资源环境审计的环境：结构、影响与优化*

刘长翠 张宏亮 黄文思

【摘 要】开展资源环境的审计环境理论研究，对推动资源环境审计工作具有特别重要的意义。本文对资源环境审计环境的要素结构与理论定位进行审视，从对资源环境审计理论研究的影响和对资源环境审计实践的影响两方面，全方位论述了资源环境审计环境的影响，提出通过转变经济增长方式与经济核算体系、改革审计模式以及对地方政府和企业负责人的考核机制、建立健全资源环境审计的制度体系等五个方面，对资源环境审计的环境进行进一步的优化。

【关键词】资源 环境 审计 结构

一、文献综述与问题提出

我国对资源环境审计的环境理论研究起步较晚，相关理论自 21 世纪初期才逐渐被人们了解和认识。经过一段时间的探索，我国在资源环境审计环境理论方面的研究也取得了一定的成果。如刘达朱、王本强、陈基湘（2002）率先研究了政府环境审计产生的原因及实施的技术方法，把政府环境审计的产生主要归于外部条件。张以宽（2003）教授提出了审计环境应由经济环境、自然环境、政治法律环境、科学技术和文化环境四个部分组成的观点。姜毅（2003）从政治、经济、法律、科技、社会、文化教育环境等方面研究了各项审计环境的影响，认为环境审计存在于特定的环境之中，并在特定的环境之中发展。刘志军（2006）指出构成环境审计环境的因素可以分为环境审计环境的正面影响因素和反面影响因素，认为由于客观条件的变化及人为因素导致的环境资源状况急剧恶化也会成为促进或刺激环境审计发展的外部环境因素。

与其他环境审计理论要素的研究相比，我国当前的资源环境审计环境理论研究还比较薄弱，较注重环境审计环境的重要性及构成要素的研究，而对资源审计与环境审计环境的整合研究、资源环境审计环境对资源环境审计实践的具体影响关注不够。即使有些成果较为全面地提出了环境审计环境的构成要素，但对各要素的研究也不够系统和深入。本文对资源环境审计环境的要素结构与理论定位进行审视，对资源环境审计环境的具体影响及优化机制进行了初步研究。

二、审计环境的二维透视：要素结构与理论定位

（一）资源环境审计环境的构成

1. 资源环境审计环境的内涵

界定资源环境审计环境，既应考虑资源环境审计的外部因素，也应考虑其的内部因素。从资源环境审计的产生、发展，实施的必要性与迫切性来看，外部的经济增长及与之相关的环境污染、生态破坏、资源耗竭，社会发展及与之相关的社会心理、社会文化、环境价值观与社会承受度，以及国家治理与政治文明

* 刘长翠，北京市发改委，邮政编码：100120，电子信箱：liuchangcui12340@163.com；张宏亮、黄文思，北京工商大学商学院。本文得到了国家社科基金项目（项目编号：11CGL025）、北京工商大学国有资产管理协同创新中心项目（项目编号：GZ20130801）、北京市教委创新团队项目（项目编号：IDHT20140503）和北京市教委创新能力提升计划项目（项目编号：PXM2013_014213_000099）的资助。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

要求下生态文明、法制文明的等的外部环境是其主要推动因素和影响方面。因此，资源环境审计的环境是促进资源环境审计产生、推动资源环境审计开展、影响资源环境审计质量、决定资源环境审计报告利用的外部要素的总和。

2. 要素构成

资源环境审计的环境包括经济环境、制度环境、生态环境、社会环境、政治环境等要素。

经济环境是指是指与资源环境审计相关的基本经济核算体系以及经济增长模式。

制度环境是指与资源环境审计相关的所有政策、法律、法规及其他依据的总称。主要包括：资源环境保护政策；法令法规，如《环境保护法》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》、审计法规等；有关环境保护的惩罚性措施、奖励性措施；有关建设项目“三同时”的相关规定；技术标准和经济标准，如资源环境质量标准，污染物排放控制标准，污染物排放收费标准。

生态环境通常是指人类所处的自然环境，如森林、湿地、草原、自然保护区、重点物种、水资源等生态系统。

社会环境是指与资源环境审计相关的社会文化、教育水平、生态文明理念及社会关注度等因素。

政治环境是指与资源环境审计相关的政治体制以及对地方政府、企业负责人的考核机制。

(二) 在资源环境审计中的合理定位

1. 资源环境审计环境具有可认知性

资源环境审计环境是一定社会经济条件下的客观环境在人的主观意识中的反映，是人们借助于一定的方法，通过对资源环境审计外部因素分析概括而得出的结论，它能为审计人员及社会公众所认知。

