

---

# 中国资源环境审计的发展历程、 理论表征与实践深化

郭鹏飞<sup>1</sup>

(审计署审计科研所, 北京 100086)

**【摘要】:** 在 30 多年的历程中,我国资源环境审计经历了探索、起步、发展、提升的阶段,从嵌入其他审计业务中关注资源环保资金事项,到形成离任审计、跟踪审计和专项审计的模式逐步壮大成熟。发展的逻辑脉络体现为:从专项审计转向离任审计、跟踪审计和专项审计并立,从资金审计转向资金、绩效和履责的综合审计,从单一自然资源要素审计转向全要素生命共同体审计,从具体问题查证转向全面系统评价,从传统审计方法转向大数据审计方法。植根于实践,我国资源环境审计形成了代表性的理论维度:鉴证论、问责论、反腐论、治理论。针对中央审计委员会构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系这一要求,分析资源环境审计目前在项目安排、组织方式、审计方法、结果运用、人力资源建设等方面的问题,提出政策建议。

**【关键词】:** 资源环境审计 理论视角 政策建议

**【中图分类号】** F239.44 **【文章编号】** 1673-0186 (2021) 003-0006-014 **【文献标识码】** A

“十四五”规划和 2035 年远景目标纲要提出,生态文明建设要实现新进步,构建生态文明体系,推动经济社会发展全面绿色转型,擘画了资源环境治理的新目标、新理念、新思路。

作为中国特色生态文明制度体系的重要组成部分,资源环境审计在助力打好污染防治攻坚战、推动构建现代环境治理体系、加快推进美丽中国建设等方面发挥了重要的监督和保障作用。

在生态文明建设迈向新征程之际,系统总结我国资源环境审计发展的历程和经验,剖析制约审计实践发展的难题,提出针对性政策建议,促进资源环境审计高质量发展,对于“十四五”时期各地算好“生态账”、推动绿色发展具有重要意义。

鉴于此,本文研究的问题意识主要有三个维度:(1)我国资源环境审计经历了怎样的发展历程,发展呈现何种脉络?(2)我国资源环境审计在发展中形成了哪些理论视野,对实践有何影响?(3)针对中央审计委员会关于构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系这一顶层设计,资源环境审计在实践中存在的主要问题有哪些,如何解决?基于这些问题,在多年从事资源环境审计实践的基础上,运用实地调研和审计项目分析等方法开展相应研究。

## 一、文献综述

随着一系列资源环境审计项目的开展和领导干部自然资源资产离任审计的实施,资源环境审计成为我国国家审计领域和生态文明建设领域的热点话题。已有文献的相关研究主要体现在以下三个方面。

---

**作者简介:** 郭鹏飞,审计署审计科研所助理研究员,法学博士,研究方向:资源环境审计,领导干部自然资源资产离任审计。

### （一）我国资源环境审计的发展历程研究

目前，这方面的研究还比较少。已有的探讨，多是将资源环境审计同我国环境保护法律法规的建设进程结合起来，进行简单的分期。如张薇将我国资源环境审计分为探索（1983—1997年）、起步（1998—2002年）、全面发展（2003—2012年初）、战略发展（2012年至今）等四个阶段，分别以成立专门机构、成立环境审计协调领导机构、十八大召开作为分期依据，列举了各阶段的主要环保标准，对资源环境审计开展状况的描述不多<sup>[1]</sup>。

徐薇把我国资源环境审计的历史演变划为酝酿（1949—20世纪80年代中期）、萌芽（1985—1997年）、探索（1998—2006年）、高速发展（2007年至今）等四个阶段，更多着眼于资源环境审计发展外部环境的变化进行分期，且对十八大以来资源环境审计的变化没有体现<sup>[2]</sup>。

宋传联和齐晓安的研究，也呈现了类似的分期，较多探讨了各阶段的法律法规出台和公约签署情况等，对资源环境审计的论述偏少<sup>[3]</sup>。这些研究为了解这一领域奠定了基础，但是还不足以呈现我国资源环境审计发展的完整历程、动态变化和主要特征。同时，关于发展历程中内在逻辑或脉络方向的研究还不多见。

已有的研究中，张薇指出，我国资源环境审计发展呈现由局部至全面、自上而下的政府主导、环境问题与环保意识的相互作用、制度需求和制度供给的非均衡、直线型向立体化等变迁特征<sup>[1]</sup>。钱忠好和任慧莉则认为，我国的环境责任审计变革，是在一定的制度环境约束下，围绕外部利润，相关利益集团利益调整或力量对比均衡的结果，具有明显的路径依赖性<sup>[4]</sup>。

这些研究主要是从外部制度变迁的视角进行分析，但未从国家审计的内在要素角度进行机理“解剖”，难以体现资源环境审计发展中蕴含的逻辑。鉴于此，本研究对我国资源环境审计的发展历程进行细致梳理，以对审计实践有深远影响的里程碑事件为“节点”来分期，总结各阶段的主要特征，并且基于国家审计的构成要素这一角度，尝试提炼发展历程中的逻辑脉络。

### （二）我国资源环境审计的理论研究

这方面的研究是我国资源环境审计研究的重要部分。现有的研究，主要是从资源环境审计的理论基础这一角度展开探讨，提出了外部性理论、环境资源价值理论、大循环成本理论、可持续发展战略下的受托环保责任理论等主要观点<sup>[5-9]</sup>。

外部性理论强调为解决环境问题造成的外部不经济性而必须采取相应的管制措施。环境资源价值理论关注环境资源的价值和核算的重要性。大循环成本理论则从自然资源在人类活动作用下的整个循环过程去研究和定义环境成本和环境效益。可持续发展战略下的受托环保责任理论聚焦政府作为受托方，对资源环境相关的公共受托责任进行监督，对资源环境问题进行调控。

