

基于区域发展质量的政府环境绩效 审计指标体系研究

秦德智, 卜 臣

(云南大学 工商管理与旅游管理学院, 云南 昆明 650091)

[摘 要]环境是人类赖以生存和发展的基础,政府环境绩效审计在协调发展与环境的相互关系中具有重要的意义。站在政府审计指导区域宏观发展的立场,分析审计目的和审计内容对审计指标体系构建的影响,将政府环境绩效审计指标体系划分为环境质量指标、发展与环境相互作用指标和决策与行动指标三个相互驱动的维度共同展现可持续发展目标,三个维度分别按环境要素、发展与环境相互作用方向、政府职责层层分解,构建切实可行的政府环境绩效审计指标体系,充分发挥政府环境绩效审计对提高区域发展质量的指导作用。

[关键词]区域发展质量;政府审计;环境绩效审计指标体系;科学发展观;国家治理;经济发展方式转变;环境审计

[中图分类号] F239.4 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2015)04-0096-09

近年来我国经济持续快速发展,但时有发生的环境事件不仅影响人们的生命财产安全,而且威胁经济的持续健康发展和社会的和谐稳定,经济社会发展与环境之间的关系成为社会聚焦的热点。传统意义上的发展仅指经济领域,人们以损害环境为代价换取利润的增长和物质财富的增加;随着可持续发展理念的深入人心,人们越来越认识到经济、社会和环境是可持续发展三个不可或缺的部分^[1]。发展不仅要求经济数量增长、速度提升,有质量的发展应是数量、速度、水平、结构和效益的统一。发展质量是指社会在以其拥有的资源总量满足自身需要上所呈现的全部功能特性及其社会整体运行的优劣状态,其中“质”的规定性要求是在经济社会全面发展的同时实现与环境的协调进步^[2]。发展与环境之间存在着辩证统一的关系:二者相互制约,发展会损耗环境,环境会束缚发展;二者相互促进,发展会改善环境,环境会支持发展。环境在区域发展中所起的作用和承担的角色需要人们的关注和重视,追求发展质量是贯彻落实科学发展观的基本要求。

我国环境绩效审计起步较晚,1994年审计署在《中国21世纪议程优先项目计划》中提出审计环保资金的使用效果,这是我国政府环境绩效审计的开端。自2006年审计署公布第一份环境绩效审计结果公告以来,我国政府环境绩效审计得到迅速发展。2014年3月,环境保护部、审计署提出建立政府官员环境审计制度,在地方政府政绩考核中增加环境因素考核。但是,我国实施环境绩效审计的比重较小,多以企业和环境项目环保资金的真实、合规、合法使用为内容,实践经验不足,尚未形成统一规范的环境绩效审计指标体系,并未跳出环境财务审计的藩篱,不能体现发展与环境之间辩证统一的关系,没有发挥政府环境绩效审计指导宏观发展的建设性作用,严重阻碍政府环境绩效审计工作的开

[收稿日期] 2015-04-08

[基金项目] 2014年云南大学研究生科研创新基金(yuny201428);2015年度云南省教育厅科学研究基金研究生项目

[作者简介] 秦德智(1961—),男,湖北荆州人,云南大学工商管理与旅游管理学院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为技术经济与管理;卜臣(1990—),女,山东济宁人,云南大学工商管理与旅游管理学院硕士生,主要研究方向为企业管理与环境审计。

展和功效的发挥,制约着我国环境绩效审计的发展。

一、文献综述

最高审计机关国际组织(INTOSAI)1995年在《开罗宣言》中将环境审计分为财务审计、合规性审计和绩效审计,学者们普遍认同环境绩效审计是环境审计的分支和发展趋势。学者们对于政府环境绩效审计的研究主要包括两类:一类为环境绩效审计定义、理论基础、目标、内容、程序和方法等基础理论研究,重在结合国内现实情况介绍、引进国外的实践经验和研究成果;一类为环境绩效审计框架设计和指标构建研究,重在应用计量方法,如因子分析、结构方程模型、模糊综合评价法等,确保审计指标选取的科学性,此为当前研究热点。

