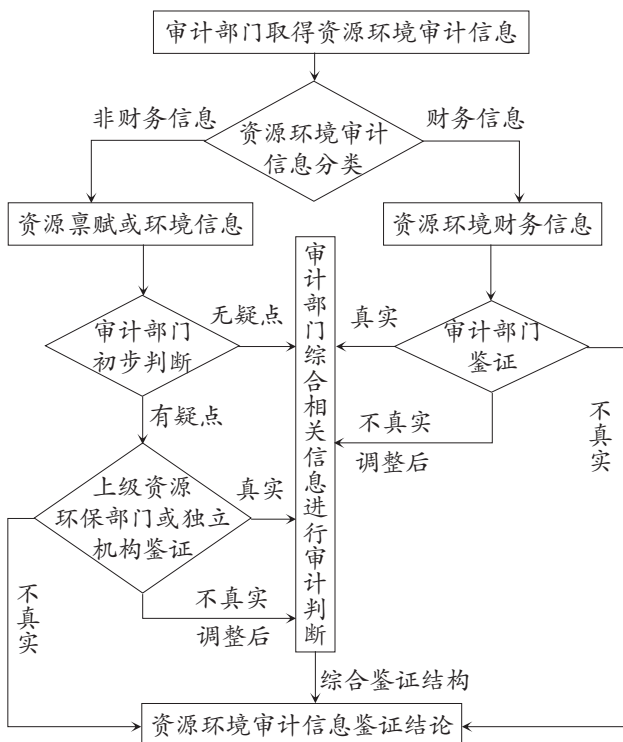


图1 资源环境审计信息鉴证结构的优化

### 三、资源环境审计的目标是评价资金使用目标,还是评价资源环境质量是否得到改善?

我国的政府资源环境审计发展迅速,对于资源环境审计的认识也存在很多分歧,一些研究者认为

我国的资源环境审计仍然是以财务审计为主<sup>[2-4]</sup>,这个认识显然较为偏颇。事实上,我国审计机关开展的资源环境审计从一开始就是绩效审计,审计署最早关于资源环境审计的审计结果公告是2006年第1号公告(下)“重点流域水污染防治资金审计结果”,公告内容显示,对重点水污染防治项目建设进展情况、已建成项目运行效益、水污染防治资金使用等方面做了详细的审计,其目标已经是水污染防治资金的绩效。其后的20多份关于资源环境审计的审计结果公告均对资金使用的绩效进行了详细的审查与评价。

绩效审计的目标是评价资金使用的绩效,但什么是绩效却没有具体的界定,对绩效的不同认识导致了资源环境审计目标的不确定性。一般认为,绩效审计的目标是评价财政资金下拨时所提出的目标是否完成,例如资源环境审计中的环境保护措施都按环境影响评价报告的要求完成,质量和能力达到预期目标。但是运用财政资金的本质的目标并非是完成资源环境报告措施项目,而是通过这些项目的实施消除或缓和环境污染状况,实现资源的高效利用。所以,项目是否完成可以是财政资金审计或工程绩效审计的目标,但不是资源环境审计的目标。

资源环境审计的本质目标就是评价资源环境质量是否得到改善。例如某流域水环境治理规划中提出要建设十座污水处理厂,并配套财政资金,审计时首先要认定水环境治理政策、项目都如实履行,资金使用真实合规,在此基础上,评价这十座污水处理厂的建设是否提高了流域的水环境质量,即水质是否有所改善。资源环境审计阶段性目标的分解如表所示。

资源环境审计阶段性目标分解表

阶段	审计类型	审计目标
第一阶段	财政审计	用于资源环境领域的财政资金是否在渠道内,是否存在挪用、截留、占用、滞留等违规现象,例如用于水污染防治的资金是否在渠道内使用
第二阶段	财政绩效审计	财政资金使用的直接目标是否实现,例如使用水污染防治资金建设的污水厂是否都已经建成,且质量合格
第三阶段	资源环境审计	环境治理设施是否达到预期的功能,例如建成的污水厂是否达标排放
第四阶段	资源环境审计	区域环境质量是否得到改善,是否存在污染转移的现象,例如污水厂的污泥处置是否合理,有无形成二次污染,环境质量是否真正得到改善

