

生态文明审计:生态文明建设的 基础性制度保障

王爱国 郭胜川

摘 要:生态文明建设是一项涉及政府、企业、社会组织和个人等多主体以及经济、政治、社会、科技、教育和文化等多领域的举国工程和全民行动,是一个至少包括决策系统、执行系统和监督系统的整体性治理过程。而生态文明审计是其监督系统中的一项重要制度安排,是生态文明建设的一项基础性制度保障,在本质上是一项责任审计制度、经济监督制度和绩效评价制度。生态文明审计应着力于生态文明建设管理系统的健全性、适应性和有效性,生态文明建设制度体系的完备性、适应性和遵循性,生态文明建设项目资金的真实性、合法性和合理性,生态文明建设行为作业的价值性、规范性和生态性,生态文明建设业绩成效的效果性、公平性和生态性。

关键词:生态文明建设;生态文明审计;绿色发展

中图分类号:F239.4 **文献标识码:**A **文章编号:**1003-7543(2021)12-0140-11

生态文明建设是关系中华民族永续发展的根本大计。它既是人类化解生态环境危机、走出工业文明困境的重要出路,又是化解新时代我国经济发展与生态环境矛盾的必然选择。党的十八大提出了“五位一体”总体布局,把生态文明建设放在建设美丽中国更加重要和更加突出的位置。党的十九大将生态文明建设总体目标与“两阶段”“两步走”历史任务有机结合,要求通过加快构建生态文明体系,到2035年广泛形成绿色生产生活方式,碳排放达峰后稳中有降,生态环境根本好转,美丽中国建设目标基本实现^[1];2035—2050年物质文明、精神文明、政治文明、社会文明、生态文明全面提升,绿色发展方式和生活方式全面形成,人与自然和谐共生,生态环境领域国家治理体系和治理能力现代化全面实现,建成美丽

中国^[2]。

为达此目的,党的十八大以来,中央先后提出了“生态文明建设”“绿色发展”“绿水青山就是金山银山”“良好生态环境是最普惠的民生福祉”“人与自然和谐共生”“人与自然生命共同体”“山水林田湖草沙是一个生命共同体”等一系列生态文明建设新理念,制定了《中共中央 国务院关于加快推进生态文明建设的意见》《生态文明体制改革总体方案》《大气污染防治行动计划》《土壤污染防治行动计划》《水污染防治行动计划》《党政领导干部生态环境损害责任追究办法(试行)》《绿色发展指标体系》《生态文明建设考核目标体系》《美丽中国建设评估指标体系及实施方案》《关于构建现代环境治理体系的指导意见》《领导干部自然资源资产离任审计规定(试

基金项目:国家社会科学基金重点项目“‘绿水青山转化为金山银山’的审计监督研究”(20AGL010);国家社会科学基金重点项目“我国生态文明建设中的环境审计问题研究”(15AGL015)。

作者简介:王爱国,山东财经大学会计学院院长,教授、博士生导师;郭胜川,山东财经大学会计学院博士研究生。

行))等生态文明建设新制度,着力实施了“绿色城镇化”“美丽乡村建设”“污染防治攻坚战”“生态系统保护和修复”“国家公园建设”“共谋全球生态文明建设”等生产、生活、生态即“三生”融合生态文明建设新举措。

无审计,不治理。开展生态文明审计关乎生态文明建设的成效。生态文明审计要紧紧围绕生态文明建设的上述新理念、新制度和新举措,对生态文明建设的资源要素、流程环节和过程结果,特别是对碳排放、碳达峰、碳中和的具体政策落实、措施安排、项目实施、效果评价和责任界定实施生态文明审计全覆盖、全跟踪和全治理,使生态文明审计这一制度优势切实转化为治理优势。

一、生态文明审计的历史演进及使命

“审计应该随着审计环境变化而变化”,“一旦审计环境发生变化,审计组织形式、审计工作重点和审计方法、技术等也必须作适当调整”^[3]。生态文明审计是现代审计为适应审计环境变化而演进的必然结果。在我国,它滥觞于20世纪90年代以来审计机关和审计部门相继开展的环境保护审计、资源环境审计和领导干部自然资源资产离任审计等各种专项审计工作。

1989年《环境保护法》的颁布实施以及1998年国家审计署农业与资源环保审计司和环境审计协调领导机构的分设成立,标志着以“环境”为主要内容的环境保护审计法定职责的基本确立,与“环境”有关的零星分散的审计业务正式聚焦到“建设项目环评审计”和“环境污染治理审计”两大方面。这一时期生态文明审计关注的重点是环保项目、环境专项资金和环境政策法规的环境影响及环保效果。2006年党的十六届五中全会提出“加快建设资源节约型、环境友好型社会”;2007年党的十七大进一步提出“坚持节约资源和保护环境的基本国策”;2008年国家审计署在发布的《2008至2012年审计工作发展规划》中明确要求,把建设“两型社会”放在工业化、

