

# 我国生态文明建设审计的理论分析与路径选择

毕秀玲,拾 晴

(山东财经大学 会计学院,山东 济南 250014)

**摘 要:**改革开放 40 年来,我国经济社会发展取得巨大成就,但生态环境问题也日益凸显。生态文明建设审计作为一种新型的审计类型,对于加强生态文明建设和促进经济可持续发展具有重要意义。鉴于此,应首先明确我国生态文明建设审计的内涵,以及国家审计为更好地保障和促进生态文明建设,所发挥的预防、揭示和抵御作用。然后,针对我国生态文明建设审计的现实状况,将其发展路径聚焦于明确生态文明建设审计目标,加强生态文明建设审计意识,建立健全生态文明建设审计制度,促进生态文明建设审计常态化,推行领导干部自然资源资产离任审计,整合生态文明建设审计资源,提高审计人员素质以及拓展审计技术手段等方面,以切实发挥生态文明建设审计职能,加快我国生态文明建设进程。

**关键词:**生态文明;建设审计;审计资源

**中图分类号:**F239

**文献标识码:**A

**文章编号:**2095-929X(2019)05-0112-09

## 一、引 言

改革开放 40 年是中国高速发展的 40 年,也是中国经济水平不断提高的 40 年。但在经济快速增长和工业化进程不断加快的过程中,我国的环境污染和资源过度使用问题日益突出,不仅造成了生态环境的破坏,也阻碍了经济的转型升级。为改变现状,2002 年党的十六大提出推动整个社会走上“生产发展、生活富裕、生态良好”的文明发展之路。2007 年党的十七大正式提出“生态文明”的概念,将生态文明作为全面建设小康社会的奋斗目标。2012 年党的十八大将生态文明建设提升到“五位一体”战略层次并写入党章。2017 年党的十九大更是把生态文明建设提升为中华民族永续发展千年大计,提出了“绿水青山就是金山银山”的科学论断,将大量明晰、可操作的生态环境保护措施细化为多方面的具体部署。2019 年两会期间,习近平总书记用“四个一”高度概括了生态文明建设在新时代党和国家事业中的战略定位,特别强调要保持加强生态文明建设的战略定力,为生态文明建设和经济高质量发展标定航向<sup>[1]</sup>。显然,生态文明建设已成为国家治理的重要内容,作为国家治理体系重要组成部分的国家审计<sup>[2]</sup>,对于生态文明建设进程的推进责无旁贷。大力开展生态文明建设审计,既是审计机关应尽的职责,更是时代发展的迫切所需。

生态问题本身的多样性、复杂性,生态文明建设的艰巨性、长期性,被审计单位所处内外部环境的不确定性和固有限制,加之审计机关自身现存的局限和不足,使得生态文明建设审计在开展过程中必将面临诸多挑

**收稿日期:**2019-01-19

**基金项目:**国家社会科学基金项目“我国内部审计人员职业资格认证管理体系构建研究”(15BGL105)。

**作者简介:**毕秀玲,女,山东威海人,博士,山东财经大学会计学院教授、博士生导师,研究方向:审计学。

战。本文立足于我国生态文明建设战略,针对生态文明建设审计实施过程中面临的现实问题及现有研究存在的若干不足,探讨新时期生态文明建设审计创新发展的主要路径,以期充分调动各方面的审计力量和审计资源,精准发力,综合施策,为推动形成具有中国特色的生态文明建设审计模式献力献策。

## 二、文献综述

环境审计始于 20 世纪 60 年代的西方发达国家,以 1962 年莱切尔·卡特《寂寞的春天》出版为标志。1969 年美国联邦审计总署开展了对水污染项目的审计,审计内容主要针对环保资金的使用合规性,随后,德国、加拿大、澳大利亚等国家也相继开展环境审计。国外已有理论研究和实践经验为我国发展和完善环境审计提供了重要的借鉴意义,从 1983 年开始,我国审计机关也开始了环境审计的探索和实践。