#### 四、资源环境审计的范围是按行政区划,还是按资源环境领域的特点划分?

按现行《审计法》规定,审计机关是有管辖范围的,管辖范围基本按行政区划而定,《审计法》第七条和第八条明确规定各级审计机关在各级政府行政首长的领导下,负责本行政区域内的审计工作。这样的法律规定有利于区分责任边界,提高审计效率,在其他各类审计业务中并无不妥之处。但是,资源环境领域具有区域性特点<sup>[5]</sup>,环境要素是流动的,如地表水系是连通的,污染的形成和治理一般是全流域的,大气更是如此,雾霾也是在一定区域范围内发生的,如冬季京津冀地区的雾霾就是整体发生。显然环境污染并不能按行政区划进行分割,因此,按单一审计管辖范围划定资源环境审计范围难以发现资源环境治理中的根源性问题,也难以界定责任,如一个行政区域的环境质量下降有可能是输入性的,那么即使审计确认环境质量下降,也无法认定责任主体,审计结果就难以有效应用。

实际上,审计署已经认识到资源环境的区域性特点,例如审计署2009年第13号审计结果公告“‘三河三湖’水污染防治绩效审计调查结果”、2011年第36号审计结果公告“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”等均是开展的全流域审计。但是,随着资源环境审计的开展逐渐深入,特别是自然资源资产离任审计的常规化,资源环境审计成为基础部门的主要工作任务,管辖范围与区域性特征之间的矛盾就愈加突出。

2015年12月中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》中提出“探索省以下地方审计机关人财物管理改革”,审计机关若能实现省以下垂直管理,在一定程度上可以解决省域范围审计管辖权分割与资源环境区域性特征之间的矛盾,在省域范围采用联合审计以适应资源环境特征,但省界的问题仍然存在。一种解决途径是由审计署组织全国性审计项目,进行多省联合审计;另一种解决途径是由资源环境行政主管部门进一步完善省界行政断面监测,确定省域的输入性污染和自生性污染。2016年1月国家发展与改革委员会印发《“互联网+”绿色生态三年行动实施方案》,提出加强资源环境动态监测,会同地方政府建立资源环境监测预警数据库和信息共享平台,这个方案的落实将为资源环境审计提供有力的技术支持。

#### 五、资源环境审计是否需要特殊的审计技术方法?

在资源环境审计的技术方法方面,很多学者和实务工作者认为需要利用与资源环境科学相关的技术方法进行审计,例如在自然资源资产离任审计中采用全球定位系统(GPS)、地理信息系统(GIS),在环境审计中采用监测技术、环境分析技术、环境工程技术等对环境信息进行分析<sup>[6-8]</sup>。而这些技术方法较为复杂,需要专门地学习,例如水质监测技术就是环境科学和环境工程专业本科高年级的专业课程,需要普通化学、生物化学、物理化学等基础知识,而审计人员几乎不可能掌握。因此,过分强调资源环境科学技术的应用,无疑增加了资源环境审计的技术难度。

那么,资源环境审计是否需要特殊的审计技术方法呢?实际上,早在2001年最高审计机关国际组织就发布了《从环境的视角开展审计活动的指南》,其中指出环境审计提出了一项特殊的挑战,要求审计人员承担更多的任务和责任,并探索新技术和新方法,以评价被审计单位是否运用了合理有效的环境效益措施,这就要求审计人员熟悉相关学科的技术和方法。但这并不是说资源环境审计一定要采取特殊的技术方法,而是提示审计人员注意相关学科的技术支持。