现代化发展战略的突出位置,将落实节约资源和保护环境基本国策及维护资源环境安全作为资源环境审计的历史责任;2009年国家审计署又专门出台了《关于加强资源环境审计工作的意见》,标志着以“资源”“环境”为主要内容的资源环境审计法定职责在“环境”基础上的延伸拓展。这一时期生态文明审计关注的重点是土地、矿产、森林、海洋等重要资源环境的节约保护和重大风险防范。2013年党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出“对领导干部实行自然资源资产离任审计”;2015年中共中央办公厅、国务院办公厅联合印发《开展领导干部自然资源资产离任审计试点方案》,2017年又印发了《领导干部自然资源资产离任审计规定(试行)》,标志着以“自然资源资产”“生态环境保护”为主要内容的自然资源资产离任审计法定职责在“资源环境”基础上的完善丰富。这一时期生态文明审计关注的重点是领导干部任期内自然资源资产管理和生态环境保护情况及其变化原因,也就是领导干部贯彻执行党中央、国务院关于自然资源资产管理和生态环境保护等相关政策和决策部署的情况。

进入新时代,我国社会主要矛盾发生了根本性转变,人民日益增长的美好生活需要和不平衡不充分的发展之间的矛盾日渐突出。习近平生态文明思想形成并日益深入人心,成为各级党委、政府和全国各族人民全面推进生态文明建设的指导思想和行动纲领。生态文明建设已经从最初的侧重人与自然的和谐关系,转变为当下重点关注人与自然的共生关系。这一阶段的生态文明建设特别强调:一切附着在或作用于自然界中影响人类生存与发展的各种因素及其相互关系上的人类劳动,都应该是和谐的、稳定的和美丽的。换句话说,人类社会文明形态或文明形式要具有回归自然状态的价值取向和发展趋势,表现出来的是人与自然、人与人、人与社会的系统性、协同性和整体性文明^[4]。新阶段,赋予新使命;

新征程,要求新赋能。过往那种专注于“环境”、或者专注于“资源环境”、抑或专注于“自然资源资产管理和生态环境保护”的内容相对单一的生态文明审计范式,已经不能充分地满足新时代审计环境变化的新要求,因而需要进行系统性、整体性的赋能升级,进一步跃升为以“生态文明建设”为主要审计主题、内容相对复杂的生态文明审计形态。

二、生态文明审计的内涵界定及其制度本质

生态文明建设是一项复杂巨系统工程,其主体一般包括各级党委政府、企事业单位、社会团体和公民等群体或个人,其内容主要涉及经济、政治、社会、文化、科技和教育等领域或方面。这就决定了生态文明建设是一个至少包括决策、执行和监督等内容环节的系统治理过程,而生态文明审计正是其中的监督系统中的重要制度安排,也是保障其决策科学、执行到位和结果优良的重要治理工具。

(一)生态文明审计的内涵界定

生态文明审计,简言之,就是服务于生态文明建设的审计,是运用现代审计理论与方法对生态文明建设过程及其结果进行审计监督和审计评价的一种特殊制度安排。也就是说,在审计实践中,透过对生态循环系统的认知,将生态文明审计显性嵌入自然生态与人类活动交互作用过程中,从而实现对生态文明建设全过程的实时全景式审计查错或纠偏,以及对相关责任主体或责任人在一定程度上的审计问责。

凡是存在审计的地方,就一定存在一方关系人对另一方关系人负有履行受托经济责任的义务这样一种关系,此种责任义务关系的存在是审计的重要前提,甚至可能是最重要的前提^[5]。而作为一项全民所有、全民共建、全民共治、全民共享的公共事务性活动,生态文明建设归根结底就是一种全国人民通过党和国家委托给各级党委政府及相关组织或责任人的一种公共受托责任,

其中最为重要的是公共受托经济责任,也就是使用和管理生态文明建设公共资源的责任,即运用公共权力、制定公共政策、运营公共资金,去推动和实施生态文明建设并报告其运管情况的财务性、合规性和绩效性责任。

从目前来看,生态文明建设应该从树立生态意识、修复生态系统、发展生态科技、兼顾经济和生态发展、健全生态制度以及碳达峰碳中和入手,与此相适应,生态文明审计应该重点关注生态文明建设中的管理系统、制度体系、项目实施、行为作业和绩效评价,也就是应该以习近平生态文明思想为指导,依据相关法律法规,运用现代审计理论、方法和技术,规范性地对生态文明管理系统的健全性、适应性、有效性,以及对生态文明建设制度体系的完备性、适应性、遵循性,项目资金的真实性、合法性、合理性,行为作业的价值性、规范性和生态性,业绩成效的效果性、公平性和生态性,发表审计意见、作出审计决定和提出审计建议。

