
政府资源环境审计实施情况分析 with 改进建议

——基于浙江省 2010-2019 年省级审计结果公告

陈美丽¹

(浙江金融职业学院, 浙江 杭州 310018)

【摘要】: 资源环境审计是生态文明建设的重要内容, 是促进生态文明建设的有力抓手, 对于加快生态文明建设、促进高质量发展具有重要意义。基于 2010-2019 年浙江省省级资源环境审计结果公告内容, 概括了资源环境审计的主要内容和基本特征, 从免疫系统功能和传统功能的审计角度切入, 分析梳理了向政策制度“问因”不够、向有关主体“问责”不够、向政府性资金“问绩”不够、向审计整改“追究”不够、向审计对象“覆盖”不够、对审计报告“完善”不够等 6 方面问题, 并从完善政策制度、建立问责机制、推广绩效审计、建立整改长效机制、突出审计重点、推进责任审计和优化公告内容等方面提出改进意见和建议, 为相关部门提供决策参考。

【关键词】: 资源环境审计 审计报告 基本特征 免疫系统功能

【中图分类号】 F239.6 **【文献标识码】** A

浙江省是习近平新时代生态文明思想和“两山”理念的发源地, 率先开展了资源环境审计的研究和实践, 依法对土地、矿产、海域、水域、森林等国有自然资源和特许经营权、排污权等国有无形资源, 以及环境综合治理和生态保护修复等情况进行了审计, 为浙江生态文明建设走在全国前列提供审计保障。进入新时代, 高质量发展对生态文明建设提出了新标准, 对资源环境审计的目标内容、方式方法都提出新要求, 对资源环境审计的研究探索也提出了新方向。笔者选择浙江省审计厅 2010-2019 年资源环境审计结果公告为研究样本, 分析资源环境审计的基本特征与实践开展情况, 梳理存在的问题, 进而提出资源环境审计改进思路, 试图为决策机构提供研究参考, 引导资源环境审计更高质量发展。

1 浙江省 2010-2019 年政府资源环境审计基本情况分析

浙江省审计厅 2010-2019 年共发布 157 份审计结果公告, 与资源环境审计事项相关有 31 份, 约占审计报告总数的 19.75%。相较于 2010-2019 年的审计报告总数和其他项目审计报告数的明显上升趋势, 资源环境审计报告数不到 1/5, 所占比重偏低, 每年大体保持 3 份左右, 没有明显上升趋势。相对浙江省生态文明建设走在全国前列的战略部署而言, 资源环境审计实践仍然滞后, 难以满足生态文明建设的现实需求。具体特征表现如下:

(1) 政府资源环境审计报告主要内容 by 基本情况及审计评价、主要问题、整改情况、审计建议等四大部分组成, 但每年的构成要素具体表述均略有差异, 构成要素有增减变化。审计报告的构成要素具体表述的一致性相对较差, 缺乏连贯性, 具有随意性, 缺乏严谨性和规范性, 可能影响审计报告的纵向可比性。

¹**作者简介:** 陈美丽 (1981-), 女, 温州瑞安人, 讲师, 硕士, 研究方向: 财会审计。

基金项目: 2019 年浙江省审计厅审计科研课题“浙江省政府资源环境审计实施情况研究——基于 2010-2019 年省级审计报告的分析” (201903132)。

从审计报告内容分析看，审计发现的主要问题是审计报告披露的重点，审计建议、审计整改情况则相对薄弱。有超过 50% 的审计报告并未出具相应的审计建议，有 4 份公告未反馈任何整改情况，有 12 份高达 38.71% 的整改反馈情况只是简单交代整改情况，难以看出整改情况是否已经得到有效落实。2016 年之后，整改才日趋强调审计发现问题的具体落实，这说明资源环境审计不同程度地存在“重审计、轻整改”现象，审计建议和整改仍有缺陷，审计国家治理功能无法得到有效实现。