这些理论对于理解资源环境审计的产生具有积极意义，但是同审计实践的结合不紧密，更多是对环境经济学、会计学 and 生态学中相关理论在资源环境审计领域中应用的分析，难以体现我国资源环境审计实践本身在发展中贯穿的理论维度。因此，本研究基于国家审计的理论框架，探讨资源环境审计在实践历程中应用和发展的理论视角，为建立本土化的资源环境审计理论体系奠定基础。

### （三）我国资源环境审计的问题与对策研究

这一主题的研究，聚焦资源环境审计在实践中面临的问题，并提出对应的策略。综合现有文献，我国资源环境审计的问题主要有：环境责任理念不够清晰、界定模糊、追究乏力，审计广度和深度不够，审计技术方法有待创新、信息化建设不足，环保法规不够完备、审计具体规范指南和评价体系不健全，环境会计制度不完善等<sup>[10-14]</sup>。

---

代表性的研究，如徐薇和陈鑫基于生态文明建设的战略背景，指出资源环境审计面临审计理念创新不足、审计方法较为单一、审计法规体系尚不健全、国际合作审计项目偏少等现实问题，并提出了创新环境责任审计理念、改进审计技术方法、健全法规体系、推进国际合作等发展路径<sup>[15]</sup>。

李胜和阳立高则从国家治理现代化的视角，分析了自然资源资产离任审计存在审计汲取能力不足、缺乏审计共识、制度建构不健全、公民参与不足和组织体制内部权责不明等问题，提出应从制度化、民主化、高效化和协调化等方面完善审计体系和提高审计能力<sup>[16]</sup>。

这些研究主要从资源环境审计的制度背景角度来研究其面临的问题，实质上反映的是宏观层面的国家战略对资源环境审计的需求，而较少基于资源环境审计本身在实践推进中出现的问题，也未将其置于国家审计发展的视阈中进行分析。由此，本研究在对资源环境审计实践发展历程全面梳理的基础上，将资源环境审计作为国家审计监督体系的内在组成部分，从中央审计委员会提出的构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系这一角度，来解析资源环境审计实践发展中出现的实际问题，提出相应的政策建议。

## 二、我国资源环境审计的发展阶段

自审计署 1983 年成立以来，我国的资源环境审计经历了长足的发展，逐步走向成熟。其中，有三个标志性的事件：设立专门审计机构、纳入国家审计规划核心业务、开辟领导干部自然资源资产离任审计。

这三大事件，都是当时推动我国资源环境审计发生转折性变化的关键因素。因此，以这三个事件为时间节点，将我国资源环境审计分为探索、起步、发展、提升四个发展阶段，并分析各个阶段的主要特征。

### （一）探索：嵌入式开展

探索阶段为 1983 年至 1997 年，主要是审计署成立后，在实施的审计项目中对资源环境事项的关注。成立伊始，审计中就开始关注资源环保方面的内容。例如 1984 年，审计署组织力量对全国 7 个重点林业省的育林基金进行审计，发现了育林基金征管用方面存在的问题，查出违纪违规资金 6000 万元。

1985 年，审计署与财政部、原国家环保局联合开展了对太原、兰州、长沙、桂林 4 个城市环境保护补助资金的审计。1993 年，审计署组织对哈尔滨等 13 个城市的排污费征缴和使用情况进行了审计。这些实践构成了我国资源环境审计的早期探索。

这一阶段的主要特征是：在经济监督的定位下，针对财政安排的环境保护资金和相关项目，嵌入财政财务收支和预算执行审计等业务中开展审计。该阶段积累了一些资源环境审计的方式方法，加深了对资源环境审计的认识。

1994 年，审计署在《中国 21 世纪议程优先项目计划》中，提出三峡库区水利工程、滇池环境污染控制、烟台经济开发区项目、西双版纳和神农架自然保护区生物多样性保护等 4 个环境审计示范工程，旨在探讨我国资源环境审计的基本框架。这些探索实践和相关思考，为后来我国资源环境审计的常规化奠定了基础。

### （二）起步：设立机构

起步阶段为 1998 年至 2007 年，主要是设立了专门从事资源环境审计的机构，推动这项工作成为国家审计的组成部分。1998 年，审计署设立了农业与资源环保审计司，资源环境审计的地位和重要性大大提升。

---

随后，审计署的 18 个驻地方特派员办事处以及 31 个省（自治区、直辖市）的审计机关也陆续成立了从事资源环境审计的内设机构，从组织上保证了这项工作的开展，推动我国的资源环境审计进入正式起步阶段。

这一阶段的主要特征是：通过设立专门机构保障资源环境审计迈向常规化，项目数量明显增加，覆盖范围稳步拓展。农业与资源环保审计司按照“摸清家底，探索路子”的思路，采取“积极试点，稳步推动”的做法，围绕环境污染治理和生态环境建设两个方面，组织了多个专项审计。

如“三河一湖”水污染防治资金、“三北”防护林生态林业建设资金、淮河流域洪灾救济补偿资金、重点林区天然林保护工程、退耕还林试点工程、南水北调东线治污工程等方面的审计。其中，出现了一些颇具代表性的审计项目。例如，2005 年实施的青藏铁路环境保护资金专项审计调查，是首次单独公告审计结果的资源环境审计项目。

2006 年开展的中韩风沙防治项目平行审计，是我国第一个国际合作环境审计项目。同时，2003 年 7 月，审计署成立了环境审计协调领导小组，以统筹协调相关司局结合各自专业审计开展环境审计和跨专业的联合环境审计，积极发挥环境审计的整体作用。