我国环境审计起步较晚,且在发展的过程中存在的诸多不足和挑战,使得我国尚未形成成熟完善的环境审计体系。李雪等<sup>[3]</sup>在对以往环境审计研究进行回顾时发现,我国环境审计研究缺乏系统性的基础理论探讨、与相关学科没有真正融合、内部审计和民间审计的研究不够、研究力量严重不足。李明辉等<sup>[4]</sup>对比国内外环境审计发展现状后指出,我国环境审计在研究内容和范围上均存在不足、涉及企业及其他微观主体的内部环境审计存在缺位,同时审计人员环境审计专业知识缺乏、环境审计观念缺失也是制约我国环境审计深入开展的重要因素。王淡浓<sup>[5]</sup>认为我国环境审计在海洋资源审计、大气污染审计、生物多样性审计、核安全与辐射审计等重要领域还存在死角,审计队伍的能力素质有待提高。李璐等<sup>[6]</sup>通过对 1996—2009 年五次全球性环境审计调查结果进行深入分析,发现制约环境审计发展的主要障碍不仅包括审计人员缺乏必要的知识和技能、难以充分获取资源环境相关数据,还包括环境检测系统不完备、政府环境政策不健全、环境评价标准不明确等客观困难。贾举杰等<sup>[7]</sup>指出环境审计缺乏理论基础和立法支持、公众环保观念淡薄、亟需多学科复合型人才等原因使得我国资源环境现状与人民愿望相比仍有较大差距。蒋成飞等<sup>[8]</sup>提出环境审计相关法律法规覆盖不足、公众环境审计重要性认识不足、环境审计内容不全面是制约我国环境审计进一步发展完善的关键因素。徐薇等<sup>[9]</sup>指出在生态文明建设战略背景下,政府环境仍然存在审计广度和深度不够,环境责任界定不清晰,追究力度不够,审计方法单一,法规体系不健全等突出问题。

为破解生态危机,完善环境审计,国内外学者们尝试在常规审计流程的基础上,寻求适应环境审计特点的新方法。Black<sup>[10]</sup>、Moor 等<sup>[11]</sup>提出为监督企业管理者有效落实环境责任,环境审计人员应全面分析企业的环境监管系统,将环境审计与企业内部环境监管相结合,以实现对企业的全面审计。Rubenstein<sup>[12]</sup>指出为使投入与产出符合计划目标,环境审计应重点关注资金流向,以绩效审计作为环境审计的保障。Kolk 等<sup>[13]</sup>认为审计结果公告是环境审计机制强弱的试金石。伊朗审计法院将“病理学分析”方法应用于里海水污染审计实践中,是环境审计方法的重大创新<sup>[14]</sup>。黄道国等<sup>[15]</sup>首次创立的多元环境审计工作格局能够整合国家审计机关的全部审计力量,扩大环境审计覆盖面,提升环境审计效率效果。杨素昌等<sup>[16]</sup>基于环境问题的区域性特点,提出区域环境审计应与环境问题和环境治理的区域性特征紧密联系,注意把握国家区域经济发展政策和产业发展动态,大胆创新审计方法。马志娟等<sup>[17]</sup>从细分环境责任,明确审计内容,规范审计实施,完善环境审计问责机制等方面为我国领导干部任期环境责任不清,环境治理不作为和环境责任追究不力等难题提出了切实可行的解决办法。刘西友和李莎莎<sup>[18]</sup>为转变我国日益严峻的生态环境形势,提出要从创新审计理念、加强政府环境责任落实、规范环保权力运行等方面完善国家审计。谢志华等<sup>[19]</sup>针对环境审计中出现的重复监督和监督缺位问题,提出审计机关应明确各自的监督定位,加强分工协作。徐薇等<sup>[9]</sup>为推动政府环境审计的革新,从审计理念、审计技术、审计规范和国际合作等方面提出了解决路径和对策。

综上所述,为摆脱生态窘境,国内外学者们都进行了深入的探讨,且成果颇丰。我国环境审计迄今也经历了起步、探索和推进三个阶段,实现了从无到有、从小到大和从点到面,从单一到多元的飞跃,先后在环境保护

资金、生态建设、重点流域水污染防治、建设项目环境影响、大气污染防治等领域开展了环境审计工作,组织开展了对国有土地、重点流域水污染防治、天然林资源保护工程、南水北调水污染防治、环渤海水污染防治、国有企业节能减排等多项审计调查,促进了资源环境保护政策的落实和资金的规范管理,为环境改善做出了重要贡献。

然而,现有环境审计研究在对策探讨上仍呈碎片化状态,传统意义上的环境审计实践也无法满足绿色发展对审计工作的新诉求。为适应生态文明建设需要,对传统环境审计进行拓展与延伸的生态文明建设审计应运而生,相应地,深入的理论性研究也有待于进一步加深。