(2) 从审计内容看，浙江资源环境审计主要涉及财务审计、合规审计，绩效审计很少，责任审计严重不足；从审计对象看，主要是对水资源、自然资源、固体危险废物的审计。2010-2019 年浙江省资源环境审计的 31 份审计公告中，从审计内容看，有 28 份公告是资源环境财务审计和合规审计，占比 90% 以上，只有 3 份关于生态环境保护、水环境整治、生态资金的独立绩效审计报告，另有 15 份审计报告涉及部分资源环境绩效审计内容，但涉及项目的绩效评价也仅限于项目是否验收达标、项目进度是否滞后的审查，缺乏更多的绩效评价，资源环境责任审计更是未曾展开。从审计对象看，其中 19 份公告是对水资源的审计，10 份是对自然资源审计（包括森林、矿产、土地、植被等），2 份固体危险废物审计，分别占比 61.3%、32.2% 和 6.5%，能源消耗审计和大气环境审计尚未开展。这种审计导向，也充分说明了这几年浙江省对“五水共治”、“三改一拆”等环境综合整治工作的高度重视和大力推进，资源环境审计实践更偏向水资源和自然资源，随着生态文明建设纵深推进，审计对象的覆盖面还需拓展。

(3) 资源环境审计发现的问题主要集中于资金、项目和资源环境保护三方面，其中有 4 份资金审计类、21 份项目审计类和 6 份资源审计类。从资金审计情况看，主要包括竣工决算草案多列投资、资金投入占比增长趋势不明显、资金未及时足额筹集到位、资金下拨不及时、专项资金绩效考评未展开、专项资金使用绩效不高等违规违纪问题。从项目审计情况看，主要包括违反国家法规或贷款协定、会计核算、项目管理和项目执行、项目内控、项目绩效等方面的问题。特别是项目管理、执行、内控和绩效问题最为突出，比如项目管理从前期到后期全过程都不同程度存在不足，项目执行中隐患比较多，项目内控普遍比较薄弱，项目绩效不理想。从资源审计情况看，集中体现在生态环境保护、生物多样性保护政策、水环境整治和固体危险废物治理等方面，具体包括生态环境保护措施落实不到位、部分公益林被占用或毁损、污水处理厂超标超负荷运行、环评监管不到位、企业排污监管不到位、环境治理存在多头管理、环境治理设施建设滞后和固体危险废物管理不规范等问题。

由以上可以看出，围绕资金、项目、资源保护和环境治理，浙江省积极开展了以项目审计为主，以资金和资源审计为辅的资源环境审计实践，充分揭露了资源环境资金管理使用、资源保护利用和环境治理中存在的问题，取得了一定的成效。但是，从 2010-2019 年开展多个连续审计项目所发现的问题分析来看，资源环境审计“屡审屡犯、屡犯屡审”的现象仍然较为突出，如 2016-2019 浙江农村生活污水处理系统及饮水工程项目财政收支和项目执行情况的审计，连续 4 年审计重复出现违反法规或贷款协定、验收不及时、项目进度缓慢、污水管网无法接入原管网等问题；又如 2012-2016 年浙江省钱塘江流域小城镇环境综合治理项目财务收支和项目执行情况的审计，重复存在会计核算不正确不规范、财务工作薄弱、项目施工进度缓慢、征地拆迁及移民安置进度缓慢等系列问题。这说明之前的审计整改监督并未督促审计项目建立问题解决的长效机制，审计治理功能仍然存在缺陷，归根结底还在于审计问责机制缺失，未将审计责任落实到相关责任部门、责任主体和责任人。

2 从浙江省实践看资源环境审计存在的不足和问题

总体上看，浙江的资源环境审计工作领先全国，为“五水共治”等生态环境建设起到了保驾护航之功。但是，对照审计作为经济社会健康运行的“免疫系统”的功能要求，特别是面对资源约束趋紧、生态系统退化的严峻形势，现阶段浙江的资源环境审计还存在不适应审计“免疫系统论”的方面。管中窥豹、可见一斑，这些问题具有典型性代表性，不仅影响了传统审计治理、监督功能的发挥，也影响了审计“免疫系统”功能的发挥。

(1) 政策制度“问因”不够，资源环境审计预防功能欠缺。资源环境审计中出现的普遍性问题也折射出了法律法规方面的短板。自 1979 年以来，我国虽然先后制定了环境保护法、环境污染防治法和自然资源保护法等环境法律，但缺乏系统性和配套性，使其可操作性大打折扣。在现行的审计法规政策中，也没有与资源环境保护相关的具体实施办法。目前，我国资