在审计对象方面,多数学者将政府环境绩效审计的对象定义为企业,强调企业在生产经营活动中环保资金的合规使用 and 环境保护责任的履行。加拿大特许会计师协会^[3]、国际标准化组织^[4]、王学龙等^[5]、林松池^[6]等组织或学者以企业为主体列举了环境绩效指标、建立了环境绩效审计评价体系,为政府对企业实施环境绩效审计提供了理论指导。这些以企业为环境绩效审计对象的研究注意到了企业的生产经营活动可能引发的环境资源耗费、生态环境恶化,希望通过环境绩效审计督促企业认真履行环境保护的社会责任,但却忽略了政府环境绩效审计指导区域宏观发展的建设性作用。在审计内容方面,学者们将政府环境绩效审计内容局限在环保资金的使用是否真实、合规、合法上,并未脱离环境财务审计的范畴。姬霖等^[7]、赵爱玲等^[8]学者以审查环保资金的使用为主线构建了审计评价指标体系,侧重微观领域环境资产负债的公允性,仍然体现着环境财务审计的目的和要求。这类研究缺乏对区域环境目标的实现程度、环境因素对区域未来发展的影响以及对政府部门环境管理绩效审计的关注,没有体现环境绩效审计以经济性、效率性和效果性为内容的特点。

政府环境绩效审计应关注被审计区域发展质量,对区域发展与环境的协调性进行审查,帮助地方政府树立发展与环境相辅相成的观念,为区域实现可持续发展提供意见和建议。这就需要突破将企业作为被审计对象和注重监督微观领域环保资金使用的传统研究方向,站在政府环境绩效审计监督指导区域宏观发展的立场,基于区域发展质量构建环境绩效审计指标体系,促进区域发展与环境相协调,充分发挥政府环境绩效审计在转变区域发展方式、促进实现可持续发展方面的积极作用。

二、构建政府环境绩效审计指标体系的影响因素

(一)政府环境绩效审计的目的

审计目的是根据一定的审计环境所确立的,用以引导审计行为发生,是对审计行为结果的一种期望^[9]。政府环境绩效审计指标的构建受到审计目的的影响,并与之相匹配。《审计署“十二五”审计工作发展规划》指出,审计工作的总体目标是充分发挥审计保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”功能,服务经济社会科学发展^[10]。由于环境问题的外部性,需要政府环境绩效审计作为一种监督和控制的手段来推进区域可持续发展。

从已有研究来看,较多学者站在微观角度希望通过对企业实施环境绩效审计来减轻企业逐利过程中对环境造成的破坏和损耗,督促企业认真履行环境保护的社会责任。不可否认,企业作为最大的市场主体,承担着保护环境的社会责任,其行为对环境具有重大影响,但从国家治理和区域发展的宏观角度来看,政府和审计机关有责任通过调配审计资源、实施环境绩效审计对区域发展与环境的协调性进行调控,引导区域追求发展质量,提升政府环境绩效审计结果的宏观服务能力^[11]。

因此,政府环境绩效审计的目的是促进被审计区域加快转变经济发展方式,提高地方政府环境管理活动的经济性、效率性和效果性,实现发展与环境相协调的可持续发展。政府通过实施环境绩效审计,突出发展对环境的改善、环境对未来发展提供支持的作用,转变以环境资源的盲目损

耗带动经济社会发展的方式,鼓励区域内环境资源的合理利用、循环使用,保证被审计区域内居民和企业都能享受环境改善带来的成果,促使发展与环境螺旋式上升,最终形成可持续发展的良性循环。

(二)政府环境绩效审计内容

绩效审计以经济性、效率性、效果性为审计内容已经为大家所认同。虽然环境绩效审计是环境审计的发展方向,但是理论界对于环境绩效审计却没有统一的看法。我国目前以环境财务审计为主,涉及环境绩效审计的实践和理论研究较少,对于环境绩效审计究竟审计什么内容更是百家争鸣。

环境绩效是指组织基于环境方针、目标和指标,控制其环境因素所取得的可测量的环境管理系统成效^[12]。政府环境绩效审计是由国家审计机构或人员联合相关专业人士以经济性、效率性、效果性为标准,对环境目标的实现程度、环境因素对区域未来发展的影响以及政府部门的环境管理活动进行综合系统的审查、分析及评价,提出合理建议督促政府有效履行环境保护职责和实现可持续发展的监督控制活动。