领导小组印发的《关于 2005 至 2007 年环境审计工作的意见》，推动环境审计逐渐成为一项综合性的、全审计系统的工作。例如，除了农业与资源环保审计司外，原经贸审计司、经济责任审计司、固定资产投资审计司、外资运用审计司等也在相应审计中分别关注污染较大的企业和行业环保投入、领导干部履行环境保护责任、重大环境保护建设项目和重大建设项目环境保护投入、环境保护使用外资等方面的内容。

此外，国际交流活动逐步活跃也是该阶段的一大特色。2000 年 10 月，时任审计署审计长李金华当选为亚洲审计组织环境审计委员会主席。2002 年，中国审计署当选为世界审计组织环境审计组指导委员会成员单位。在不断加强的国际交流中，我国审计署积极推动世界审计组织主要成员国在资源环境审计的范围、内容、方法等方面凝聚共识。

### （三）发展：全国普遍实施

发展阶段为 2008 年至 2012 年，主要是资源环境审计专门纳入国家审计工作发展规划，成为我国国家审计的核心业务之一。2008 年 7 月，审计署印发《2008 至 2012 年审计工作发展规划》，明确将资源环境审计、财政审计、金融审计、企业审计、经济责任审计和涉外审计并列为六大业务类型，并提出着力构建符合我国国情的资源环境审计模式，标志着我国资源环境审计进入了在全国普遍实施审计项目的发展阶段。自此，在“十二五”和“十三五”的国家审计工作发展规划中，都将资源环境审计作为一个独立的板块进行部署。

为贯彻这一规划，2009 年审计署发布《关于加强资源环境审计工作的意见》，在社会上和审计系统内部都引起较大反响。世界审计组织在其网站上也介绍了这一文件的主要内容。

该文件指出资源环境审计的主要任务是检查资源环保政策法规的贯彻执行和战略规划的实施，检查资源环保资金的征收、分配、使用和管理情况，检查资源环境相关项目的建设和运营效果，要求省级和计划单列市审计机关每年至少开展一项资源审计和一项环境审计。

经济相对比较发达的市、县级审计机关每年至少开展一项资源或环境审计，并提出了资源环境审计在方式方法、实施格局、工作制度、队伍建设、理论研究等方面的要求，成为当时推动全国审计机关开展资源环境审计的指导性文件。

这一阶段的主要特征是：在全国普遍开展资源环境审计项目，审计领域不断扩大，与其他专业审计相结合的整体工作格局

---

基本形成，理论与实务研究工作加强，信息技术方法得到较多应用。

其中，审计署相继组织实施了环渤海 13 市水污染防治资金、“三河三湖”水污染防治绩效、554 座病险水库除险加固工程、黄河流域水污染防治与水资源保护专项资金、20 个省份有关企业节能减排、9 个省市城镇污水垃圾处理专项资金、环保领域 34 个利用国外贷援款项目绩效等方面的一系列专项审计；同时完成了我国第一部资源环境审计指南——《水环境审计指南》。这些实践和理论上的发展，推动我国资源环境审计取得了长足进步，并且在社会上形成了一定影响力。

#### （四）提升：新业务新格局

提升阶段为 2013 年以来的发展时期，主要是开辟了领导干部自然资源资产离任审计这一新制度，最终形成离任审计、污染防治政策跟踪审计和资源环境专项审计的审计格局。2013 年，党的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”，资源环境审计的发展迎来新契机新平台。

2014 年，《国务院关于加强审计工作的意见》中明确提出，加强资源环境审计，促进生态文明建设。同年，审计署内设机构调整，农业与资源环保审计司分设为农业审计司和资源环境审计司，资源环境审计“升格”。2015 年 9 月，中共中央、国务院印发《生态文明体制改革总体方案》，将领导干部自然资源资产离任审计作为生态文明绩效评价考核和责任追究制度的内容。

2017 年 9 月，中办、国办印发《领导干部自然资源资产离任审计规定（试行）》，标志着这项审计由历时三年试点迈向全面推开，是我国资源环境审计发展史上具有里程碑意义的大事。2019 年 10 月，党的十九届四中全会明确领导干部自然资源资产离任审计作为生态文明制度体系的重要组成部分。这一系列制度和组织上的建设，推动我国资源环境审计的发展进入提升期，逐步走向规范化。

从审计项目看，领导干部自然资源资产离任审计方面，全面推开三年以来实施项目 5800 多个，涉及被审计领导干部 8400 余人。在发展过程中，全国审计机关针对离任审计的审计重点确定、审计评价标准建立、审计报告体例优化、审计结果运用提升等方面进行了卓有成效的探索，使这一制度成为中国特色社会主义审计制度的重要组成部分。

此外，审计署还组织实施了一批有影响力的专项审计，包括全国土地出让收支和耕地保护审计、矿产资源审计、节能环保重点专项资金审计、长江经济带生态环境保护审计、环渤海地区生态环境保护审计、生态环保资金审计等。这些实践，推动我国形成了渐趋体系化的资源环境审计模式，并且产生了较好的社会反响。

如土地出让收支和耕地保护审计被新华网等媒体称为土地家底的一次“全体检”，长江经济带审计被东方时空等栏目专门报道等。此外，审计署自 2014 年 8 月开始实施国家重大政策措施贯彻落实跟踪审计后，在其中不断加大资源环保领域的审计力度，最终将污染防治攻坚战政策落实情况作为其中的一个固定板块，实施以季度为周期的跟踪审计。