例如对于是否需要对环境质量进行监测的问题,《从环境的视角开展审计活动的指南》就指出,最高审计机关可以通过从中央数据库获取信息的方式来评价资源环境合规状况,或评价一些整改措施的效果。被审计单位对建立管理信息体系以搜集其经营数据负有首要责任。搜集有关环境条件数据的责任主要在于被审计单位,而不是最高审计机关,但最高审计机关需要搜集信息,了解问题的发展程度和控制这些问题的措施的有效性。由于环境法规在不断更新,环境法规的符合性数据是最容易出现错误的领域,对于这样的问题,审计机关可以通过审计报告建议完善环境数据,国际上一些国家的审计报告就建议环境主管部门对污染源所在的良性影响搜集更多的信息,或采取切实可行的措施对有限的信息进行更有效的管理。也就是说,最高审计机关国际组织在环境审计方法上较为支持以审计的方法为主导,适当创新,而不是取代环境行政主管部门的工作,直接进行环境质量监测,审计技术与相关专业技术的边界是清晰的。

相比之下,我国审计署更注重技术方法创新。2011年审计科研所的一项报告显示,审计机关审计技术创新多达59类522项,涉及资源环境审计的技术创新有15类66项。同时,审计署也要求各级审计机关积极运用监测、测量技术、信息技术等方法,这些审计方法在审计项目中也得到了应用,如重点流域水污染防治资金审计中就采用信息系统审计方法对环境保护数据系统的功能、安全性进行测试,判断其是否存在环境统计人员调整数据的情况,进而判断数据的真实性与完整性。尽管在审计实践中,审计技术创新给资源环境审计提供了更多、更新的取证途径,但是随着审计实践的不断开展,审计人员越来越认识到,监测、测量技术方法运用存在局限性和合法性问题,审计人员是否有法律权限监测与测量数据成为困扰审计人员的主要问题,也就是说即使是对环境质量进行监测,其结果也未必形成有效的审计证据。因此,资源环境科学技术定位在筛查审计疑点更为现实,传统的审计技术方法仍然是资源环境审计的主流方法。

#### 六、从事资源环境审计业务是否需要资源环境专业背景的人员?

研究者一般认为资源环境审计人员应该具备环境工程学、环境经济管理学、环境法学,甚至于生物学、化学等方面的专业背景<sup>[9, 10]</sup>。这样的要求符合对审计的基本理解,即需要了解被审计事项的背景才能有效地展开调查,显然具有相关专业背景对开展审计工作是有帮助的,但问题在于政府审计的被审计事项过于复杂,不仅是资源环境审计,其他各类审计业务所面对的审计事项也是千差万别,审计人员很难同时具备不同审计业务的专业背景,过多地强调专业背景不仅不利于审计业务的开展,反而会打击审计人员的积极性,降低审计效率。

审计专业人员的知识结构是有边界的,在必备的管理学、经济学、法学知识体系下,掌握基本程序和取证及逻辑判断方法是审计人员的核心知识,与审计业务相关的学科背景显然不应该是审计人员必备的知识。在这一点上,审计实务界有较为明确的认识,曾任审计署农业与资源环境保护司司长的黄道国<sup>[11]</sup>、王淡浓<sup>[12]</sup>均指出,可以通过聘请环保、资源、工程等方面的专家,建立环境保护专家库,利用外部智力资源等方式解决专业背景不足的问题,而不是要求审计人员具有资源环境专业背景。

当然,从事资源环境审计的人员若完全不了解

相关专业,在审计过程中也确实存在障碍,例如:问题定性不准确,难以与被审计单位形成统一意见;取证过程中不了解污染物扩散特征导致审计重点错位;由于对专业背景不了解,导致部分审计方法受限,如询问法、观察法的应用等。因此,基本的资源环境概念还是需要了解的,在培养胜任能力时,应该由具有资源环境科学和审计学双重专业背景的教学科研人员筛选资源环境审计人员必备的基本知识,通过职后教育的形式,更新审计人员的知识体系,再辅以外部专家系统,才有助于审计人员深入开展资源环境审计。