2. 资源环境审计环境是资源环境审计体系中不可或缺的一个要素

资源环境审计是一个大系统，包含了许多相互联系的要素，如审计主体、审计客体、审计依据审计环境等。从资源环境审计环境本身来说，它也是一个与资源环境审计相关联的综合系统。其中，资源环境审计的环境是资源环境审计体系中不可或缺的基本要素，在其审计体系中占有重要的地位。

3. 资源环境审计环境是研究资源环境审计理论的重要基础

研究审计环境是为了使审计目标与其相适应，使审计的发展与它所处的审计环境相适应；随着外部环境的变化，资源环境审计的实践活动也应适应环境的变化而进行不断地修正。以资源环境审计有关环境为基础进行研究，不但能使理论保持适用性，而且能使理论最大限度地发挥对实践的指导作用。因此，无论是资源环境审计理论、还是资源环境审计实践，都应以资源环境审计环境为基础展开。

三、审计环境对资源环境审计的影响

(一) 对资源环境审计理论研究的影响

1. 推动资源环境审计理论与其他学科的结合研究

资源环境审计环境涵盖政治、经济、制度、社会、生态等多个因素，但又不拘泥于这些环境因素。如此众多的环境要素所涉及的学科是多样化的，既涉及法学、社会学、政治学、经济学、管理学，又涉及环境工程学、资源环境经济学、统计学等学科。如何使资源环境审计理论与其环境相适应，需要进一步加强资源环境审计与法学、社会学、政治学、经济学、管理学、环境工程学、资源环境经济学、统计学等学科的相互渗透。

2. 推动资源环境审计基本理论、规范理论、应用理论的深入研究，提高研究成果的实用性

习近平总书记在 2013 年 5 月份的中央政治局第六次集体学习时强调，再也不能以国内生产总值增长率来论英雄了。在这种环境下，审计作为国家治理的一部分，如何在维护生态平衡方面发挥作用以及如何建立与目前经济、政治、组织内部等环境相适应的资源环境审计模式，需要我们对资源环境审计的基本理

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

论、规范理论、应用理论进行深入研究。特别是强化资源环境审计目标、主体、依据、业务范围和审计事项、方法、环境责任审计等方面的研究，以提高研究成果的实用性。

3. 推动国际资源环境审计研究向纵深发展

我国已经加入《气候变化框架公约》、《生物多样性公约》等 50 多项国际环境公约。在这种环境的影响下，如何使中国的资源环境审计真正融入国际社会，需要进一步明确国际资源环境审计的学科定位，并对国际资源环境审计实践有一个全面的了解，把西方发达国家的资源环境审计的发展历史、现实状况、审计技术、未来趋势搞清楚。

(二) 对资源环境审计实践的影响

1. 经济环境和生态环境对资源环境审计实践的影响

近 10 年，我国的 GDP 增长率保持了 7.5% 以上的高增长，而经济增长的粗放型、资源依赖型与环境消耗型特征使生态、资源与环境承受了巨大的压力，与经济高增长相伴随的是环境污染的加大与环境保护支出的相应增长。

根据环境染污与经济发展的库兹曲线，发达国家通常在人均 GDP 达 8000—10000 万美元时出现环境拐点，以韩国为代表的新兴工业化国家，人均 5000 美元时环境就开始好转了（於方、蒋洪强、王金南，2004）。到 2011 年，我国人均 GDP 达到 5500 美元，应当出现环境污染的拐点，即使按照发达国家标准，以每年 7.5% 的 GDP 增长率和目前的人口增长比率和汇率，到 2016 年我国人均 GDP 将超过 8000 美元，也应出现拐点。然而，根据渠慎宁、杨丹辉（2011）的测算，不加干预情况下，我国环境污染排放的拐点大致出现在 2023 年前后，远远落后于发达国家和新兴工业化国家。

究其根源，长期以来，我国一直遵循传统国民经济核算模式以及粗放的经济增长模式，忽视了环境经济核算与评价，这使生态环境与经济发展的速度严重失衡。现实状况要求我国需要大力开展资源环境审计，以审计推动环境治理，通过其监督、评价、信息公开、宏观调控等职能，促进经济转型与经济结构调整，使环境污染的拐点尽快出现。