### 三、生态文明建设审计的理论分析

#### (一) 生态文明建设审计的内涵分析

生态文明建设审计是审计主体尤其是国家审计从促进生态文明建设的高度出发,按照可持续发展原则,对参与生态文明建设活动全过程的人、事、财、权、责进行监督、评价与鉴证,促进其更加符合生态文明建设要求的过程。相比于传统环境审计,生态文明建设审计立足的目标更加长远,关注的内容更加广泛,涵盖的种类更加多样,体现的价值观也更加深远。

在审计目标上,环境审计目标偏重于对环境立法及政策遵循情况进行监督,审计目标较为单一<sup>[6]</sup>,生态文明建设审计则将目标立足于促进经济发展方式转变、维护国家生态安全、推动形成绿色生产生活方式<sup>[20]</sup>。国家审计作为国家治理大系统中的“免疫系统”<sup>[2]</sup>,核心是促进国家良治,保障经济社会健康运行。因此,生态文明建设审计目标不能仅仅局限于揭露和查处生态文明建设过程中的重大违法违规违纪行为,而是要见微知著,洞察问题根源。通过深挖生态文明建设推进过程中存在的体制性障碍和制度性缺失,对症下药,标本兼治,切实提出解决问题的对策措施,逐步形成完善的生态文明建设审计体系和法律制度,从根本上破除生态危机,摆脱生态窘境,助力中国经济发展方式的绿色化转型。

在审计内容上,环境审计重点关注环境保护资金、政策和项目。生态文明建设审计在审查被审计单位环保专项资金运用、政策落实和工程项目绩效的基础上,还需进一步审查被审计单位资源环境保护意识树立、生态文明制度建设、生产生活方式转变、产业结构调整、资源开发利用、国土空间布局等情况<sup>[18]</sup>。生态文明建设要求我们:第一,改变对自然的功利主义态度,认识到生态环境是人类可持续发展的前提;第二,尽快建立生态文明制度的“四梁八柱”,将生态文明建设纳入制度化、法制化轨道;第三,改变高污染、高能耗、高排放、低效率、不平衡、不协调的粗放型生产方式,形成共建共享、绿色消费、节约资源的绿色生活方式。改变我国产业发展存在的投入产出率不高、产能利用率偏低、产业发展失衡等问题,着力推动新旧动能转化及产业结构优化升级。充分、合理、节约、高效利用现有资源,不断开发利用新的替代资源;第四,做好顶层设计和总体规划,从陆海层面、区域层面、城乡层面、产业层面、功能层面等五个相互关联的层面优化国土空间开发格局等。因此,作为生态文明建设平稳推进的基本保障,生态文明建设审计应以生态文明建设的需求为依托,将生态文明建设全过程纳入审计,在审计实践中不断推动生态文明建设,在生态文明建设中拓展国家审计的边界范围。

在审计种类上,环境审计主要包括财务审计、合规性审计和绩效审计三种类型<sup>[21]</sup>。而生态文明建设审计不仅涉及上述三类审计类型,还涵盖经济责任审计、领导干部自然资源资产离任审计和生态文明制度建设审计等多种审计类型<sup>[22]</sup>。生态文明建设是一项长期性、战略性、系统性、持续性的工程与过程,不能仅局限于其所涉及的经济活动。时代要求把生态文明理念贯穿于道德、行为、制度、法律、民生、科技和人文等各个领域,将生态文明建设融入经济建设、政治建设、文化建设、社会建设的各方面和全过程,使所有的发展都体现生态文明的要求<sup>[23]</sup>,因此对审计类型提出了新的需求。生态文明建设审计是生态学、社会学、运筹学和审计学等



多学科交叉融合性学科,应是涵盖多种审计类型的复合型审计。

在体现的价值观上,环境审计为改善环境问题寻求减少环境污染和资源浪费等方法,本质上只关心人类短期利益。而生态文明建设审计则是在可持续发展理念的指导下,以整体的、系统的观点看待人类与自然的关系,致力于实现人类与自然的和谐发展,关注的是生态危机的社会根源,注重人类及整个生态系统的根本利益。环境审计以“浅生态学”为哲学基础,认为可以在不改变现有制度框架的基础上,解决环境污染和资源浪费等问题,降低人类活动对资源环境的负面影响。而生态文明建设审计则以“深生态学”为基础,认为只有改变已有的生产方式、生活方式、消费模式及价值观念,寻求一个符合整个生态系统利益的可持续发展模式,才能从根本上协调人类与自然的关系。这就需要变被动治理为主动预防,必将伴随着现有制度框架和生产生活模式的深刻变革。