这一阶段的主要特征是：以离任审计的开展为契机，逐渐形成离任审计、污染防治跟踪审计、资源环境专项审计三足鼎立的审计格局。一方面，聚焦离任审计这一生态文明体制改革任务，从试点到全面推开，推动各地各级党政主要领导干部切实履行资源环保责任；另一方面，围绕重大国家战略、污染防治攻坚战七大战役、资源环保重点事项等开展专项审计和跟踪审计。

同时，资源环境审计在积极开展大数据审计、推进全国审计“一盘棋”、加强人才队伍建设、促进国际交流等方面也取得了显著成效。这些提升，使我国资源环境审计在目标、思路、方法、组织方式、成果运用、社会影响等方面初步形成特色模式，并在国际资源环境审计中确立了领先地位，成为中国特色外交事业的一张靓丽名片。

### 三、我国资源环境审计发展的逻辑脉络

---

从探索、起步、发展和提升阶段的历程来看，我国资源环境审计在发展过程中的逻辑脉络主要体现在以下五大方面的转变中。这五个转变奠定了我国新时代资源环境审计的基本模式。

### （一）从专项审计向离任审计、跟踪审计和专项审计并立的格局转变

在探索阶段，我国的资源环境审计是通过嵌入在其他审计业务中来开展。起步和发展阶段，是以专项审计的方式实施。审计署一般每年安排 1~2 个专项审计项目，组织特派办实施。同时，对于地方审计机关来说，《审计署关于加强资源环境审计工作的意见》要求，从 2010 年起，省级和计划单列市审计机关每年应至少开展两个审计项目，经济相对发达地区的市、县审计机关每年至少开展一个审计项目。

这些构成了当时我国资源环境审计的主体。但是，相较资源环保面临的严峻形势和生态文明建设的紧迫要求，这样的审计工作格局在广度、深度和监督效能上还比较薄弱。尤其是对资源环保工作中“领导干部”这一关键少数的监督不够，也难以在一个专项审计结束后对其中的重大事项进行持续性监督。

进入提升阶段后，领导干部自然资源离任审计作为审计署牵头的一项生态文明体制改革任务，旨在对领导干部进行“生态文明绩效评价考核和责任追究”，从而规制地方重 GDP 轻环保的倾向。

污染防治政策跟踪审计，则在党中央打好“三大攻坚战”和国务院要求“组织重大政策措施跟踪落实审计”的背景下应运而生。这样，自然资源资产离任审计、污染防治政策跟踪审计、资源环境专项审计并立的审计模式正式确立。这一转变成为我国资源环境审计制度成熟的重要标志。

### （二）从资金审计向资金、绩效和履责的综合审计转变

从发展脉络看，我国资源环境审计走出了一条从资金审计到融合了资金、绩效和履责的综合审计道路。早期的资源环境审计，主要是关注资源环保方面的资金和相关项目，着重揭露资金方面的偷漏拖欠、挤占挪用、损失浪费等问题和项目方面的浪费资源、破坏环境、资产流失等问题，属于财政财务收支审计和合规性审计的范畴。

其他审计业务对资源环境领域的关注事项，也集中在资金和项目方面。例如，财政审计关注各级政府筹集、分配、管理和使用资源环保财政资金的情况，企业审计关注企业环境保护资金使用和污染防治设施建设运行情况等。

随着审计实践的深化，绩效审计进入我国资源环境审计的视野，开始关注资源环保资金、项目、政策等的经济性和效率性和效果性。例如，关注当地在资源环境治理和保护上的投入效益比，关注自然资源开发管理和环境保护政策（措施）是否达到了预期的治理目标、是否取得了稳定的效果等。

随后，领导干部自然资源资产离任审计则是需要结合审计发现问题进行综合分析，进而对领导干部履行资源环保责任情况进行总体评价，是一种包含了资金、合规、决策、执行、绩效等多种要素的综合审计<sup>[17]</sup>。这样，资金、绩效和履责发展成为我国资源环境审计的三大基本维度，贯穿在离任审计、跟踪审计和专项审计的实践中，也是资源环境审计同其他生态文明监督制度的显著区别。

### （三）从单一自然资源要素审计向全要素生命共同体审计转变

我国早期的资源环境审计，主要是围绕某一种自然资源要素来开展审计，例如实施比较多的水环境审计和土地资源审计。随后，审计的范围逐步扩大，涵盖了森林、矿产、海洋、草原、湿地等多种自然资源类型，并且也开始就资源环境保护中的某

---

一具体领域开展审计，例如农业面源污染防治、大气污染治理、固体废物处理、自然保护区管理、生物多样性保护等。

进一步，资源环境审计扩展到针对某一区域或流域内的山水林田湖草等所有要素开展全面审计，如长江经济带和环渤海地区的生态环保审计。这一转变一方面是对习近平生态文明思想中“山水林田湖草是生命共同体”思想的贯彻落实，另一方面也反映了资源环境审计实践发展基础上对审计内容的深化认识。

自然资源和生态系统的各个要素之间是彼此关联、相互依存的，仅仅针对其中某一要素或某一方面开展审计监督，虽然一定程度上有利于对该领域问题的审深审透，但是会出现阻碍对审计发现问题全面认识和源头解决的情况。在对重点资源要素和重点环保领域深入审计的积累基础上，走向全要素生命共同体审计是资源环境审计发展的方向。

#### （四）从具体问题查证向全面系统评价转变

早期的资源环境审计，主要是对各个具体事项的查证，着眼于揭示资源环境领域中存在的具体问题，同时较少针对总体情况发表审计意见。随着审计实践的发展，资源环境审计逐步转向结合审计结果进行全面系统的评价。这主要体现在两个方面：