(二)生态文明审计的制度本质

1. 生态文明审计是一项责任审计制度

牢固树立主体责任意识、勇于创新、担当作为,是生态文明建设得以落地实施的动力源泉和关键所在,而建立有效有为的评责、问责和追责机制,是确保生态文明建设各责任主体履职尽责的不二法门。生态文明审计就是这样一种责任审计制度,在生态文明建设过程中发挥着责任考评和责任追究作用,其学理法理基础可以追溯到在我国已经广泛开展、相对成熟和积累了一定实践经验的经济责任审计。

一般认为,经济责任审计是一项独具中国特色的责任审计制度,是审计机关或组织和审计人员,接受干部管理部门委托,就领导干部任职期间所在部门与单位财政财务收支的合法性、真实性、效益性,以及领导干部本人对有关经济活动应当负有的责任^[6],即对经济关系主体的经济责任履行情况所进行的评价、监督和鉴证活

动^[7]。发展到今天,它除了关注各单位或各部门的财政财务收支以外,还将业务活动扩大到了领导干部任职期间和管辖范围内贯彻执行党和国家经济方针政策和决策部署,推动经济社会事业发展以及管理公共资金、国有资产资源和防范重大经济风险等有关经济活动方面,其中自然包括生态文明建设这一重大国家战略和现行方针政策的贯彻落实情况。从长远来看,生态文明建设不只是一个关乎人类可持续发展的经济问题,而且是一个关乎党的使命宗旨的重大政治问题和民生福祉的重大社会问题。履行该责任是当前各级党委政府、企事业单位等重大的政治任务、经济工作和社会担当,换句话说,它已经成为经济责任审计中各责任主体受托的重大的政治、经济和社会责任。可见,生态文明审计属于责任审计范畴,开展生态文明审计是新时代赋予经济责任审计的一项重要的新要求、新内容和新任务。

事实上,作为一种责任审计,生态文明审计在宏观政策上早有部署,在微观基础上也有试点。例如,2017年11月中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《领导干部自然资源资产离任审计规定(试行)》就将自然资源资产管理和生态环境保护这一生态文明建设的重要内容纳入领导干部履责责任范围^[8]。再如,2018年全国审计工作会议明确提出:“审计工作要围绕打好‘三大攻坚战’,进一步聚焦审计重点;在污染治理方面,要不断创新审计方式方法,推动各级领导干部牢固树立绿水青山就是金山银山的意识,促进加快生态文明建设。”^[9]可以这样说,生态文明审计与经济责任审计在审计对象方面是高度契合的,那就是各级领导干部。它既包括地方各级党委政府主要领导干部,又包括各级发展改革、自然资源、生态环境、水利、农业、林业、能源、海洋等承担生态文明建设和管理任务的工作部门或单位的主要领导干部,当然国有的金融机构和企事业单位的主要领导干部也属于这个范畴。

2. 生态文明审计是一项经济监督制度

审计监督是生态文明审计的首要职责。作为一种管理职能,审计监督在现代国家与社会治理中更多的是强调监督者与被监督者之间的利益、角色和立场的差异性,通过察看其行、检视其事,来发现问题、纠正偏差。“求异”是其突出特质。

生态文明审计在本质上是一种“求异”的经济监督制度,也就是一种代表全体人民的生态文明利益,受党和国家委托,侧重经济角度,依法依规对各责任主体履行生态文明建设责任情况所进行的监督检查活动。社会主义国家主客体间在根本利益上具有立场及利益趋同性和一致性,但是由于客观存在着生态文明建设委托代理关系,主客体间在治理层面上又呈现角色及利益的对立性和异质性,需要借助生态文明审计这一经济监督制度来察看、督促、规范和约束其行为活动,实时发现问题,纠正错误或偏差,并及时预防和惩处。尽管其他监督制度或类型在不同程度上也可以发挥监督作用,但是它们往往附属或附带其他管理职能,并不具备生态文明审计所独具的组织独立性、执业专门性、报告权威性和职责法定性等特征和优势。今天来看,生态文明审计不仅要监督生态文明建设中的经济活动,而且要监督政策执行等非经济性活动,同时还要对生态文明建设行为活动的其他监督进行再监督。

审计监督主要指的是国家审计监督或政府审计监督,是当前党和国家监督体系中的十大监督支柱之一。它既是一种国家制度^[10]——国家政治制度 and 经济制度的重要组成部分,也是一种国家治理工具^[11]——国家治理体系和治理能力的重要构成内容。《审计法》第二条明确规定:国家实行审计监督制度。审计机关对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支、国有的金融机构和企事业单位的财务收支的真实、合法和效益,依法进行审计监督。可见,审计监督

是法定的,生态文明审计监督也应该是一种法定监督,一种审计机关依照法律规定的职权和程序所进行的法定职责。只不过,由于认识不到位、时间来不及和流程不允许等原因,现行审计法律法规体系尚未对这一监督形式作出明文规定,相关精神和要求主要体现在党和国家的有关法令、法规、条例、文件以及党和国家领导人的讲话、报告、批示和指示之中。例如,2015年4月25日,中共中央、国务院发布的《关于加快推进生态文明建设的意见》中就明确要求“对领导干部实行自然资源资产和环境责任离任审计”^[12];再如,2018年5月23日,习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上强调指出,审计机关要紧紧围绕统筹推进“五位一体”总体布局和协调推进“四个全面”战略布局,依法全面履行审计监督职责^[13]。限于篇幅,这里不再列举。