## (二) 生态文明建设审计的作用分析

生态文明建设是一项“政府为主导、企业为关键、公众为参与、国际为协同”的复杂而艰巨的系统工程,涉及政治、经济、科技、法律、制度、社会和文化等各个领域<sup>[24]</sup>。国家审计作为国家治理体系中的重要组成部分,能够在生态文明建设全过程发挥监督管理职能,有效回应生态文明建设各领域的审计诉求,保证生态文明建设取得实效。

一是预防作用。从上世纪70年代起,我国陆续颁布了《环境保护法》《大气污染防治法》《土地管理法》《森林法》《渔业法》等法律,制定了《中国21世纪议程——中国21世纪人口环境与发展》白皮书<sup>[25]</sup>,出台了《全国生态环境保护纲要》等一系列资源环境保护政策。国家审计凭借其权威性、独立性、全面性和强制性优势,将主动防控作为着力点,重点针对被审计单位对生态环境保护法律法规政策的落实情况进行跟踪审计,实现对涉及生态文明建设的公共资金、自然资源资产、经济责任等的审计全覆盖,及时发现破坏生态环境、阻碍生态文明建设进程的苗头性、倾向性问题,及早感知风险,提前发出预警,防止苗头性问题转化为趋势性问题、违法违规意念转化为违法违规行为、局部性问题演变为全局性问题,从源头上防范对生态环境的破坏。

二是揭示作用。一方面,生态文明建设辐射全国各地区,涉及环保、国土、农业、林业、渔业、水利等众多部门,由于行政目标和职能分工不同,各地区、各政府部门采取的政策手段均有所不同。国家审计紧紧围绕党和政府关于生态文明建设的工作重心,积极发挥其专业胜任能力,并进一步增强预见性,通过审查被审计单位政策法规在不同区域、不同时期的适用性,及时揭示和反映不合时宜、制约生态可持续发展的制度规定以及各部门规章和规范性文件衔接不畅、相互冲突等问题,提出审计意见和建议,改善“政出多门”、各行其是的条块分割现状,不断完善顶层设计和统筹规划。另一方面,国家审计通过跟踪环保资金的分配、管理和使用、国土空间的开发和利用、环保项目实施全过程以及领导干部自然资源资产责任履行情况等,尽早发现被审计单位各项活动中偏离生态文明建设预期目标的行为,及时揭示对自然资源资产开发利用和生态环境保护构成威胁的风险隐患。

三是抵御作用。审计机关对于揭示的生态文明建设过程中存在的问题,深入分析问题产生的原因,准确界定责任,进行审计结果移送和公开披露,建立起有效的整改机制。如对于发现的被审计单位破坏生态环境的违法违规违纪行为,审计机关及时移送给司法、纪检及监察部门,对做出破坏生态环境等失职、渎职行为的领导干部进行责任追究,责其整改,并通过多种途径公开审计结果,支持公众广泛参与监督。通过划定生态保护红线,推动执行自然生态空间用途管制制度,逐步建立健全生态环境损害责任终身追究制、生态环境损害赔偿制,加强对环保权力运行的监督制约,抵御生态文明建设进程中的各种“病害”,解决违法违规成本过低问题,严厉惩治破坏生态环境的行为,切实发挥国家审计在生态文明建设中的抵御作用。

综上,在生态文明建设过程中,审计机关能够通过源头严防、过程严管和后果严惩的全过程介入,对生态文明建设管理工作的各个方面开展审计,为推进我国生态文明建设保驾护航。

## 四、生态文明建设审计的路径选择

生态文明建设的全面推进,对国家审计提出了新要求,国家审计需采取切实措施,大力开展生态文明建设审计,实现与时代发展同频共振。

### (一) 明确生态文明建设审计目标

生态文明建设审计目标是审计人员开展生态文明建设审计活动所期望达到的目的和要求,是指导生态文明建设审计工作的指南,可以区分为终极目标、总体目标和具体目标三个层次。

生态文明建设审计的终极目标是对生态文明建设审计工作开展的最高要求,也是需要不断努力的基本方向。中共中央、国务院在 2015 年印发的《生态文明体制改革总体方案》中,要求构建起自然资源资产产权制度、国土空间开发保护制度、空间规划体系、资源总量管理和全面节约制度、资源有偿使用和生态补偿制度、环境治理体系、环境治理和生态保护市场体系、生态文明绩效评价考核和责任追究制度等八项生态文明制度体系。国家审计机关应从尊重自然、顺应自然和保护自然的生态文明理念出发,牢牢把握推动构建八项生态文明制度体系的战略任务,逐步形成符合我国国情的、完善的生态文明建设审计体系及配套法律制度,从而促进我国经济发展方式加快转变,维护国家生态安全。同时,要根据我国的实际情况和基本国情,努力塑造具有中国特色的审计管理模式,扩大我国生态文明建设审计的国际影响,促进我国审计机关在全球环境治理中发挥示范引领作用。