一个是对地方和部门党政主要领导干部履行资源环保责任情况的评价，即根据审计结果，按照好、较好、一般、较差、差5个等次做出总体评价；另一个是对国家重大战略等贯彻落实的整体情况进行综合评价。例如，长江经济带生态环境保护审计中，对长江流域11省贯彻习近平总书记提出的“共抓大保护、不搞大开发”和“把修复长江生态环境摆在压倒性位置”两个核心战略发表审计意见<sup>[18]</sup>。

环渤海地区生态环境保护审计中，对近年来渤海治理的投入效益和治理路径进行综合评价，提出针对渤海综合治理的审计建议。尤其是审计结果揭示的以往渤海治理在路径上存在忽视陆源农业面源污染防治、重要领域工业点源污染防控有薄弱环节、资源开发和生态环境修复治理不够协调等问题<sup>[19]</sup>，体现了对渤海治理近年实施情况的系统评价。

从具体问题查证到全面系统评价的转变，反映了国家审计作为党的政治机关和宏观管理部门的定位，也是资源环境审计对生态文明建设监督作用不断增强的体现。

#### （五）从传统审计方法向大数据审计方法转变

资源环境审计在早期主要是通过查资金、查账目、查现场等传统审计方法开展工作。随着审计实践的发展，各级审计机关积极探索应用大数据方法实施审计。主要体现在：一是广泛使用地理信息数据和处理技术，如应用GPS、GIS、ARCGIS、航空测绘、航拍、卫星遥感影像、谷歌地球软件等技术，开展土地、矿产、海域、森林等领域的审计；二是充分利用环境监测技术，如运用环保部门的污染源在线监测技术开展水污染防治资金审计，应用烟气自动监测技术开展节能减排审计等；三是加大运用计算机技术，如使用计算机辅助审计系统和自主开发软件，对土地出让金、排污费、污水处理费、采矿权价款等资金的征收管理使用情况实施审计。

随着对大数据审计的重视，在“向信息化要资源、向大数据要效率”“数据先行”“以用为本”等一系列战略的带动下，资源环境审计不断加大数据分析和运用力度，在提高审计效率和质量、提升审计监督效能等方面取得较好成效。

各级审计机关的数据资源积累等基础工作广泛开展，数据分析发现问题最终纳入审计报告的比例大大提升，并且探索开发了一批针对性和特色的数据分析实务模型。目前，资源环境审计的大数据运用基本形成了用政策研究引领数据分析方向、财税等结构化数据分析与地理信息等空间数据分析协同发展的模式，有力推动了我国资源环境审计方法的提升，是新时代资源环境审计发展的一大特征。

---

## 四、我国资源环境审计实践发展中的理论表征

相比审计实践的快速发展，我国资源环境审计在理论研究上比较薄弱。但是，从对发展历程的分析看，我国资源环境审计实践中蕴育了一些基本的理论视野，主要表现为对国家审计理论在资源环境审计实践中的应用和发展。在此尝试加以提炼，为形成成熟的理论体系奠定基础。

### （一）鉴证论

鉴证论是我国资源环境审计中应用广泛的理论。作为国家审计的基本理论，鉴证论指的是对国家账目、政府综合财务报告、部门预算执行情况以及其他政府财政事项等，进行审计并发表意见。

从发展历程看，在探索阶段，我国资源环境审计就将资源环境领域的财务管理和会计账目作为关注事项，对自然资源开发管理和生态环境保护资金筹集、管理、分配、使用和相关项目建设运行情况进行审计。

并且随着实践发展，我国资源环境审计开始对资金的绩效情况，以及领导干部和相关部门在资源环保方面的责任履行情况也作出判断，从而发展了国家审计的鉴证理论。

例如，2020年开展的生态环保科目资金审计，通过对239.3亿元中央财政生态环保资金的审计，发现有关部门和地方持续加大投入，有力推进了污染防治与生态修复工作，但部分资金的分配还不够科学，有些治理与修复项目未达到预期效果，存在多头分配、资金管理不够严格、项目管理不够衔接等问题<sup>[20]</sup>，是对资金的收支、合规、绩效以及财政发改部门的管理责任履行情况进行鉴证的典型应用。

### （二）问责论

问责论是我国资源环境审计中不断发展，并且具有丰富内涵的理论。在国家审计理论中，问责论强调的是通过审计监督，对相关部门进行责任追究。我国早期的资源环境审计，除了对发现的违纪违法问题移送相关部门推动问责外，其他审计成果在问责上的作用比较有限。

但是，如同发展脉络中从具体问题查证到全面系统评价、从资金审计到绩效和履责审计转变所指出的，我国资源环境审计在发展中逐步转向对审计发现问题产生原因的分析评价，从而针对资源环境管理部门的履行责任情况做出审计评价，问责的效应大大增强。领导干部自然资源资产离任审计，则进一步发展了问责理论。

这项审计制度客观评价领导干部履行资源环境管理责任情况，依法界定领导干部应当承担的责任，推动生态环境损害责任终身追究<sup>[21]</sup>。问责的依据是被审计领导干部任职期间管辖范围内自然资源资产数量和生态环境质量变化情况以及审计发现问题。

问责的形式包括：对领导干部履行资源环保责任情况进行等次判定，审计结果与整改情况归入被审计领导干部的个人档案，以及被审计对领导干部考核、任免和奖惩的影响。问责论对我国资源环境审计的目标、思路、方法、结果运用等方面，都产生了较大影响。