资源环境审计的范围十分广泛，审计关注对象较多。涉及国家环境保护的规划、实施，中央与地方的产业政策，矿产资源的规划、开发、利用活动，地方政府负责人的资源环境保护责任，政府环保等行业管理部门的环境管理与治理；区域污染（如海洋、河流）与大气污染的治理，重污染行业的生产经营活动；交通运输部门、能源供给部门等公用事业单位的服务供给行为；湿地、草原、自然保护区、重点物种等生态方面的等。受审计内容和对象的多样化影响，资源环境审计的具体审计目标和审计方法也会有很大差异，这促使审计人员应具备多方面的业务知识，具体包括审计、会计、环境经济学、管理学、法学、计算机、统计、环境工程技术等。

2. 政治环境对资源环境审计实践的影响

Thompson 和 Wilson（1994）指出，在过去，环境审计的主要驱动力是担心被起诉和满足监管方的要求。环境审计被视为组织为识别和减少负债的一项活动。随着对环境问题认识的增加和环境治理成本的加大，环境审计的驱动力增加，政府、机构所有者、利益相关者等都对环境审计给予了不同的关注。

与其他国家相比，我国在《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》中提到，在对领导干部经济责任进行审计时，应关注“与领导干部履行经济责任有关的管理、决策等活动的经济效益、社会效益和环境效益”，但该规定仍然是以经济责任为主，并未细化环境责任的内容。这样，可能导致政府主要负责人难以重视资源环境审计、企业领导在配合资源环境审计中产生“道德风险”，使资源环境审计难以向纵深发展。

另外，资源环境审计实践同样受到我国政治体制的影响，如审计机关实行同级政府领导和上级部门的双重领导模式，导致审计在组织、经济和人事的配置方面都依附于政府，可能削弱资源环境审计的独立性和权威性；现行国家公务人员的管理模式，使政府审计编制极为有限，导致审计机关在安排繁重的资源环境审计任务时“左右为难”。

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

3. 社会环境对资源环境审计实践的影响

近年来，京津冀、长三角、珠三角地区及部分大中城市大气污染问题突出，部分城市空气污染严重，雾霾等极端恶劣天气增多。环境污染给人民群众身心健康带来严重危害，环境群体性事件频发，社会公众进一步警醒，人们对资源环境问题的关注度进一步提高。以某公司对北京市 2013 年第四季度热点问题的调查为例，“污染问题”已成为北京市居民关注的首要问题，提及率 59.05%，较上季度提高了近 13 个百分点。与 2013 年第三季度相比，“污染问题”从第 4 位升至第 1 位。

面对人类的日益觉醒，Stanwick（2001）认为，环境审计的角色在过去二十年变得越来越重要，首席执行官和首席财务官开始认识到环境审计可以帮助他们管理环境风险。随着社会公众对资源环境问题的逐步关注，无形中推动资源环境审计在确立总体审计目标和具体审计任务时，主动向社会公众关注的方向发展。如审计署 2009 年发布的《关于加强资源环境审计工作的意见》，要求逐步扩大资源环境审计领域，逐步将审计范围从土地资源和水环境审计扩展到海洋资源、森林资源、矿产资源、大气污染防治、生态环境建设、土壤污染防治、固体废物和生物多样性等领域。而世界审计组织环境审计工作组 1995 至 2012 年期间所进行的 7 次问卷调查的结果也表明，开展资源环境审计的数量在逐步增加，资源环境绩效审计得到积极发展。

4. 制度环境对资源环境审计实践的影响

与西方国家相比，我国在环境管理方面尚存有很大的差距。尽管改革开放以来，我国加大了立法力度，制定了一系列环境保护法律法规及有关标准，如《环境保护法》、《大气污染防治法》、环境评价的技术标准和经济标准等等，但从严格意义上说，我国目前尚没有建立专门的资源环境审计评价指标体系、资源环境会计与财务制度和资源环境审计的专门法规；很多被用于资源环境审计依据的法规并非为资源环境审计而制定，也很少在相关法律、法规中专门对资源环境审计事项进行规范。这就客观地导致目前的资源环境审计因缺乏统一的、权威性的标准与评价体系，只能以资源环境资金审计为主，即使是加入了绩效审计的内容，但还没有全面提升到绩效审计的层面。

统一规范的审计标准与评价体系的缺乏，不仅导致审计尺度的不一致，审计依据及评价意见的权威性不强，还可能影响被审计单位对于审计结论的最终接受程度。由于缺乏上述评价体系与标准及相关的操作指南，资源环境审计的质量控制也比较难，很容易产生审计风险。

四、资源环境审计环境的进一步优化

（一）转变经济增长方式与经济核算体系

通过推进产业结构优化调整，压缩过剩产能来实现经济结构的调整。具体包括严格控制高耗能、高污染行业新增产能，加大落后产能淘汰力度，支持退出产能过剩行业的企业转型发展，降低煤炭消费总量，推进煤炭清洁利用和清洁能源的利用，加快企业技术改造，提高高新技术企业产值及服务业产值占 GDP 的比重，克服主要依靠投资拉动经济增长的模式。同时，国家发改委可会同国家统计局、环保部、国土部、财政部共同构建绿色 GDP 核算框架，为建立和完善地方政府绩效考核机制和资源环境审计监督机制奠定坚实基础。