#### 七、资源环境审计的依据是否充分?

在探讨资源环境审计理论的过程中,很多学者认为资源环境审计的依据不充分,其重要理由是相关法律没有明确审计机关资源环境审计的权限,例如《环境保护法》(2015)、《环境影响评价法》(2016)、《海洋环境保护法》(2016)、《水法》(2016)、《大气污染防治法》(2015)、《水污染防治法》(2008)、《可再生能源法》(2006)、《草原法》(2002)、《环境噪声污染防治法》(1996)、《固体废物污染环境防治法》(1995)等法律中均未赋予审计机关任何权限,仅2000年的《大气污染防治法》中第十四条明确排污费实行审计监督,第六十四条明确审计机关有权限追回挪用的排污费并处理直接责任人,但在2015年修订时该两项条款被删除。也就是说现行有效的资源环境法律中均未提及审计部门和审计权限,这也是目前一些审计人员对资源环境审计存在疑虑的根源。

这样的理解显然混淆了审计依据与审计标准的概念。由于审计理论尚不成熟,现有审计理论并未清晰地界定审计依据和审计标准,在注册会计师审计中甚至将审计标准与审计依据混为一谈,导致审计人员在实务中出现疑惑。审计依据是审计人员应该遵循的行为规范,是约束审计人员行为的标准性文件的总称,是开展审计工作的依据。就政府审计而言,其包括《审计法》《审计法实施条例》《国家审计准则》等法律法规。审计准则则是衡量被审计事项的行为规范,是被审计单位从事相关业务时所遵循的行为规范,是做出审计判断的依据,在资源环境审计领域表现为资源环境法律、法规、标准等。也就是说资源环境相关法律法规并非审计工作依据,而是审计标准,即对资源环境管理行为进行审计的判断依据,审计标准中是否提及审计机关的权限并不影响审计机关开展业务。因为在《审计法》《审计法实施条例》《国

家审计准则》中均已赋予审计机关对财政、财务收支的真实性、合法性和效益性的监督权限,只要是资源环境领域使用财政资金就可以对其进行审计。目前主要的问题是在《审计法》的审计职责中并未明确提及对资源环境进行审计监督,导致了审计依据理解上的分歧,但从跟踪财政资金运用的角度看可以覆盖相关业务信息,因此资源环境审计的依据是充分的。

### 八、资源环境审计的实施是否要围绕财政资金开展?

随着资源环境审计的不断开展,实务中存在一种倾向,即关注资源环境管理行为,忽视资源环境财政资金使用,问题导向的审计模式使审计人员更注重发现问题,而不是从审计应发挥的功能思考资源环境审计的路径,这样的危害在于难以形成资源环境审计的规范程序,审查路径也难以复制和进行经验交流。

资源环境审计属于审计范畴,主要是监督资源环境领域的财政、财务收支的真实性、合法性和效益性,同时资源环境审计是绩效审计,用以评价资源环境质量是否得到改善,需要结合资源环境质量的效果性指标判断资金使用的总体状况,因此以资金为主线的审计路径非常明确。通常情况下,国家出台或调整资源环境政策,必然配套财政资金推进政策的执行,地方政府各部门针对各项财政资金需进一步细化资金使用办法,将资金分配下去,通过一系列的项目使政策落地,项目最终由企业承担并发挥效益,最后通过对资金使用效果的评价,考核领导干部政策的执行情况。资源环境审计实施路径如图2所示。

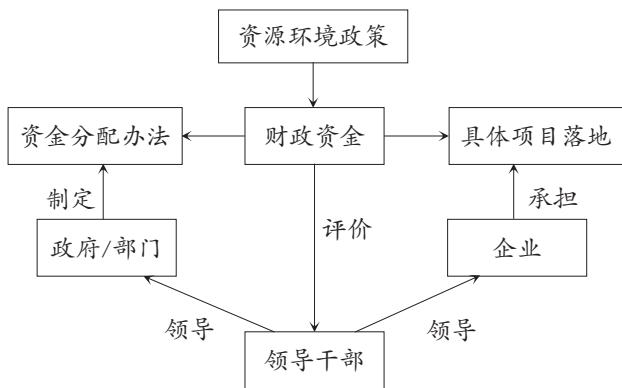


图2 资源环境审计实施路径

以资金为主线,以资金分配办法和具体项目落地为两翼,在监督政府或部门管理行为和企业承接项目效果的基础上,靶向式评价领导干部执行资源环境情况。这样的审计实施路径既突出了审计监督