### （三）反腐论

反腐论也是我国资源环境审计中的重要理论视野。在审计实践中，我国资源环境审计一直把发现和移送重大违纪违法问题与案件线索作为工作重点之一，逐渐形成了推动反腐的具体机制。国际上，世界审计组织《资源环境审计中应对舞弊腐败操作

指南》，总结了资源环境审计中舞弊腐败风险分布的主要环节：资源前期开发与管理政策制定环节，确定资源使用权归属环节，资源环境项目实施和监管环节，税费征缴环节，并列举了风险高发领域，如不公平的许可证分配、制定的环境标准或要求对特定利益组织或群体有利、在新的环境法律法规颁布或大型公共投资项目公布前突击进行大宗自然资源交易等<sup>[22]</sup>。

我国资源环境审计实践对反腐论的应用主要表现在：一方面，审计中紧盯重点资金、重点地块、重点项目和权力运行的关键环节，重点审查是否存在贪污受贿、非法获利、滥用职权等违纪违法问题，例如，在矿产资源和土地资源的审计中，重点揭露了以权谋私、违规审批、低价出让转让、倒买倒卖等问题。

另一方面，积极推动审计整改，加强审计监督与纪检监察和巡视巡察的协同，发挥威慑作用和“溢出效应”<sup>[23]</sup>。在反腐论的影响下，通过资源环境审计加强反腐，已经成为我国资源环境领域反腐败制度建设的重要内容之一。

#### （四）治理论

治理论是我国资源环境审计实践中发展起来的，具有鲜明本土特色的理论。与前几种理论不同，它强调资源环境审计对于揭示导致资源环境问题的体制性障碍、机制性梗阻、制度性漏洞等方面发挥的作用，以推动被审计单位加强从制度建设上保护资源环境，促进资源环境治理体系和治理能力现代化。

资源环境审计的治理论体现了我国国家审计对体制机制问题的关注，以及对充分发挥审计监督建设性作用的重视。尤其是进入发展和提升阶段后，我国资源环境审计，将揭示资源环境领域的体制不健全、制度不严格、法治不严密、惩处不得力等问题作为审计重点内容。并且，在审计结果运用上不断强化审计监督的治理效能。

一方面，通过重要信息要目等载体推动党和国家从顶层设计角度改革现有的不完善制度和健全机制；另一方面，通过以点带面的审计整改推动被审计单位加强制度建设，从建章立制角度保护生态环境。治理论的广泛应用，在实践上推动资源环境审计成为我国现代环境治理体系的重要组成部分。

## 五、我国资源环境审计深化发展面临的实践难题

中央审计委员会提出构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系，是“十四五”时期国家审计发展的总纲领。作为国家审计监督体系的有机组成部分，资源环境审计的发展应以这一新要求为根本目标。从实地调研等分析看，目前资源环境审计在发展中还面临一些实践难题，掣肘顶层设计目标的实现。

#### （一）项目安排上，如何实现统筹整合

审计项目安排关系审计计划制定是否科学，审计资源配置是否合理，是构建全面覆盖审计监督体系的重要支撑。我国资源环境审计虽然形成了离任审计、跟踪审计、专项审计的工作布局，但是这三个平台内具体实施的审计内容之间统筹整合不够，制约整体监督效能的发挥。

一方面，离任审计、跟踪审计、专项审计实施的审计内容中存在交叉重复。例如，每个审计年度中的专项审计内容，与按季度实施的污染防治政策跟踪审计中的内容时有重复。领导干部自然资源资产离任审计中实施的内容，有时同当年度跟踪审计和专项审计中的内容有交叉。

另一方面，一些其他的审计业务中也有关资源环境的相关事项，但是没有同离任审计、跟踪审计、专项审计充分衔接。例如，经济责任审计中的生态文明建设项目、资金等管理使用和效益情况，扶贫审计中的生态扶贫，乡村振兴审计中的农村人

---

居环境整治等事项，也属于资源环境审计领域中的内容，但是未进行整体协同审计，审计发现问题也散落在不同业务的审计报告中，不利于监督合力的发挥。如何从项目安排上科学合理、统筹兼顾地布局，建立推动生态文明建设和打好污染防治攻坚战的整体性审计监督机制，是构建全面覆盖的审计监督体系需要解决的重点问题。

## （二）组织方式上，如何有效上下联动

审计组织方式的有效上下联动，是推进资源环境审计“全国一盘棋”的关键措施，也是构建集中统一审计监督体系的客观要求。我国资源环境审计实践中，在加强上下联动方面进行了许多有益的探索。

例如长江经济带生态环境保护审计中，由审计署驻地方特派办牵头，负责审计省本级并且至少抽审2个地级市（区），地方审计机关则负责组织抽审3个地级市（区），成为保障该审计项目成功的重要因素。但是，在实现更有成效的上下联动上，目前仍存在一些问题。

例如，如何形成业务司、派出局、特派办和地方审计机关（尤其是省级）沟通协调与集成工作的有效机制，以避免各自为政和同一事项重复取证；如何在审计署组织的项目中充分调动地方审计机关的积极性，以更好发挥其熟悉当地资源环境问题和便于现场查核的优势；如何增强驻地方特派员办事处与当地审计机关在项目立项、组织实施、成果运用等方面的协作配合等，还需要在实践中探索解决，并建立起相应的制度化安排。

## （三）审计方法上，如何推进深度融合

审计方法的革新，是促进资源环境审计及时揭示问题，建立权威高效审计监督体系的关键因素。我国资源环境审计的发展实践表明，大数据审计方法的运用是重要推动力，对提高审计效率和质量发挥了积极作用。目前，资源环境审计在大数据运用方面仍然面临一些急需解决的问题，集中表现为结构化数据分析与空间数据分析的发展和融合。