生态文明建设审计的总体目标是生态文明建设审计在一定时期的整体性目标。在科学把握中长期生态文明建设工作的任务与任务的基础上,我国生态文明建设审计总体目标应至少涉及以下五个方面:一是推动生态文明意识和理念的逐步形成,提高生态文明建设的自觉性;二是加快生态文明制度建设,保证生态文明建设工作的规范性;三是推进生态文明资源的有效管理,提高生态文明资源管理的有效性;四是实现生态文明建设资金的公开透明,维护专项资金使用的合规性;五是提高生态文明建设项目绩效,保证生态文明建设项目的效益性<sup>[26]</sup>。

生态文明建设审计的具体目标是审计机关根据某一项或者某一类生态文明问题进行审计的可执行目标。比如,针对某流域水污染防治项目,其审计目标应是:以该流域水污染防治规划为依据,通过审查该地区水资源管理系统的科学性、完备性和实用性,水污染防治政策的完整性、遵守性和适用性,项目计划与执行过程的规范性、执行性和时效性,资金筹集和使用的真实性、合法性和效益性等,揭示该流域水污染防治过程中存在的突出问题,深入分析其原因,提出针对性建议。同时审查主要领导干部对水污染防治监督管理职责的履行情况,促进该流域水污染防治工作的顺利展开和工业园区水资源的生态化改造,加快推动该流域人类生产生活方式的绿色转型。

### (二) 加强生态文明建设审计意识

生态文明建设是摆脱或克服当前我国所面临的生态窘境和生态危机的总出路、总对策,是实现“中国梦”、构筑“美丽中国”目标指向的必由之路。要充分发挥国家审计对生态文明建设的推动作用,首先要树立四个意识,增强审计人员对于生态文明建设的使命感:一是要树立责任意识。国家审计作为国家治理体系中的重要组成部分,应积极响应生态文明建设的审计诉求,努力将生态文明建设责任融入和贯彻到审计实践中,进而加快生态文明建设进程,以审计推动国家治理体系和治理能力现代化。二是保持忧患意识。目前我国经济形势一片大好,但对资源的开发和利用在不断扩大,环境所要承载的压力也在不断增加。如果一味追求经济高速发展,忽略生态文明建设,那么生态环境的不断破坏必将制约经济社会的可持续发展、威胁到人类的生存安全。因此各级审计机关和审计人员要保持强烈的忧患意识,以科学发展的眼光和绿色发展的视野对待生

态文明建设,坚决把控好生态保护“红线”和生态环境“底线”。三是要具有宏观意识。生态文明建设是利国利民的重大战略,是经济转型的重要引领,占据我国全局工作的突出地位,是我国当前的工作大局。在生态文明建设审计过程中树立宏观意识,要求从生态文明建设的整体性和全局性谋划布局审计工作的开展,从维护国家生态安全、保障改善民生的高度,将生态文明建设过程中的每项政策和要求贯彻好、落实好和实践好,开创我国生态文明建设审计的新局面;四是要树立开拓意识。我国生态文明建设审计工作起步较晚,困难重重,审计人员更应重新审视当前我国生态文明建设的实际情况和审计现状,自觉克服畏难情绪,与时俱进,开拓创新,努力探索形成一条具有中国特色的生态文明建设审计模式,更好地发挥审计在生态文明建设中的重要作用。