资金的职能特点,又满足了绩效审计的评价要求,更清晰地界定了资源环境审计与相关管理或督察工作的界限。

在使用围绕财政资金的审计模式及其指标设计时需要注意,应综合考虑资金使用情况和使用效果,不能仅审查单一业务指标,如水土流失面积、主要水污染物排放总量、水功能区水质达标率、林地保有量、湿地保有量、林业有害生物成灾率、森林火灾受害率、矿产资源开采总量控制指标、矿业权(采矿权)设置数量、矿山环境恢复治理率等,这些指标只说明了相关领域的治理状态,并不能说明财政资金的使用效果。可以将相关领域财政资金作为分母,例如设计单位林地保护资金的林地保有量,表征用于林地保护的财政资金的使用效果。

### 九、资源环境审计是问责党政领导,还是问责资源环境行政主管部门?

环境问责制是特定的主体对负有环境保护责任的组织或个人履行职责情况进行责任追究的一种制度,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、对象和内容,问责的方式和程序等一系列配套制度<sup>[13]</sup>。目前我国环境问责制度的主要问题是主体缺失、对象模糊、内容狭窄、程序不健全<sup>[14]</sup>,尽管修订后的《环境保护法》对政府环境行为的制约有了很大变动,强化了政府环境责任,但由于多头执法的行政执法体制尚未完全理顺,行政权力碎片化现象依旧明显,地方政府的环境宏观调控行为无法进行责任追究,较难追究地方政府党政领导的责任,受到问责的多为环保主管部门领导而不是地方党政的主要负责人,易形成责任追究的“错位”<sup>[15,16]</sup>。

这样的问责“错位”在资源环境审计实务中同样存在。2017年11月28日中共中央办公厅和国务院办公厅印发《领导干部自然资源资产离任审计规定(试行)》,要求将责任追究落实到领导干部,明确审计的重点集中在贯彻执行中央生态文明建设方针政策和决策部署、遵守自然资源资产管理和生态环境保护法律法规、自然资源资产管理和生态环境重大决策、完成自然资源资产管理和生态环境保护目标、履行自然资源资产管理和生态环境保护监督责任、组织自然资源资产和生态环境保护相关资金征管用和项目建设运行等六个方面。审计重点集中在生态环境相关方面,具体且具有针对性,便于实务操作。但问题是如果审查的重点聚焦在生态环境方面,地

方党政领导一般不直接分管资源环境领域,在责任界定时通常只能定性为领导责任,就会出现党政领导负领导责任的尴尬结论。这显然不是领导干部自然资源资产离任审计制度设置的初衷。

为准确界定党政主要负责干部的责任,首先要分析地方环境责任的委托责任结构。目前的研究一般认为,资源环境的委托代理关系是,本级公众和上级政府将资源环境管理责任委托给本级政府,本级政府又将资源环境管理责任委托给相关监管部门,监管部门对环境影响主体进行监管,本级审计部门则接受本级政府委托对资源环境监管部门进行审计。但是根据资源环境相关法律的规定,各级政府才是资源环境保护的责任主体,并非监管部门,因此,资源环境监管部门并非接受本级政府委托进行监督,而是本级政府将监管责任进行了解,其责任主体并没有下放到监管部门。对资源环境管理责任的委托代理结构进行调整,如图3所示。