一方面，目前资源环保方面财务、税收、金融等结构化数据和地理信息等空间数据的分析较多停留在数据关联、比对分析、图斑叠加、影像相交等基本方法上，对于数据挖掘、Python、区块链等前沿技术以及不同类型数据分析的深度融合上，还比较欠缺。

另一方面，资源环境管理数据的标准“打架”、指标矛盾、底数不清、采集不规范、数据共享平台建设缓慢以及数据统计时点与被审计领导干部任职周期差别大等问题，也制约着资源环境审计中大数据审计方法的运用。破解这些难题，才能从内外两方面推动结构化数据分析与空间信息数据分析的进一步发展和深度融合，提升运用大数据审计方法查核问题、评价判断和宏观分析的能力，奠定权威高效审计监督体系的科技基础。

## （四）审计结果运用上，如何增强监督效能

审计结果运用是构建权威高效审计监督体系的另一个重要方面，关系到审计作用发挥和目标实现。目前，资源环境审计主要通过审计结果报告、审计工作报告、移送处理书、审计要情、重要信息要目等载体，推动审计结果运用。但是，面对构建权威高效审计监督体系的要求，审计结果运用仍有差距。

一是领导干部自然资源资产离任审计的结果在被审计领导干部考核、奖励和任免中发挥的作用还不够。目前，离任审计对被审计领导干部任免用的影响，主要体现在审计发现的违纪违法问题线索移送纪检监察等部门后发挥的效应。离任审计意见（报告）本身，未完全发挥预期监督效用。

二是针对审计发现的问题，被审计单位未能充分根据资源环境保护规律进行系统性、长远性的修复治理，而常常以补办审批手续、处理相关责任人等方式整改，削弱了审计监督推动生态文明建设的功能。三是资源环境审计与纪检、监察、巡视以及资源环境主管部门的各种督察之间，贯通协调不够，不利于审计结果运用的纵深发展。

#### （五）人力资源上，如何建设专业队伍

高素质专业化的人才队伍，是构建集中统一、全面覆盖、权威高效的资源环境审计监督体系的保障。目前，从调研看，资源环境审计队伍在知识结构、人员数量、专业能力等方面还无法匹配实践发展的需求。审计人员的专业知识多集中在财经类，较缺乏资源环境专业背景；一些审计人员对领导干部自然资源资产离任审计这一新兴审计业务认识不够，未能跟上绩效审计和履责审计的要求；一些地方审计机关从事资源环境审计的人员队伍不固定，人员分配较紧张；市县级审计机关人力资源建设短板明显，资源环境审计项目分散在资环、农业、投资、经责、行政事业等科室，难有专业人员开展持续性的审计实践；资源环境审计的理论研究力量还很薄弱。这些问题在很大程度上影响了我国资源环境审计的质量提升。

## 六、我国资源环境审计深化发展的政策建议

针对新要求下我国资源环境审计面临的实践难题，结合发展历程中体现的逻辑脉络和理论视野，提出“十四五”时期促进资源环境审计深化发展的政策建议，助力集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系的构建。

#### （一）实施年度项目计划制度，保障离任审计、跟踪审计和专项审计发挥合力

根据目前的资源环境审计工作格局和其他审计业务中对资源环保领域的涉及情况，制定资源环境审计的年度项目计划并且形成制度。一方面，结合离任审计、跟踪审计和专项审计等平台的特点，在计划中明确各个平台的年度审计要点，推动三个平台既开展针对性审计又形成整体合力。

例如，离任审计重点审查领导干部在当地重大资源环境事项和生态文明体制改革任务上的履责情况，跟踪审计侧重对某一项资源环境事项进行持续性、周期性的关注，专项审计强调在短期内集中优势力量将某一领域审深审透等。年度项目计划制定中应结合这些特点，合理安排每个平台中的审计重点。

另一方面，在年度项目计划中，将农业农村、企业、金融等审计业务中涉及资源环保的内容有机整合，放在污染防治政策跟踪审计中实施或者联动实施，有序集中发力，避免出现重复审计以及审计发现问题受制于现场审计期限未能后续核查的情况。

这样，从审计项目计划入手，推动离任审计、跟踪审计、专项审计三个平台上实施的具体项目整体有机推进，形成动态化常态化的资源环境审计监督机制，促进全面覆盖监督体系的建设。。

#### （二）依托审计管理体制改革，建设资源环境审计的上下联动体系

党的十九大作出了改革审计管理体制的决策部署，更好发挥审计监督作用。资源环境审计可以在审计管理体制改革的框架中，探索建设提高资源环境审计上下联动的制度办法。一方面，通过制定以审代训、项目牵头、协作分工、文书报送等方面的具体规定，建立业务司—特派办—地方审计机关上下联动的制度体系，形成“一盘棋”的监督合力。

另一方面，建立采用地方审计成果等方面的制度，充分调动地方尤其是市县等基层审计机关的积极性和创造性，发挥其对当地行政区域内资源环境问题熟悉和“触角长”的优势，激励其主动、创新地开展资源环境审计项目；业务司和特派办则牵头做一些战略性、区域性、流域性的审计项目，从而打造资源环境审计的两个“战场”，互相配合，齐头并进，为形成集中统一

---

的审计监督体系奠定基础。

### （三）加快建设自然资源资产数据共享平台，开发多类型数据融合分析体系

建设自然资源资产数据共享平台，是中办、国办《领导干部自然资源资产离任审计规定（试行）》的要求。针对目前结构化数据分析和空间信息数据分析融合薄弱的状况，应积极推动这一平台的建设，促进解决各部门间相关数据矛盾等问题，在此基础上开发不同类型数据融合分析的模块和体系。