从确保政府有效履行环境保护职责和实现可持续发展的审计目的出发,环境绩效主要体现在环境质量状况、发展与环境相互作用过程以及被审计区域地方政府的决策与行动三个方面。其中,环境质量状况反映区域发展与环境相互作用后最终呈现的结果状态,是审计人员实施区域环境绩效审计时首先注意的内容;发展与环境相互作用的过程反映经济、社会的变化发展与环境之间的相互关系以及环境在经济、社会发展中所扮演的角色,它能够反映区域发展方式,是环境绩效审计的重点;决策与行动反映地方政府的职能履行状况,即他们是否履行区域发展和环境保护相协调的受托责任。由此可见,这三个方面可以涵盖区域发展中环境因素参与的全部环节,体现区域发展与环境保护之间的相互关系,是政府环境绩效审计的内容,也应当成为审计指标体系框架划分层次的依据。

三、构建政府环境绩效审计指标体系的基本要求

(一)总体要求

构建政府环境绩效审计指标体系需要在审计目的的指引下满足可持续发展的要求,协调区域发展和环境的关系,既重视环境资源在发展中的贡献作用,又要避免因单纯追求经济增长而造成的环境损耗。同时,政府环境绩效审计指标体系也要注重环境质量提升所引发的有利于发展的积极因素,环境保护工作的开展不是对区域发展的抑制,而是实现发展与环境的协调统一。

总之,构建政府环境绩效审计指标体系的总体要求就是通过构建政府环境绩效审计指标体系,协调经济、社会和环境之间的关系,充分发挥政府职能,改善地方政府盲目追求发展速度的短期行为,对区域发展目标 and 方向做出监督和指导,实现区域经济、社会和环境的可持续发展。

(二)指标要求

在符合审计指标体系总体要求的前提下,政府环境绩效审计指标的选取需要满足以下几个原则:(1)价值取向原则。审计指标要以可持续发展为导向,为实现政府有效履行环境保护职责和区域可持续发展的审计目的服务。(2)重要性原则。重要性原则要求指标数量合理、重点突出。审计指标不能穷尽所有,也不是越多越好,应选取相应指标反映审计内容的重要、重大部分。(3)可获得原则。审计指标所需信息应便于收集和整理,能够从统计、环境保护等部门发布的公告中直接获得或能够经过计算整理间接得到。没有信息资料支撑的指标只能是空中楼阁,不具有可操作性。(4)成本效益原则。审计指标的选取不仅依赖于重要性,还要兼顾成本和效益。一个耗费大量时间和资源获得的指标信息如果不能反映一个区域重要的发展和环境保护方面的质量状况就应该舍弃。

四、政府环境绩效审计指标体系的构建

(一)政府环境绩效审计指标框架

我国环境绩效审计虽然发展迅速,但所占比重仍然较少,实践经验和理论支撑相对薄弱。现有研究的重点在于环境绩效审计指标选取方法的选择,但是切实有效的环境绩效审计并不依赖于繁复的计算方法,而是取决于科学合理的审计指标框架的设计。合理的审计指标框架是有序开展审计工作、充分发挥审计作用的基础,是被审计区域环境管理的方向和目标,它能够有效引导被审计区域可持续发展行为。科学有效的政府环境绩效审计指标体系必然是合理的审计框架与科学的审计方法的结合。

从目前已有的相关研究来看,审计指标框架的设计以借鉴国外成熟经验和理论以及研究者的主观理解为主,而对于框架建立和指标层次的划分依据鲜有解释。被研究者广泛应用的审计指标框架主要有经济合作与发展组织(OECD)提出的“压力—状态—响应”模型(PSR)、国际标准化组织(ISO)发布的ISO14031(环境绩效评估标准)、卡普兰和诺顿提出的平衡计分卡模型等。这些审计指标框架的设计强调人类活动对环境的破坏力,肯定了环境资源对发展的作用和贡献,但对于环境既会支持又会束缚发展、健康的发展能够改善环境的辩证统一关系没有充分的体现,需要进一步改进和完善。