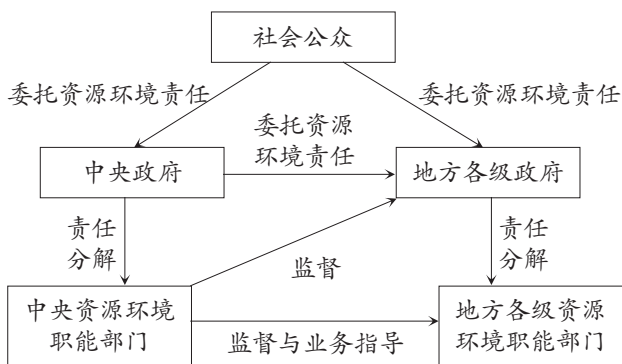


图3 资源环境管理责任的委托代理与责任分解结构

社会公众将资源环境保护的责任委托给中央政府和地方各级政府,中央政府将部分责任委托给地方各级政府,同时中央层级资源环境责任分解给相关职能部门,地方各级政府也将承担的委托责任向职能部门分解,中央层级的职能部门也有权监督地方各级政府(环保督察就是这种监督模式)。中央及地方各级职能部门执行中央及地方各级政府的指令,职能部门与政府之间不是委托关系,而是“命令—执行”关系,即各级政府不是将环境保护责任委托给职能部门,而是职能部门落实政府交办的事务,其是执行层面。资源环境保护的责任主体是各级政府,因此应该对各级政府党政主要负责的自然资源资产的保全责任进行问责,而不是追究资源环境职能部门主管或分管领导的责任。资源环境职能部门主管或分管领导在履职时承担的应该是执行责任,而非资源环境的委托责任。

基于图3的资源环境管理责任的委托代理与责任分解,自然资源资产离任审计的重点应有相应的调整,除了执行资源环境领域的相关政策,还应该将各级政府对资源环境产生影响的相关政策和领域纳入审计范围,例如地方的经济政策和产业结构是形成区域性污染的关键性因素,而经济政策和产业布局是地方党政领导决策所致,负有直接责任,只有这样才能避免问责“错位”,在党政主要领导与资源环境损害之间建立直接联系,找出资源环境损害的真正根源。

#### 十、资源环境审计定性是否存在规则悖反?

规则悖反是指实施规则却导致与规则的宗旨背道而驰<sup>[17]</sup>。审计中的规则悖反是指对不合理但合规事项的宽容和对合理但违规事项的严厉<sup>[18]</sup>。目前审计问题定性的规则悖反问题较为普遍,原因在于我国经济发展迅速,法规不能完全覆盖经济现象,在依法审计的原则下,审计人员一般机械地使用法规对问题进行定性,即使审计人员发现了违规事项的合理性,报告中也仍将其定性为问题予以披露,这在一定程度上干扰了合理事项对社会的贡献。因此,当出现合法但不合理或合理但不合法事项时,应当进行规则悖反的救助,即采用目的性扩张和目的性限缩措施,对规则悖反的审计定性进行修正,对不合理但合规事项进行追责,对合理但违规事项不予追究。

资源环境审计中的这种规则悖反现象更为突出。我国资源环境问题产生的原因之一是部分地方政府资源环境治理的动力不足和能力不足<sup>[19]</sup>。动力不足是由于长期以来我国对官员的考核更看重经济指标,地方政府治理环境的意愿不强烈;能力不足是分税制改革后,地方财政收入有限,欠发达地区的财政更加短缺,环境治理的积极性不高。十八届三中全会之后,生态文明建设被提到国家战略地位,资源环境治理政策逐渐趋于严格,地方政府的治理动力得到激发,治理意愿有所提升,但治理动力不足的问题没有得到根本改善,出现了地方政府愿意治理环境而财政无力支持的局面。

在生态文明政绩观的转变下,地方政府开始主动寻求治理资源环境的经费支持,也就出现了将其他渠道资金用于资源环境保护的现象,即用不合规手段做了合理的事情,出现了规则悖反。例如:一些地方政府为了关停污染严重的企业,提高拆迁补偿标准,将财政资金用于拆迁补偿;也有地方政府为治理乡镇企业乱排乱放的现象,擅自扩大开发区范围,

将乡镇土地划入临近开发区管理,虽严重违反了国家土地政策,但这样的举措提高了乡镇企业的排放标准,并将污水纳入开发区污水处理厂集中处置,显然有利于乡镇环境治理。也有部分地方政府没有主动转变政绩观,而是迫于生态文明政绩考核的压力,在法律法规的框架内,做出不合理的决策。例如,在国家要求取缔私人采矿的压力下,采用“一事一议”的方式,通过集体决策提高采矿权回购价格,造成巨额财政资金流失,程序上合规合法,但回购价格显然不合理,应该进行问责。