(三) 建立健全生态文明建设审计制度

当前国家审计的法律依据是 2006 年颁布的修订后《审计法》<sup>[8]</sup>。该法律为审计机关开展财政财务收支真实性、合法性、有效性审计赋予了神圣的职责,但对生态文明建设审计缺乏明确的规定。随着人类社会生产生活范围的不断扩张,各项活动与生态环境的联系更加紧密和频繁,目前开展生态文明建设审计的依据主要是政策文件,审计工作的开展常常面临着审计评价标准不一,审计内容深度不足,审计判断主观随意性较强,审计实践无法跟上发展步伐,审计质量难以保障等实际问题,增大了审计风险,凸显出难以适应生态文明建设需求的短板。因此,审计机关应加快生态文明建设审计的经验总结和理论研究,为生态文明建设审计法制化提供支持。一是将生态文明建设审计纳入审计立法,建立真正具有权威性、普适性的审计制度体系,为生态文明建设审计工作的开展提供良好的法治环境;二是颁布生态文明建设审计部门规章、地方性意见或办法,明确生态文明建设审计的地位、职责和权限,为全面开展生态文明建设审计提供支持,为立法奠定基础;三是尽快出台生态文明建设审计实务操作指南,确立生态文明建设审计的总体框架、作业标准与报告模板,实现生态文明建设审计工作的制度化和规范化。

(四) 促进生态文明建设审计常态化

一是在年度审计计划中增加生态文明建设审计项目。在审计工作部署上,应重点考虑涉及生态文明建设的项目<sup>[19]</sup>,增强忧患意识,洞察被审计单位生态文明建设管理系统科学性、生态文明建设政策执行效果、生态文明建设资金使用效率、资源环保项目实施和管理的规范与质量、领导干部生态管理职责履行等方面存在的潜在风险,对症下药,逐步破除体制性障碍和制度性缺失。在生态文明建设审计项目实施过程中,要实现有步骤、分层次的全覆盖。要在总体规划的基础上,根据具体审计项目的特点,制定审计项目滚动机制,通过科学规划审计实施过程,确保所有监督对象在一定时期内都能接受监督,形成动态周期性的审计全覆盖,保障生态文明建设健康可持续发展。

二是将生态文明建设审计融入到其他专业审计项目中。生态文明建设作为我国改革开放以来现代化建设的重要战略之一,符合科学发展和可持续发展的基本要求。因此要依据生态文明建设的理念和要求指导审计工作的开展,使生态文明建设审计内容常态化。具体来讲,财务审计要动态监督生态文明建设专项资金的分配、管理和使用,保证每一笔资金都能够花在明处、用到实处,发挥最大价值;金融审计要结合“绿色信贷”的相关政策要求进行实施,将生态环保作为金融信贷的重要依据之一,对于不符合生态要求或是环境检测不达标的企业提升其贷款审批门槛甚至拒绝对其进行贷款审批;投资审计要关注建设项目对污染防治设施与主体工程设计、施工、投产“三同时”制度完成情况,监督污染防治设施的建设运营情况;工程项目审计要关注环保基础设施建设项目实施情况及节能减排指标完成情况,等等。

(五) 推行领导干部自然资源资产离任审计

自然资源资产离任审计是对领导干部经济责任审计的有效补充,有助于纠正党政领导干部片面追求 GDP 或利润增长率的错误政绩观,端正重经济发展轻生态文明建设的错误理念,逐步提升各级领导干部对于



生态文明建设和自然资源资产保护的关注<sup>[27]</sup>,实现传统经济责任审计理念向环境责任审计理念的过渡。为了更好地推行自然资源资产离任审计,首先要做好基本的自然资源资产负债表的编制工作。通过对自然资源资产存量及流量以实物量和价值量两种形式进行计量<sup>[28]</sup>,反映领导干部任职期间自然资源资产占有、使用、消耗、恢复及增值情况,并采取由简入繁、逐步推进的原则,从森林资源、水资源、矿产资源等与人类生产生活密切相关的领域进行探索和实践,逐步扩大审计范围,实现审计全覆盖。实施自然资源资产离任审计与任中审计的有机结合,通过任中审计,对任期内领导干部自然资源资产管理责任进行实时监控,摸清自然资源资产的“家底”,为离任审计提供详细的数据基础。推行“先审计、后离任、再任命”的审计模式,将领导干部任职期间生态环境保护与管理的责任作为组织部门绩效考核、人事任免的重要依据。

同时,应成立授权与委托开展领导干部自然资源资产离任审计的专门高层机构,确保对领导干部自然资源资产责任进行评价时不受到干预和消极排斥,充分发挥政府审计的权威性、独立性优势,这与组建中央审计委员会的考量也存在一定程度的契合。简单来说,就是通过“上审下”的审计组织方式,充分发挥审计委员会的独立性和地方审计机关人财物统管的资源配置优势,实现党对审计工作的全面领导,以保障领导干部自然资源资产离任审计工作的质量和效率。