源环境审计工作只能依托政府审计准则开展业务活动，无法实现对资源环境审计的有效指导和绩效评价。实践中，现行资源环境审计模式还是事后追责的审计模式，事前介入、事中跟踪审计缺乏。资源环境审计在法律制度、审计准则、绩效评价指标体系的缺陷和审计模式上的局限，已成为资源环境审计在政策制度上的重大障碍。在审计建议中，基本属于就账说账、就事论事多，从资源环境政策制度上分析研究少，提出具体可操作的规范和完善管理的建议不够，没有为资源和环保宏观政策和改革措施提出有价值的发展建议，向政策制度“问因”不够，审计预防功能欠缺。

(2) 相关主体“问责”不够，资源环境审计揭示功能弱化。一直以来，政府审计只是成为发现问题的途径和方法，却不是最终解决问题的钥匙，审计问责机制不完善是其根源所在，主要表现为：一是审计问责主体单一，目前对审计查出问题的问责主要是由被审计单位和相关人员的行政主管部门问责，审计机关虽也有一定处理处罚权，但非常有限，人大、新闻媒体、司法机关、人民群众参与程度普遍很低。二是审计问责客体界定模糊，往往是虚无的“集体、部门”，缺乏切实的“个体”。三是审计问责范围窄，问责标准不完善，问责范围主要局限于“违规使用资金层面”，对“决策层面”和“公共资源使用的绩效层面”问责缺乏。审计问责机制不完善使得向相关主体“问责”不够，导致资源环境审计揭示功能弱化。

(3) 资金项目“问效”不够，资源环境审计抵御功能失衡。浙江省的实践同样体现了对资源环保资金的管理、拨付、使用和资源环保项目合法合规性的格外关注，就资金说资金多，看行政效能、看经济责任、看资金效益、看政策效应比较少，绩效审计明显不足，难以达到通过资金效益性和环保政策目标实现程度的审计评价，来促进完善资源环保政策法规、健全体制机制的功能目标。这种对资金项目的“问效”不够，直接导致了资源环境审计防御功能的失衡。如何以财务合法合规性审计为突破口，在此基础上推广资源环境绩效审计，构建符合我国国情的资源环境审计模式，成为当前资源环境审计的重中之重。

(4) 审计整改“追究”不够，资源环境审计治理功能受限。从浙江省实践看，资源环境审计人员不同程度地存在“重审计、轻整改”的现象，放松了对审计整改落实、执行和结果反馈的监督检查。审计整改还存在敷于表面，对存在问题缺乏深层次的挖掘和研究，对普遍存在的共性问题，没有研究形成制度性建议和政策。对审计发现问题的整改也缺乏一种有效的机制，没有与地方政府各部门建立一种相互协作配合的工作机制，尚未建立全面的审计整改合作机制，相关部门间缺乏沟通协调，没有形成审计整改监督合力。

(5) 审计对象“覆盖”不够，资源环境审计监督功能缺陷。浙江省侧重对水资源和自然资源的审计，难免存在审计对象“覆盖”不足的问题，缺乏对土地资源的开发利用管理和保护治理审计，缺乏对土壤、固体废物、能源消耗、大气等污染防治审计。早在2013年，浙江省已建立了大气污染防治专项资金，并且随着浙江省能源消耗日益加大，节能减排已成为经济发展方式转变的必然要求，但目前审计层面对大气和能源消耗的监督实践仍然空白，审计对象全覆盖的目标仍然任重道远，审计监督功能存在缺陷。

(6) 审计报告“完善”不够，资源环境审计信号功能弱化。现行审计报告仅简单反映审计项目基本内容，对被审计单位的具体财务状况却并未详细阐述，未公布相关负责人的相关惩戒措施，甚至于专项资金和资源的使用情况也没有详细反映，对于连续性审计项目，也缺乏对上次审计整改情况落实情况的公告，审计报告并未真正反映社会公众需要的政府信息，难以履行社会舆论监督作用。审计报告不够“完善”，导致资源环境审计信号功能弱化。