3. 生态文明审计是一项绩效评价制度

审计评价也是生态文明审计的主要职责。评价就是对一件事或一个人进行判断、分析后得出结论。评价结论的准确性与评价尺度、评价标准和评价价值密切相关。它不仅取决于事物或过程的事实本身,而且取决于评价主体的认知水平和努力程度。评价过程实质上是一个主观见之于客观、定性与定量分析相结合的“解蔽”过程,也就是通过理解、解惑或释疑来说明事实真相或客观存在的过程。

生态文明审计就是这样一项“解蔽”的评价制度,即除依法进行审计监督以外,还要依据有关法律、法规以及党和国家的有关方针政策、规定标准和项目目标等进行审计评价,侧重的是生态文明建设的效率、效益和效果。进行审计评价是生态文明审计发挥职能作用的内生性要求,旨在为有关组织和部门对生态文明建设责任主体进行考核或问责提供客观依据,属于考核监察、管理咨询、建言献策等非认证或非鉴证性服务。《审计法》第三条明确规定:审计机关依据有关财政收支、财务收支的法律、法规和国家其他有关

规定进行审计评价,在法定职权范围内作出审计决定。可见,审计评价当然包括生态文明审计评价,也是一种法定职责。

三、生态文明审计的内在功能及其作用

生态文明建设是人类社会可持续发展中的共同事务,而推动和管理这类共同事务,既要有治理思维,又要有治理机制。作为生态文明建设治理体系中的内生性特殊机制,生态文明审计在促进生态文明建设的“善治”或“良治”方面,具有“免疫系统”功能,能够通过责任监督评价的制度优势提升治理效能和实现“善制”与“善治”有机联动。

(一) 生态文明审计是推进生态文明建设的内在需求

生态文明建设的高质量推进,在一定程度上取决于生态文明审计这一特殊专业监督机制的保驾护航。也就是说,生态文明审计是全面深入推进生态文明建设的内在需求。第一,生态文明建设行为作业及其成果的公共物品属性,决定了生态文明建设需要依靠生态文明审计这种“依法用权力监督制约权力的行为”^[14],来树立其公益、合法、合理的良好社会形象,以利于调动政府、企业和公众等各方面的主动性和积极性,形成共同推动生态文明建设的磅礴力量。第二,生态文明建设的空间一体化、要素市场化、产业生态化和生态产业化,决定着生态文明建设需要生态文明审计这种以“确保受托经济责任的全面有效履行”^[15]为根本目的的经济监督与评价活动,来促进“绿水青山就是金山银山”理念树立和“绿水青山转化为金山银山”路径优化以及碳达峰碳中和目标实现,以利于厘清生态文明建设的责任担当和业绩成效,从根本上推进经济社会的高质量绿色发展。第三,生态文明建设利益相关者的多元化及其诉求的多样性,决定了生态文明建设需要生态文明审计这种“视独立性为审计职业基石”^[16]的特殊机制,来保证其公平、公正、正义

的社会效用,借以防范生态文明建设中可能存在的各种机会主义、逆向选择和道德风险,并最大限度地促进社会成本节约、生态财富增进和文明程度提升。

(二)生态文明审计服务生态文明建设的总体功能

作为一个“免疫系统”,生态文明审计在生态文明建设中发挥着极为重要的“免疫”功能,为生态文明建设健康有序推进提供制度性功能支持。从总体上看,生态文明审计具有如下功能:一是维护国家经济社会发展生态安全的功能。所谓生态安全,是指随着生产生活消费方式的过度工业化和城镇化引致的自然生态系统日趋严重的失衡失态,而产生的人类社会对自然生态系统能否持续稳定、和谐健康的一种忧虑和反思,也是后工业文明时代人类社会生存发展所面临的最大危机和挑战。生态文明审计始终关注经济社会发展中的资源、环境和生态问题,通过识别和判断现在或潜在的生态安全或生态风险,来优化生态系统各要素之间的依存关系、提升生态安全中经济社会环境各维度之间的和谐共生能力,引导生态安全系统的演化方向和发展趋势。二是制约生态文明建设公共权力的功能。对生态文明建设公共权力运行、公共政策执行和公共资源配置及其相关责任履行情况进行制约和监督,是生态文明审计的重要职能。通过对生态文明建设预算资金安排使用、相关企业或单位影响生态环境行为及其后果的审计监督,生态文明审计不仅可以促进生态文明建设各责任主体勤勉敬业、真抓实干、责任担当,而且可以达到不审即威的震慑效果。三是预防生态文明建设腐败行为的功能。关注会计问题,防止财务舞弊,预防经济腐败,是生态文明审计的本然性要求。生态文明建设投入资金大、占用周期长、风险隐患多,需要生态文明审计的提前介入和全程跟踪,有效发挥其预防、预警和惩戒作用。四是管控生态文明建设成本费用的功能。算好生态文明建设的经济账和生态账,把