（二）改革审计模式以及对地方政府、企业负责人的考核机制

为增强资源环境审计独立性，建立自上而下的审计模式；在人员配备方面，中央与地方编制委员会可适当扩大人员编制，以减缓审计编制与审计任务不相匹配的问题。同时，为弥补审计人员对资源环境问题进行审计、评价存在人员或技能不足的困难，可建立资源环境专家库，吸收资源环境专家参与审计。

修改完善《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》（2010 年 12 月发布），明确企业、政府党政领导人的具体资源环境保护责任及相关处罚的具体规定，同时改革对地方政府、企业负责人的考核机制，弱化对传统 GDP 的评价考核，强化对资源环境保护指标的考核，建立终身追踪问责制度，在官员调任后仍能追究其执政过程中的资源环境保护责任，以提高政府主要负责人对资源环境审计的重视

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

程度。

（三）优化社会环境，建立健全资源环境审计依据，推动资源环境审计的良性发展

研究表明，人们的资源环境意识、生态文明理念将对资源环境审计的发展产生至关重要的作用（毕颜杰，2004）。为此，需要借助政府教育机构和宣传部门的推动，提高人们的文化水平，培养人们的资源环境意识生态文明理念，为资源环境审计的发展提供良好的社会环境。

在未来一段时期，国家立法部门应根据我国的实际情况，在现有资源环境审计依据的基础上制定并颁布单独的资源环境审计准则、资源环境会计准则及财务管理制度。未来的资源环境审计准则应涵盖资源环境财务审计、资源环境绩效审计、资源环境责任审计的范围和事项，可分为国家资源环境审计准则、内部资源环境审计准则、社会资源环境审计准则。对于资源环境会计准则及财务管理制度的构建，建议由财政部牵头，与理论界和有关部门共同探讨在我国建立与西方国家相似的宏观资源环境会计准则和企业资源环境会计准则及专门的财务管理制度。

（四）以完善生态环境为契机，理顺审计与其他职能部门的关系

我国的审计和环保等职能部门是在同级政府的统一控制之中，可以在政府的统一组织下，加强审计与环保等职能部门的合作与关系协调，具体由审计部门联合环保、发改、财政、国土等部门联合开展资源环境审计，使政府资源环境审计得到职能部门的政策、技术支持。为了加强审计部门与职能部门的紧密协作，还可以通过政府文件的方式规定发改、环保、财政、国土等部门在拟定有关的资源环境决议、法规或技术标准时，吸收审计部门的参与，以使审计人员及时了解资源环境保护的最新法规以及发展趋势，全面掌握资源环境审计的依据。

主要参考文献：

刘长翠，周芳 . 2005. 环境审计研究：历史、现状与未来——基于国内研究的实证分析与理论述评 [J]. 审计研究(4)：49-54.
刘达朱，王本强，陈基湘 . 2002. 政府环境审计的现状、发展趋势和技术方法 [J]. 审计研究(6)：17-23.
刘志军 . 2006. 环境审计环境研究：回顾与思考 [J]. 广西财经学院学报(6)：99-101.
渠慎宁，杨丹辉 . 2011. 中国废弃物温室气体排放及其峰值测算 [J]. 中国工业经济(1)：37-47.
王淡浓 . 2011. 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(5)：18-23.
张以宽 . 2003. 论可持续发展战略与中国环境审计制度——实行环境审计制度是贯彻以德治国方针的重要举措 [J]. 审计研究(1)：3-7.

External Environment of Resources and Environment Audit: Structure, Impact and Optimization

Liu Changcui　Zhang Hongliang　Huang Wensi

Abstract: The study of resources and environmental auditing environment theory, which has special significance to promote the resources and environment audit practice. The paper examine the element structure of resources and environment audit and theoretical orientation. Its impact has two aspects. In detail, one is the impact on resources and environment audit theory research, and the other is the impact on resources and environment audit practice. From the two aspects, the impact of audit on resource and environmental conducted detailed exposition. Through the transformation of economic growth mode and economic accounting system, reform audit model and evaluation mechanism of local government and responsible persons, the establishment of the institutional system of resources and environment audit and so on five aspects, it optimize the external environment of resources and environment audit.

Keywords: resources, environment, audit, structure

?1994-2014 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net