3 进一步改善资源环境审计工作的有关建议

把资源环境审计作为生态文明制度建设的重要内容，从完善政策制度、建立问责机制、推进绩效审计、建立整改长效机制、突出审计重点、推进责任审计和优化审计报告等方面入手，强化资源环境审计的生态治理、监督功能发挥，构建起保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”，增强经济社会运行“免疫力”，推动经济社会可持续发展。

(1) 完善政策制度，健全资源环境审计预防功能。政策制度建设是发挥资源环境审计预防功能的首要前提。要夯实法律基

础，审计机关要积极反映资源环境审计中发现的政策性和制度性问题，提出切实可行的完善资源节约、环境保护的政策和法律制度的建议，主动参与相关法律法规的制定，为资源环境审计建立坚实的法律基础。要不断改进和完善审计模式，对于重大和重要的资源环境保护项目和工程审计项目，必须将审计关口前移，在立项时就把好决策关，在执行时跟进影响评价，将审计模式从事后追责审计转变为事前介入、事中跟踪审计，充分发挥审计的预防功能。要建立政府资源环境审计指南和评价指标体系，我国应借鉴其他国家有效经验，建立一套适应我国资源环境特点的审计指南和评价体系，以指导审计实践更快发展。

(2) 建立问责机制，扩展资源环境审计揭示功能。审计不能仅仅是发现问题，还应该进一步追究责任，审计问责机制的建立才是解决问题的根本。要制定多方主体共同参与问责的制度和程序，改变现有主要由同系统内行政主管部门问责的单一模式，制定更好发挥人大、新闻媒体、司法机关、监察机关、审计机关及公众等第三方问责的体制和程序；界定审计问责客体，在资源环境审计领域，要对造成环境污染工程和项目的决策部门、执行部门问责，进一步追究集体负责制下相关个人的责任，促使政府和单位提高资源节约和环保意识，把项目节能和对环境的影响作为决策因素以不断完善发展环境。扩大问责范围，完善问责标准，将问责的范围从“违规资金运用、项目目标执行情况”层面扩大到“渎职、重大决策失误、监督不力”和“公共资源使用的经济性、效率性、效果性”层面，且不断完善其问责标准，实现从执行环节问责向决策环节、监督环节问责延伸。

(3) 推广绩效审计，发挥资源环境审计抵御功能。完善资源环境审计法律法规，明确资源环境绩效审计在整个资源环境保护管理体系中的地位，使审计机关在开展资源环境绩效审计时获得基本的法律支持。加强资源环境绩效审计理论和实务研究，学习国外资源环境绩效审计的先进理论和成功实践做法，制定适应我国资源特点的资源环境绩效审计工作准则，使资源环境绩效审计的范围、内容、程序和具体实施办法制度化，使资源环境绩效审计的实务操作规范化，同时要规范评价标准，形成统一的资源环境绩效审计评价尺度。完善审计人员知识结构，为现有审计人员提供资源环境工程方面的知识培训，招聘资源环境工程专业人员充实专业队伍，满足开展资源环境绩效审计的专业人员需要。

(4) 建立整改长效机制，强化资源环境审计治理功能。审计是国家治理的重要手段，审计整改是审计治理功能发挥的“最后一公里”，强化审计治理功能，必须建立审计整改长效机制。一是建立完善审计整改跟踪检查机制。审计整改部门编制整改问题清单，成立跟踪检查督导组，深入被审计单位和项目，对照问题台账，跟踪检查被查出问题的整改情况，并督促未整改的审计事项整改到位；审计整改部门依据被审计单位提交的整改结果报告和现场核查情况，出具审计整改情况报告；充分利用审计整改成果，对审计发现的典型、普遍的问题及时研究，分析原因，建章立制，发挥审计整改倒逼完善各项制度的作用。二是建立完善审计整改报告反馈机制。审计整改部门对有关项目和单位整改不到位、不彻底的向分管领导报告，责令限期整改，同时查明问题未整改的原因，形成书面报告向有关主管部门通报；三是加强与各部门间的沟通协调，形成审计整改监督检查合力。探索建立与地方政府、有关主管部门、司法机关之间的协作配合机制，加强与被审计单位的沟通协调，使被审计单位充分认识和重视审计工作，形成部门间督促整改落实的强大合力。