控生态文明建设的成本费用,是生态文明审计关注的重点内容之一。一般来说,在生态文明建设成本费用管理的上游阶段,也就是预测、决策和预算阶段,生态文明审计应该重点关注成本费用的合理性、合法性和节约性,而在其下游阶段,也就是控制、考评和问责阶段,应该重点关注成本费用的可控性、例外性和效果性。五是评价生态文明建设业绩成效的功能。从经济社会、生态环境和制度文化等方面,对生态文明建设业绩成效进行综合评价,也是生态文明审计的重要内容之一。想得到什么,就应该衡量和评价什么,这是审计评价的真谛。开展生态文明建设绩效的综合评价,有利于促进生态文明审计由单纯的生态补偿项目环境效果评价向从生活条件、就业生计、精神文化、身心健康等生态文明建设各维度的类活动对生态环境影响评价方面拓展^[17]。

(三)生态文明审计服务生态文明建设的具體作用

生态文明审计通过“免疫”功能,来识别影响生态文明建设进程质量和效率的各种“病毒”,并积极采取防御性措施,预警风险隐患、稳定机体运行和揭示“病害”信息,充分发挥生态文明审计的识别、防御、预警、稳定和揭示功能作用。具体来说,有如下作用:一是对生态文明建设机体发挥“未病先防”的作用。所谓“未病先防”,就是指事前监督、源头预防,就是在生态文明建设尤其是其重大项目的论证设计规划阶段,生态文明审计就应该跟踪介入,通过对重大环境问题、重大生态项目和重大资金投入的实时审计,及时发现和遏制“病变”苗头,防止病菌扩散、病灶恶化,做到见微知著、驱邪扶正、防患于未然。具体可以通过改良审计组织、优化审计机制、搭建审计网络平台,以及强化审计文化、充实审计队伍、增加审计科技投入等措施来嵌入实现。二是对生态文明建设机体发挥“既病防变”的作用。所谓“既病防变”,简单来说就是事中监督、过程预警,就是在生态文明建设机体一旦发生病情时,生态文明审

计能够及时启动预警机制,阻断或控制病情,防止加重、恶化或进一步蔓延,使其朝着健康、和谐、美丽的方向发展。具体可以通过择优审计指标、重构审计模型、创新审计方式、提高审计效率、建立反应处置机制等措施来防止病情扩散或复发。三是对生态文明建设机体发挥“修正防复”作用。所谓“修正防复”,实际上就是事后监督、结果纠偏。具体来说,就是在生态文明建设项目完成以后,通过生态文明审计结果公告和一定程度上的审计问责,来揭露和查处其缺陷和不足;通过生态文明审计评价机制,来及时扶正并防止其病情复发、屡审屡犯或屡犯屡审。具体可以通过披露审计信息、拓宽沟通渠道、消除数据壁垒,以及强化审计调查权、检查权、问责权等措施来拨正方向和减少病源。

四、生态文明审计的实施途径

“激励”“透明”“问责”,被认为是审计机关实现效率和可信度最大化的三大要素^[18]。据此而论,合作与激励、增加透明度、考评问责,应该是提高生态文明审计工作效率和质量的基本路径。

(一)合作与激励是生态文明审计实施的基本途径

合作与激励是生态文明审计工作提质增效的重要方式。生态文明审计是一项复合性、整体性和系统性工作,特别需要各方协调一致、通力合作。合作是激励的前提,激励是为了更好地合作,两者互相依赖、互为前提。换句话说,没有一定程度上的合作,也就没有真正意义上的激励;相反,没有与之相匹配的激励,也就不存在持久意义上的合作。对生态文明审计这样一种“蓝海”领域、新生业务而言,更是如此。

依法依规依纪审计是生态文明审计活的灵魂,法律和行政的审计方式是生态文明审计常态化的“硬”的政策工具。但是,如果能更好地端正审计工作态度、强化审计合作意识,善于使用沟通、协调、商量、激励等这些看似“软”的审计方

式,统一思想、形成共识,求出最大公约数,画出最大同心圆,可能会更有利于提高生态文明审计的效率和质量,尤其是对于私人部门或领域,有时只提出原则性指导意见,也就是“轻轻一推”,或许能更好地促进生态文明审计向纵深发展。