具体而言，一方面，依托这一平台，摸清生态环境、自然资源、水利、海洋、林业草原、农业农村等部门核心数据库情况及其功能，跨部门分析评估各库之间主要数据的逻辑和勾稽关系，形成资源环境审计数据分析指引和实务模型。

另一方面，在总结各地资源环境审计数据分析实践的基础上，建立资源环境业务数据、地理信息数据、互联网文本数据、资源环境违法线索数据等为主要架构的融合分析体系，不断开发成熟的数据分析模块，切实提升审计效率和质量。

### （四）加强顶层设计，建立资源环境审计结果运用的一体化机制

依托中央审计委员会，从顶层设计和制度建设上提升审计结果运用的层次和水平。

首先，加大与组织人事、纪检监察、巡视巡察等部门的有机贯通，明确审计成果采用的类别和具体标准，探索建立资源环境审计结果运用的形式、程序、进展、处理和反馈等在内的一体化机制，尤其是切实将领导干部自然资源资产离任审计的结果运用到干部考核、任免和奖惩等工作中。

其次，出台相应办法，提升资源环境审计整改质量。根据目前资源环境审计整改中存在的突出问题，进行分类研究，从生态系统修复的客观规律出发建立有效的整改机制。

最后，加强与污染防治攻坚战绩效考核、生态环保督察、节能减排目标责任评价考核、政府向同级人大报告环保工作、环境信息公开、公众参与等制度之间的协同，发挥制度合力，扩大审计结果的影响力。

### （五）制定资源环境审计人才队伍建设的措施

以习近平总书记在中央审计委员会上提出的“以审计精神立身，以创新规范立业，以自身建设立信”精神为指导，出台专门措施加强资源环境审计的人才队伍建设。首先，审计署通过集中培训、以审代训、网络教学、上门送教、片区现场会等多种方式，周期性轮训全国从事资源环境审计的人员，提升专业水平。

其次，制定相应措施，推动省级审计机关强化对当地市县级审计人员的指导，并且从机构设置上保障基层队伍建设，补齐审计力量不足短板，解决基层审计人员不固定从事资源环境审计工作的问题。

最后，坚持“开门搞审计”，尝试建立审计机关与高等大专院校、科研部门机构等机构的合作机制，通过专业人士参与审计项目、理论研讨会、建立专家智库等方法，充实专业力量，扩大资源环境审计的研究队伍。

### 参考文献：

[1]张薇.我国环境审计制度变迁：解读与展望[J].财会月刊,2018(17):141-145.

- 
- [2]徐薇. 中国政府环境审计研究[D]. 昆明: 云南大学, 2018:21-25.
- [3]宋传联, 齐晓安. 中国环境审计制度历史沿革及成效[J]. 税务与经济, 2015(2):53-57.
- [4]钱忠好, 任慧莉. 中国政府环境责任审计改革: 制度变迁及其内在逻辑[J]. 南京社会科学, 2014(3):87-93.
- [5]刘长翠, 焦若静. 环境审计的理论前提: 可持续发展战略下的受托环保责任[J]. 环境保护, 2004(10):56-59.
- [6]李雪. 环境审计研究[M]. 上海: 立信会计出版社, 2016:6-17.
- [7]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(5):3-9.
- [8]李博英, 尹海涛. 领导干部自然资源资产离任审计的理论基础与方法[J]. 审计研究, 2016(5):32-37.
- [9]商思争. 自然资源资产离任审计: 相关理论及启示[J]. 财会月刊, 2016(10):67-70.
- [10]陈淑, 王健姝. 政府资源环境审计文献综述[J]. 财会月刊, 2021(1):106-114.
- [11]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.
- [12]张立伟, 宋传联. 我国环境审计制度问题评价[J]. 生态经济, 2016(6):196-200.
- [13]李四能. 地方领导干部自然资源资产离任审计难点与对策研究[J]. 中共福建省委党校(福建行政学院)学报, 2020(2):92-99.
- [14]雷俊生, 王梓凝. 自然资源资产审计制度的供给侧改革[J]. 中国人口·资源与环境. 2020(1):12-21.
- [15]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(6):3-9.
- [16]李胜, 阳立高. 基于国家治理现代化视角的自然资源资产离任审计研究[J]. 财经理论与实践, 2016(6):85-89.
- [17]郭鹏飞. 领导干部自然资源资产离任审计的重点—基于总体评价视角[J]. 中国人口·资源与环境 2020(10):105-112.
- [18]审计署. 长江经济带生态环境保护审计结果[EB/OL]. (2018-06-19)[2020-09-05]. <http://www.audit.gov.cn/n5/n25/c123511/content.html>.
- [19]审计署. 环渤海地区生态环境保护审计结果[EB/OL]. (2019-08-23)[2020-09-06]. <http://www.audit.gov.cn/n5/n25/c134058/content.html>.
- [20]审计署. 中央部门 2019 年度预算执行及相关情况审计结果[EB/OL]. (2020-06-28)[2020-09-10]. <http://www.audit.gov.cn/n5/n25/c139903/content.html>.
- [21]中共中央, 国务院. 生态文明体制改革总体方案[M]. 北京: 人民出版社, 2015:24-26.

---

[22] 徐思远. 资源环境审计中应对舞弊腐败操作指南解读——基于全国土地出让收支及耕地保护审计视角. 新会计, 2015(11):48-51.

[23] 杨肃昌, 芦海燕, 曾思杰. 环境审计的空间溢出效应及影响因素研究[J]. 环境经济研究, 2018(1):94-112+138.