随着生态文明建设的深入开展,资源环境领域的政策调整会更加频繁,审计中遇到的规则悖反现象会更为普遍,如何处理资源环境审计中的规则悖反成为审计问题定性的难点。2016年2月,审计署印发《关于新常态践行新理念更好地履行审计监督职责的意见》,指出“审计人员要正确理解依法审计定性,正确把握改革和发展中出现的新情况新问题,既不能以新出台的制度规定去衡量以前的老问题,也不能生搬硬套或机械地使用不符合改革发展要求的旧制度规定来衡量当前的创新事项”,这为审计中的规则悖反救助提供了政策支持。但是,这份文件仅给出了规则悖反问题处理的原则,在缺少实施细则的情况下,审计人员出于降低自身审计风险的考虑,一般不会采取规则悖反救助措施。现阶段的处理方式主要是淡化合理不合规的问题,以鼓励资源环境治理的积极行为;关注合规不合理问题,可延伸审计,查证不合理的根源性问题,在没有新的审计证据和发现时,不做问题定性,以规避审计风险,通过持续关注干预不合理问题的解决。

我国的资源环境保护问题将在一段时期内长期存在,资源环境审计事业方兴未艾,政府资源环境审计工作既需要实践探索,也需要理性思考。本文旨在引起对资源环境审计理论与实务的思辨,以更好地推动资源环境审计事业的发展。

#### 主要参考文献:

- [1] 李兆东. 环境机会主义、问责需求和环境审计[J]. 审计与经济研究,2015(2):33~42.
- [2] 闫天池,张庆龙. 资源环境审计:问题与对策[J]. 中央财经大学学报,2009(1):84~88.
- [3] 王素梅. 环境绩效审计的发展研究:基于国家治

理的视角[J]. 中国行政管理,2014(11):62~65.

- [4] 蒋成飞,刘鹤飞,王坤. 对资源环境审计现状与发展的探讨[J]. 中国内部审计,2016(4):86~88.
- [5] 李兆东,鄢璐. 水体污染物为导向的流域环境审计模式[J]. 中国人口·资源与环境,2009(6):170~174.
- [6] 钱水祥. 县级党政主要领导干部自然资源资产离任审计研究[J]. 审计研究,2016(4):15~19.
- [7] 薛芬,李欣. 自然资源资产离任审计实施框架研究——以创新驱动发展为导向[J]. 审计与经济研究,2016(6):20~27.
- [8] 马志娟,梁思源. 大数据背景下政府环境责任审计监督全覆盖的路径研究[J]. 审计研究,2015(5):28~34.
- [9] 赵金燕,宋传联. 发达国家环境审计制度的变迁历史及对我国的启示[J]. 生态经济,2016(11):179~183.
- [10] 刘长翠,张宏亮,黄文思. 资源环境审计的环境:结构、影响与优化[J]. 审计研究,2014(3):38~42.
- [11] 黄道国,邵云帆. 多元环境审计工作格局构建研究[J]. 审计研究,2011(3):31~35.
- [12] 王淡浓. 加强政府资源环境审计 促进转变经济发展方式[J]. 审计研究,2011(5):18~23.
- [13] 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):60~66.
- [14] 王柏东. 我国政府环境问责问题研究[D]. 长春:吉林财经大学,2016.
- [15] 唐薇. 新《环保法》对政府环境责任规定的突破及落实建议[J]. 环境保护,2015(1):45~47.
- [16] 朱国华. 我国环境治理中的政府环境责任研究[D]. 南昌:南昌大学,2016.
- [17] 余军. 法律适用中的“规则悖反”及其解决方法[J]. 暨南学报(哲学社会科学版),2013(11):7~11.
- [18] 郑石桥. 完善我国政府审计业务制度十个问题的思考[J]. 新疆财经,2017(3):19~28.
- [19] 张凌云,齐晔. 地方环境监管困境解释——政治激励与财政约束假说[J]. 中国行政管理,2010(3):93~97.

作者单位:南京审计大学政府审计学院,南京211815