生态文明审计点多面广、内容丰富、关系复杂,对专业知识和专业技能尤其是数字技术应用能力要求很高。但是,现实与要求是有差距的。现有审计人员中财务、会计、审计专业背景的过多且过于质性化,基于大数据处理电子数据、数字化数据与信息的技术能力偏弱,数据挖掘、贯通、集中、图像、叠加等分析能力不足,不能满足生态文明审计跨层级、跨地区、跨系统、跨部门、跨业务、跨学科和跨专业的综合知识和交叉能力需求。更何況,生态文明审计在现实生活中既不可能完全覆盖所有生态文明建设事项和活动,也不可能完全取代与生态文明建设有关的执纪巡查和生态环境执法等其他监督活动。因此,唯有采取合作与激励的途径方式,才能补短板、强能力、聚合力,也就是在与生态文明建设责任主体全方位、全过程、全要素合作的同时,激励其主动接受、自愿协定、自我负担、自觉开展生态文明审计,主动发现、揭示、纠正和预防生态文明建设中的不当行为或舞弊现象。

(二)增加透明度是生态文明审计实施的通用途径

增加透明度是生态文明审计提高公信力的基本要求。透明度在自然界中是一种物理现象,指的是物质透过自身可以清晰地看到自己的另一面。延伸到经济和社会领域,则是指“没有虚假或欺骗”“易于察觉或调查”“容易理解”等。信息透明度是指在规定的时间内,以规范的频率,公布或披露符合一定标准和质量要求的信息的一种制度规范。它是一个与信息的公开、披露和自由密切相关的概念,至少涉及信息内容真实性、可理解性及信息易获取性等方面。信息透明度越高,信息质量越好,信息公开或披露者的公开或

披露心理行为越健康,信息需求者的信息知情权越能得到满足。

通过生态文明审计可以有效便捷地打开生态文明建设这只“黑箱”,使之成为“透明口袋”。在这里,增加信息透明度至少有两层含义:一要形成和披露生态文明建设方面的相关信息,主要涉及生态文明建设的公共权力运作、公共政策执行和公共资源使用等方面,这是生态文明审计得以展开的前提;二要公布和列报生态文明审计方面的相关信息,主要涉及生态文明审计服务生态文明建设的具体内容、主要程序和审计结果,这是生态文明建设接受监督和问责,尤其是群众监督和执纪问责的基础。

(三)评价与问责是生态文明审计实施的关键途径

评价问责是生态文明审计增进效用的主要措施。评价就是判断分析。生态文明审计在功用上是属于分析性的,也就是生态文明审计行为活动必须运用执业准则所规定的审计程序与方法,根据收集到的充分、客观和重要的审计证据,对给定的认定或声明发表意见、作出判断、形成结论。在此过程中,生态文明审计既要提供监督性服务,又要提供评价性服务,在一定程度上讲,提供评价性服务更为重要、更有意义。

问责就是追究责任。只有通过有效问责,层层传导压力,才能形成推动生态文明建设的强劲动力。问责导向是生态文明审计的新赋能,即在了解和摸清生态文明建设各责任主体政策落实、任务完成及资源使用等情况的基础上,通过责任追究来要求其承担否定性后果。将生态文明审计结果与生态文明建设责任追究紧密结合起来,不仅可以对生态文明建设公共权力行使者起到威慑和制衡作用,而且可以避免因不作为、慢作为、乱作为所导致的生态文明建设公共政策执行不到位、公共资源利用不达标等问题。诚然,为确保生态文明审计问责的公正性,有必要建立健全相应的错误救济制度,也就是要针

对在问责过程中制度缺陷、情况不透明和工作失误等导致的问责偏差或失误,建立及时纠偏纠错的制度。

五、生态文明审计工作的具体着力点

依据过程思维、要素思维和系统思维,生态文明审计工作应该从生态文明建设过程的各个环节入手,也就是从与之相关的管理系统、制度体系、项目资金、行为作业和业绩成效等方面着力,以此全面促进生态文明建设的稳定、和谐和美丽,以及“五位一体”总体布局具体内容的生态化。

(一)着重关注生态文明建设管理系统的健全性、适应性和有效性

生态文明建设管理系统是政府、企业和社会共同推进生态文明建设所采用的技术与管理相结合的管理范式,是一个由系列管理原则和各类技术手段组成的涉及生态文明建设资源配置及责任分配的综合管理系统,是确保生态文明建设这一复杂系统工程有效有序健康运行的持续性评估流程机制。在审计时,一要重视中央政府层面的生态文明建设管理系统的全局性和重点性。在中央政府这个层面上,生态文明建设的目标要求是源头严管、过程严控和后果严惩,需要本着全面管理与重点负责相结合的原则,来重新定义、布局、调整和优化中央政府及其部委在全国生态文明建设管理系统中的地位和角色。基于此,应重点审计它是否突出了全面谋划、顶层设计、统筹协调、系统部署和重点推进。二要重视地方政府层面的生态文明建设管理系统的区域性和协同性。在地方政府这个层面上,生态文明建设的突出特点是跨流域、跨区域、跨边界,需要流域治理、区域合作、政府协同和项目委托。基于此,应重点审计它在区域、流域、行政区划等合作过程中是否存在权责模糊、管理空白、职责交叉和环境负外部性区间“漂移”等复杂性事务管理问题。三要重视企业或单位层面的生态文