(六) 整合生态文明建设审计资源

审计机关在统筹规划生态文明建设审计工作时,要注重整合审计资源,提高生态文明建设审计质量和效率。一是要整合审计力量。即利用内部审计、社会审计成果实施生态文明建设审计,以及根据生态文明建设审计项目实施需要,聘用外部人员参与审计或全权委托外部审计组织进行审计,向社会力量购买审计服务,利用外部智力支持解决政府在审计专业能力方面受限及审计机关审计资源不足等问题;二要整合审计信息资源。审计机关应充分利用大数据信息平台,借以全面梳理生态文明建设信息资源,明确生态文明建设审计对象,精准定位审计线索,科学制定审计计划。同时,生态文明建设审计是关系国计民生的重点领域,应优先建立信息基站,构建审计数据库,实行审计信息化,实现生态文明建设审计领域的国家审计全覆盖网络;三是整合社会力量。在保持独立性的前提下,审计机关应与环保、国土、农业、林业、渔业、水利等相关职能部门进行协作,实现专业技术与手段的优势互补,共同提出解决问题的建议,实现审计成果共享,形成监督合力。同时,充分调动社会公众和媒体参与监督的积极性,群策群力,共同推动生态文明建设审计工作的顺利进行。

(七) 提高生态文明建设审计人员素质

生态文明建设审计是生态学、社会学、运筹学、审计学等多学科的交叉融合性学科,对审计人员职业素质提出了更高的要求。为此,首先,应组建复合型生态文明建设审计团队,充分吸纳具有生态学、社会学、运筹学、审计学等不同专业背景的优秀人才,促进知识的相互沟通、交流,实现团队成员素质的共同提高;其次,应不断加强现有审计人员生态文明建设及相关知识的培训,通过举办专题培训、共同探讨制定审计工作方案、不断总结良好审计经验、推广共享优秀审计成果,促使审计人员优化知识结构,加快更新审计技能;再次,可聘请生态学、社会学、运筹学等相关学科领域专家担任审计顾问或者直接参与审计工作<sup>[5]</sup>,指导审计人员解决在生态文明建设审计工作中遇到的实际问题,形成各领域专家学者和审计人员深度融合的工作机制,以弥补审计人员在相关学科专业知识上的不足,提高生态文明建设审计工作的效率效果。

(八) 提高生态文明建设审计的技术手段

由于生态文明建设审计人工监测难度大且数据失真现象较为严重,传统的审计手段已难以满足生态文明建设审计的要求,拓展审计技术手段是审计机关开展生态文明建设审计需要破解的难题。在数据获取中,高分卫星遥感技术(RS)可以为生态文明建设审计提供主要数据来源<sup>[17]</sup>,对于重要地段和重要时段,可采取无人机航空遥测,必要时再利用人工或其他手段开展补充调查,以进一步提高数据的精确度。在数据处理中,应重视对区块链技术的运用,充分发挥其去中心化、渗透度高、透明度高、信息不可篡改等优势,大幅度减轻审计

基础工作,提高审计效率,缩短审计周期,降低审计风险。在数据管理中,借鉴美国环境系统研究所公司(ESRI)研发的地理信息系统系列软件(ArcGIS),建立网络化、网格化、智能化、共享化的全国统一大数据信息平台,作为全国生态文明建设审计系统的组成部分,由国务院统一管理,为生态文明建设审计在全国范围的推进提供保障。

生态文明建设是关乎中华民族永续发展的“千年大计”,表明我国生态文明建设任重而道远。生态文明建设功在当代,利在千秋。国家审计要对自身在生态文明建设审计中的职责和任务准确定位,充分发挥审计作用,从明确生态文明建设审计目标,加强生态文明建设审计意识,建立健全生态文明建设审计制度,促进生态文明建设审计常态化,推行领导干部自然资源资产离任审计,整合生态文明建设审计资源,提高审计人员素质以及拓展审计技术手段等方面入手,不断拓展生态文明建设审计路径,为促进生态文明建设进程贡献应有之力。

参考文献:

[1] 庄贵阳.生态文明建设更要保持战略定力[N]. 中国青年报,2019-4-1(2).

[2] 刘家义.论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学,2012,33(6):60-72,206.

[3] 李雪,杨智慧,王健姝.环境审计研究:回顾与评价[J]. 审计研究,2002,18(4):53-57.

[4] 李明辉,张艳,张娟.国外环境审计研究述评[J]. 审计与经济研究,2011,26(4):29-37.