(5) 突出审计重点，实现资源环境审计对象全覆盖。根据《“十三五”审计工作发展规划》的要求，资源环境审计应重点围绕耕地和基本农田保护、水资源保护、节约集约用地等方面开展审计，揭露和查处无序开发、低效利用以及破坏浪费资源等重大问题，促进资源保护和合理开发利用。加强对环境污染方面的审计，揭露和查处防治措施不落实、严重污染环境等问题，推进排污权有偿使用和交易规范化建设，促进建立健全污染者付费制度和多元环保投融资机制。开展节能减排政策履行、重点行业节能减排、抑制产能过剩、淘汰落后产能、新能源建设等情况的审计，揭示政府及其主管部门、重点企业在落实节能减排政策法规、管理和适用节能减排专项资金等方面存在的突出问题，促进认真履行节能减排责任与义务，严格执行国家政策法规。契合浙江省生态文明建设的战略部署，要拓宽资源环境审计覆盖面，从偏重水资源、自然资源拓宽到土地、土壤、固体废物、能源消耗、大气污染等审计对象，加强对土地、土壤、固体废物、大气污染防治政策措施落实情况和节能减排措施的审计，充分揭示县（市、区）及相关职能单位在土地、土壤、固体废物、大气污染防治和能源消耗工作中存在的不作为、慢作为、打折扣或掺水分等问题。

(6) 推进责任审计，丰富资源环境审计内容。引导领导干部树立科学发展观和资源环境政绩观，切实履行资源管理和生态

环境保护职责，科学评价领导干部在资源环境管理方面取得的成绩和存在的不足，必须推进领导干部的资源环境责任审计。推进资源环境责任审计，要严格区分资源环境决策责任、资源环境执行责任、资源环境监管责任与资源环境效果责任，做到“权责对等”，同时要综合考虑社会影响、历史背景、自然条件等因素，确保责任审计的后续问责实事求是。要以领导干部自然资源资产离任审计为抓手，强化问责机制，突出“权力运行与责任落实”两个审计重点，把领导干部守法尽责放在更加突出的位置，对领导干部自然资源管理和生态保护责任情况进行评价，客观界定领导干部应承担的责任。依法查处领导干部在履行资源环境环保职责过程中不作为、慢作为、乱作为、假作为等现象，确保领导干部按照法定职责与程序行使权力。同时，要加大领导干部追问责力度，对资源环境保护慢作为、不作为、乱作为的，对问题久拖不办、整改不力的，对虚报瞒报、弄虚作假的，该约谈的约谈、该曝光的曝光，该处理的依法依规严肃处理。对久拖不改、群众集中反映、资源环境损害后果严重等问题从严从重处理。

(7) 优化公告内容，完善审计结果公告制度。进一步完善审计结果公告制度，在法律层面上将审计结果的“自愿性”公开提升为“强制性”公开，明确审计结果公开是审计机关的一项法定义务。在内容上，要规范和统一审计结果公告的构成要素，不可随意调整变动构成要素，适当减少被审计单位基本情况的事实性描述，增加和丰富反映审计问题整改情况、整改结果的内容。对于连续性审计项目，在审计结果公告中增加反映之前审计查出的问题整改情况的内容，跟踪审计整改结果落实，发挥审计结果公告的信号传递功能，从而反作用于审计结果公告制度的建立和发展。

参考文献:

[1] 吴勋, 武月. 政府环境审计实施现状与改进建议——基于 2004-2015 年审计结果公告[J]. 会计之友, 2017(09):121-123.

[2] 吴勋, 白蕾, 刘占占. 省级审计机关环境审计实践现状分析——基于 2010-2015 年审计结果公告[J]. 财会通讯, 2017(19):92-93.

[3] 陶俊辉. 浅谈资源环境审计“免疫系统”构建[EB/OL]. <http://wwwaudit.gov.cn/n6/n1558/c110803/content.html>, 2012-12-18.

[4] 王海兵, 赵李丽, 杜鹃. 环境资源保护审计体系构建研究[J]. 财会通讯, 2019(07):92.