明建设管理系统的嵌入性和社会性。企业在生产产品和创造财富的同时,也在不同程度地消耗自然资源、污染或破坏生态环境,抓住了企业及其价值链上或生态圈内其他企业或单位的绿色转型发展,也就是抓住了生态文明建设的“牛鼻子”。基于此,应重点审计其是否以新发展理念来指导产品生态化设计、生产和消费,是否以生命共同体理念来指导绿色供应和产业网络体系建设。

(二)着重关注生态文明建设制度体系的完备性、适应性和遵循性

制度是规范和约束生态文明建设责任主体的行为准则和办事规矩,健全的制度体系是规范推进生态文明建设的基础性制度保障。当前,这些制度内容主要体现在有关政策、法规和法律中,从广义上看,也蕴含在党和国家领导人所发表的讲话、报告和作出的批示、指示中。在审计时,一要重视生态文明建设制度体系的完备性。具体要在全面梳理生态文明建设相关制度的基础上,重点审计其科学性、合理性、系统性和完整性,特别要关注经济增长、社会进步与生态发展、环境改善之间的协调性制度布局和政策导向,以及各责任主体“权责利”诉求和风险防控方面的制度安排和政策措施。二要重视生态文明建设制度体系的适应性。在实地察看、深度学习和全面分析的基础上,重点审计其与当地经济发展水平、自然资源禀赋、生态环境状况、社会文明程度以及风土人情和乡规民约等的匹配程度和适应情况,特别要关注各项制度的覆盖性、交叉性和特殊性以及问责制度机制、主体范围和结论使用等。三要重视生态文明建设制度体系的遵循性。在文档调阅、实地查看和穿行测试基础上,重点审计其执行或遵循情况,特别要关注全国性、区域性或地方性重大生态文明建设工程的总体布局、规划背景、行动方案和政策措施,以及在执行过程中是否存在法律漏洞、法规障碍和政策瓶颈等。

(三)着重关注生态文明建设工程资金真实性、合法性和合理性

项目是推进生态文明建设的有力抓手,资金则是其落地实施的根本保障。生态文明建设工程资金一般来源于公共财政、绿色金融、社会参与和国际合作等,其中基础性资金多来源于财政。在审计时,一要重视生态文明建设工程资金的真实性。在制度遵守、账项基础和风险导向的基础上,重点审计其所涉及的会计、财务关系是否如实反映了应予反映的问题,特别要关注项目资金经费、财务收支、取费收入、成本费用等的可靠性及其资金来源和运用的留痕对应情况。二要重视生态文明建设工程资金的合法性。在文件查阅、现场观测和调查访谈的基础上,重点审计其所涉及的财务活动是否符合党和国家的财经法纪、制度规定,特别要关注项目资金来源的正当性和运用的合理性以及相关会计处理的合规性^[9]。三要重视生态文明建设工程资金的合理性。在查阅资料、跟踪监测和田野调查的基础上,重点审计项目资金的配置使用是否符合经济社会发展规律和当地实际情况,特别要关注其目的目标、受益人群、参与规划及落地实施情况,以及规划方案、计划流程、关键环节、效果表达和预算安排是否存在瑕疵、缺陷或不足。

(四)着重关注生态文明建设行为作业的价值性、规范性和生态性

行为作业是生态文明建设责任主体为完成目标任务所采取的一系列有目的、有计划的行为。一般地,凡是符合国家生态文明建设总体布局 and 具体要求的行为作业都是有益的、正向的、增加价值的;凡是对宏观或区域生态环境产生了不利影响的行为作业都是有害或有瑕疵的、负向的、削弱价值的,当然,这其中也包括不作为或无效作为的行动。在审计时,一要重视生态文明建设行为作业的价值性。在重新计算、重新执行和价值判断的基础上,重点审计其是否必要、不可或缺、有综合价值,特别要关注各责任主体是否

采取了减少或杜绝不增加价值作业的有效措施,以及在努力提高可增加价值作业运作效率方面的制度是否科学、机制是否高效、体制是否顺畅。二要重视生态文明建设行为作业的规范性。在透视分析、判断认知和实验检测的基础上,重点审计其流程是否简洁、合理、科学,特别要关注其工作和数据流程是否有助于防范行为及信息机会主义,以及是否存在失范行为和舞弊活动。三要重视生态文明建设行为作业的生态性。在作业清册、作业动因和作业优选的基础上,重点审计各责任主体在日常生产、经营和管理中,是否具备了生态意识、发展意识和辩证意识,特别要关注是否正确处理了经济与生态发展之间的协调平衡关系,即是否在坚持经济发展的同时又兼顾了生态发展,以及是否存在短期或短视行为和不可持续作业。