国际标准化组织(ISO)1999年发布的ISO14031(环境绩效评估标准)中将评价指标框架设计为环境状态指标(ECIs)、管理绩效指标(MPIs)、操作绩效指标(OPIs)三个维度,为组织内部设计和实施环境绩效审核提供了指南。其中环境状态指标用以提供组织周边的环境状况,管理绩效指标用以评估组织的环境管理效能,操作绩效指标用以反映组织运作的整个过程的环境绩效^[13]。通过借鉴ISO14031标准指标框架,并将其适用范围由微观组织扩展到宏观区域,同时受平衡计分卡(BSC)这一绩效管理工具的核心思想即通过指标之间相互驱动的因果关系展现组织战略轨迹的启发,我们将区域政府环境绩效审计指标框架设计为环境质量指标、发展与环境相互作用指标、决策与行动指标三个相互具有因果关系且有效反映可持续发展目标的维度。在与前述政府环境绩效审计目的与内容相匹配的前提下,政府环境绩效审计指标框架肯定了发展与环境相互作用和相辅相成的关系,此框架下的指标体系能够实现财务指标与非财务指标、短期指标与长期指标、结果指标与绩效驱动指标之间的平衡,避免传统政府环境绩效审计指标框架的短期效应,引导地方政府努力提高发展质量。

政府环境绩效审计指标框架的环境质量指标回答区域发展与环境相互作用结果怎么样,用以反映一定期间内区域环境与经济、社会发展相互作用的结果状态,是对某一区域环境质量状况的衡量;发展与环境相互作用指标回答区域发展方式是什么,用以反映生产与再生产过程中发展对环境的破坏、改善作用以及环境对发展的支持、抑制作用;决策与行动指标反映地方政府在改善、建设区域环境方面所做的努力,用以反映地方政府的环境保护职能履行状况。

同时,环境质量指标、发展与环境相互作用指标、决策与行动指标三个维度之间存在相互驱动的因果关系,这些因果关系能够展现可持续发展目标,并将可持续发展目标落实到具体指标上。环境质量指标是发展与环境相互作用指标和决策与行动指标的结果,发展与合作的相互作用和地方政府的决策与行动情况都最终体现在区域的环境质量状况上;环境质量指标、发展与环境相互作用指标是决策与行动指标的驱动因素,地方政府基于区域内现实的环境质量状况和发展与合作的相互作用过程进行决策与行动,以改善区域发展与合作的协调性,转变发展方式;发展与合作相互作用指标又是环境质量指标、决策与行动指标的结果衡量因素,发展与合作的相互作用过程受到区域内环境质量状况和责任人决策与行动的影响,后两个维度既以发展与合作的相互作用为基础,又反过来制约着发展与合作相互作用的过程。这三个维度共同体现着可持续发展的目标,它们之间的因果逻辑见图1。

环境质量指标、发展与环境相互作用指标和决策与行动指标三个维度基本能够涵盖环境绩效的内容,是区域发展中环境因素参与的关键环节,体现区域发展与环境相辅相成、相互促进的关系。将政府环境绩效审计指标框架划分为这三个维度,充分反映区域发展中环境所扮演的角色,有利于展现被审计区域发展方式,从而有效引导地方政府可持续发展行为,推动政府环境绩效审计工作有序开展,充分提升政府环境绩效审计结果为区域宏观发展服务的能力。

(二) 政府环境绩效审计指标设置

依据层层分解的指标设计原理,将政府环境绩效审计指标框架划分为环境质量、发展与环境相互作用、决策与行动三个维度,三个维度分别按环境要素、发展与环境相互作用的方向、政府职责细分目标并选取相应指标,由此选取的指标之间因果关系更加明确,系统性和层次性也更为明晰,便于操作和分析。

1. 环境质量指标

环境质量状况是一个区域内一段时期的经济和社会活动等因素综合作用的结果,反映区域内环境参与发展过程后呈现的状态。《中华人民共和国环境保护法》中对环境的定义包括大气、水、海洋、土地、矿藏、森林、草原、野生生物、自然遗迹、人文遗迹、风景名胜区、自然保护区、城市和乡村等,因此审计一个区域内发展与合作的相互影响结果可以从大气、水、土壤、噪声和生物这几个方面进行,再选取代表性指标对各个子环境质量状况进行判断。