[5] 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,2011,27(5):18-23.

[6] 李璐,张龙平.WGEA 的全球性环境审计调查结果:分析与借鉴[J]. 审计研究,2012,28(1):33-39.

[7] 贾举杰,张象枢.生态文明时期的中国环境审计创新研究[C].2015 年中国环境科学学会学术年会论文集,2015:1354-1358.

[8] 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,2016,20(4):86-88.

[9] 徐薇,陈鑫.生态文明建设战略背景下的政府环境审计发展路径研究[J]. 审计研究,2018,34(6):3-9.

[10] BLACK R. A new leaf in environmental auditing[J]. Internal Auditor, 1998(3):25.

[11] MOOR P D, BEELDE I D. Environmental auditing and the role of the accountancy profession: a literature review[J]. Environmental Management, 2005(2):209.

[12] RUBENSTEIN D B. Audit as an Agent of Constructive Consequence and Social Change[M]. Corporate Environmental Strategy. 2001,8(3):234-241.

[13] KOLK A, PEREGO P. Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation[J]. Business Strategy and the Environment, 2008,19(3):182-198.

[14] 邢剑锋.2012 亚洲审计组织环境审计第四次研讨会综述[J]. 审计研究,2013,29(3):11-15.

[15] 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,2011,27(3):31-35.

[16] 杨肃昌,芦海燕,周一虹.区域性环境审计研究:文献综述与建议[J]. 审计研究,2013,29(2):34-39.

[17] 马志娟,韦小泉. 生态文明背景下政府环境责任审计与问责路径研究[J]. 审计研究,2014,30(6):16-22.

[18] 刘西友,李莎莎.国家审计在生态文明建中的作用研究[J]. 管理世界,2015,35(1):173-175.

[19] 谢志华,陶玉侠,杜海霞. 关于审计机关环境审计定位的思考[J]. 审计研究,2016,32(1):11-16.

[20] 樊小瑾.生态文明建设要求下资源环境审计的思考[J]. 审计月刊,2016,23(6):4-6.

[21] 李雪,杨智慧.对环境审计定义的再认识[J]. 审计研究,2004,20(2):26-30.

[22] 王爱国. 我国生态文明建设审计的内涵、边界与进路[J]. 济南大学学报(社会科学版),2015,25(6):1-5.

[23] 谷树忠,胡咏君,周洪.生态文明建设的科学内涵与基本路径[J]. 资源科学,2013,35(1):2-13.

[24] 王爱国,杨美艳,刘毅.我国生态文明绩效审计评价指标体系构建与应用——以山东省为例[J]. 山东社会科学,2017,31(5):166-172.

[25] 陈献东.开展领导干部自然资源资产离任审计的若干思考[J]. 审计研究,2014,30(5):15-19.

[26] 徐建芳.对我国资源环境审计的思考及建议[J]. 中国内部审计,2013,12(6):88-90.



[27]林忠华.领导干部自然资源资产离任审计探讨[J].审计研究,2014,30(5):10-14.  
[28]蔡春,毕铭悦.关于自然资源资产离任审计的理论思考[J].审计研究,2014,30(5):3-9.

## Theoretical Analysis and Path Choice of China Ecological Civilization Construction Audit

BI Xiuling, SHI Qing

(School of Accounting, Shandong University of Finance and Economics, Jinan 250014, China)

**Abstract:**In the past 40 years of reform and opening up, great achievements have been made in China economic and social development, but the problems of ecological environment have become increasingly prominent. As a new type of auditing, ecological civilization construction audit is of great significance for strengthening the construction of ecological civilization and promoting the sustainable development of economy. In view of this, it is necessary to firstly clarify the connotation of China ecological civilization construction audit as well as national audit's preventing, revealing and resisting role in better safeguarding and promoting the construction of ecological civilization, and then in view of the actual situations of China ecological civilization construction audit, to focus its development path on clarifying the objectives of ecological civilization construction audit, strengthen the consciousness of ecological civilization construction audit, establish and perfect the system of ecological civilization construction audit, promote the normalization of ecological civilization construction audit, implement the departure auditing of natural resources assets for leading cadres, integrate the auditing resources for ecological civilization construction, improve auditor quality and expand auditing technical means so as to give full play to the function of ecological civilization construction audit and speed up the process of China ecological civilization construction.

**Key words:**ecological civilization; construction audit;audit resources

(责任编辑 刘小平)