(五)着重关注生态文明建设业绩成效的效果性、公平性和生态性

目标和结果导向是生态文明建设的鲜明特征。有没有综合效益,也就是经济效益、社会效益和生态效益及其数量的多寡,是判断和衡量生态文明建设业绩成效的关键。在审计时,一要重视生态文明建设业绩成效高低的效果性。在投入产出、成本效益和数据分析的基础上,重点评价其是否达到了“善”的结果和要求,特别要关注是否以最低的资源消耗或投入、最有效的资源利用达到了预期效果和期望,及其动机和效果是否匹配、契合和一致。二要重视生态文明建设业绩成效的公平性。在抽象逻辑、平衡计分和综合分析的基础上,重点审计其所表现出来的资源配置与社会满意度是否不偏不倚、匹配统一,特别要关注是否形成了共建、共治、共享、共赢的生态机制,以及各行为主体参与生态文明建设活动的机会、过程及结果分配是否正当、公正和合情合理。三要重视生态文明建设业绩成效的生态性。在问卷调查、案例剖析和大数据分析的基础上,重点审计生态文明建设是否遵循了绿色发展理念,并采

取了减少或遏制经济社会发展环境负外部性的措施,特别要关注各种举措是否有助于促进自然资源的节约和合理有效利用、修复生态系统、改善生态环境,以及是否有助于确保生态资源的最优化和持续性配置利用。[Reform]

参考文献

- [1]党的十九届五中全会《建议》学习辅导百问[M].北京:党建读物出版社,学习出版社,2020.
- [2]庄贵阳,丁斐.新时代中国生态文明建设目标愿景、行动导向与阶段任务[J].北京工业大学学报(社会科学版),2020(3):1-8.
- [3]张以宽.新时期审计环境的变化和国家审计对企业审计监督的定位[J].审计研究,2000(6):11-16.
- [4]王爱国.关于生态文明审计的几个基本理论问题[J].东岳论丛,2017(10):110-121.
- [5]DAVID FLINT. The philosophy and principles of auditing: an introduction[M]. Macmillan Education Ltd, 1988.
- [6]吕文基.党政领导干部经济责任审计的思考及评价体系[J].审计与经济研究,2002(1):16-19.
- [7]姜彦秋.谈谈经济责任审计[J].审计研究,1999(5):22-25.
- [8]中共中央办公厅 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)》[EB/OL].(2017-11-28)[2021-05-18].http://www.gov.cn/zhengce/2017-11/28/content_5242955.htm.
- [9]全国审计工作会议在京召开——以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导 奋力开创新时代审计事业发展新局面[EB/OL].(2018-01-09)[2021-05-18].<http://www.audit.gov.cn/n4/n19/c118781/content.html>.
- [10]审计工作重要文件选编[M].北京:中国审计

- 出版社,1993.
- [11]温美琴,徐卫华.论我国审计监督制度的完善——基于深圳政府绩效审计实践的思考[J].南京社会科学,2006(5):47-53.
- [12]中共中央 国务院关于加快推进生态文明建设的意见[EB/OL].(2015-05-05)[2021-05-18].http://www.xinhuanet.com/politics/2015-05/05/c_1115187518.htm.
- [13]习近平主持召开中央审计委员会第一次会议[EB/OL].(2018-05-23)[2021-05-18].http://www.gov.cn/xinwen/2018-05/23/content_5293054.htm.
- [14]刘家义.论国家治理与国家审计[J].中国社会科学,2012(6):60-72.
- [15]蔡春.论现代审计特征与受托经济责任关系[J].审计研究,1998(5):1-8.
- [16]陈汉文,黄宗兰.审计独立性:一项理论研究[J].审计研究,2001(4):22-28.
- [17]Lü Y, LIU S, FU B. Ecosystem service: from virtual reality to ground truth[J]. Environmental Science & Technology, 2012, 46 (5): 2492-2493.
- [18]沃克.提高政府绩效 增强政府问责和前瞻能力[J].审计与经济研究,2007(5):5-8.
- [19]李兴锋.推进生态文明建设法治化的制度进阶[J].中南民族大学学报(人文社会科学版),2021(6):113-122.

Ecological Civilization Audit: the Basic Institutional Guarantee to Ecological Civilization Construction

WANG Ai-guo GUO Sheng-chuan

Abstract: The construction of ecological civilization is both a national project and nationwide action which involves multi-participants such as government, enterprises, groups and individual and multi-fields such as economy, politics, society and culture while it is also a systematic governance process including at least decision system, implementation system and supervision system. Meanwhile, ecological civilization audit is exactly an important institutional arrangement in the supervision system of this process and a basic institutional guarantee for the construction of ecological civilization. It is a responsibility audit system, economic supervision system and performance evaluation system. The audit of ecological civilization should focus on: the soundness, adaptability and effectiveness of ecological civilization construction management system, the completeness, adaptability and compliance of ecological civilization construction institutional system, the authenticity, legitimacy and rationality of ecological civilization construction project funds, the value, normalization and ecology of ecological civilization construction operations, the effectiveness, fairness and ecology of ecological civilization construction performance results.

Key words: ecological civilization construction; ecological civilization audit; green development

(责任编辑:许志敏)