大气环境可用空气质量指数(AQI)进行衡量。空气质量指数是报告每日空气质量的参数,是当前和今后中国环境空气质量管理和信息发布的主要形式^[14]。水环境选取流域、湖泊(水库)水质、集中式饮用水源地水质、城市水环境功能区水质达标率作为审计指标,它们是当前常用的评价水环境质量的指标,用以衡量与区域发展、人民生活息息相关的水质情况。土壤环境参照环境保护部发布的《土壤环境质量标准》(GB 15618—1995)来判断监测土壤达标率,以之作为土壤环境质量的审计指标。噪声环境选用等效连续 A 声级作为审计指标被世界大多数国家所采用,我们结合环境保护部发布的《声环境质量标准》(GB 3096—2008)对之进行判断评价。生态环境选取生物多样性指数、林木覆盖率指标审计区域内生态环境质量,这几个指标是衡量区域生态环境质量的常用指标,也是环境保护、林业部门监控的重要指标。

各个具体指标的名称和解释如表 1 所示,这些审计指标均为正向指标,数值越大则被审计区域的环境质量状况越好。所需数据可以从环境保护部数据中心或区域环境保护部门发布的公告中获得。

2. 发展与环境相互作用指标

由环境库兹涅茨曲线可知,较低的人均 GDP 水平可能因规模效应而带来污染物的增加,当达到较高的人均 GDP 水平时污染物也会逐渐减少,经济增长与某些污染物的排放呈倒 U 型曲线^[15]。由此可见,区域发展与环境之间并非对立关系,二者相互制约、相互促进,只有环境推进持续发展、发展促进环境改善时,才能达到发展与环境的双赢,实现可持续发展。环境保护虽然增加了区域发展成本,但是环境保护所带来的收益是不言而喻的,例如,环境保护投入减轻了对生态、环境的破坏和污染程度,环境质量改善降低了发病率等^[16]。因此,发展与环境相互作用指标可以从作用方面分解,分为发展对环境的作用和环境对发展的作用两个方面,既包括发展对环境的破坏或改善,也包括不同环境状况对发展的提升或抑制,这两方面同时起作用并相互影响。

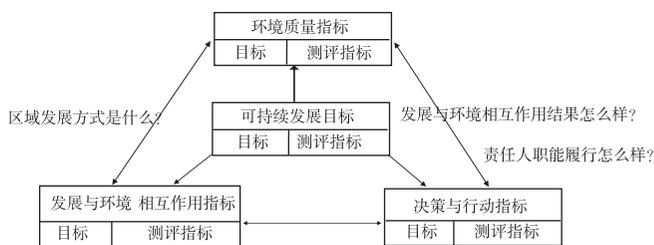


图1 政府环境绩效审计指标框架因果逻辑关系图

表 1 环境质量状况审计指标

目标	指标	指标解释	数据来源
大气环境	空气质量指数(AQI)良好比例	空气质量指数为良好以上天数/365天	环境保护部数据中心全国城市空气质量日报
水环境	主要流域、湖泊(水库)水质达标率 集中式饮用水源地水质达标率 城市水环境功能区水质达标率	各类水质达到Ⅲ类的数量/取水总量	环境保护部门环境状况公报、环境监测中心水环境监测自动站水质周报统计
土壤环境	土壤环境质量达标率	监测土壤符合土壤环境质量标准的面积/监测总面积	环境保护部门环境监测机构、自然生态保护机构
噪声环境	等效连续 A 声级	在规定测量时间内 A 声级的能量平均值	环境保护部门监测
生物环境	生物多样性指数(BI)达中高级标准 林木覆盖率	生物多样性指数(BI)≥30 林木覆盖面积/土地总面积	环境保护部门自然生态保护机构 环境监测中心生态环境遥感监测

发展对环境的作用包括发展导致环境破坏的逆向作用、可持续性发展引发环境改善的正向作用两个方面。发展的逆向作用不可避免地会带来资源消耗、污染物排放问题。资源消耗选用单位 GDP 能耗、单位 GDP 水耗、土地利用类型面积改变量指标衡量发展给环境带来的变化;污染物排放选用主要污染物排放量、生活垃圾清运量、交通运输污染物排放量指标衡量区域内生产生活带给环境的负担。发展的正向作用表现为对环境改善的推进,发展带来的观念转变、技术进步等因素会提高节能减排的效率和效果。节能减排选用单位 GDP 能耗降低率、主要污染物减排比率、清洁能源使用率、污水及固体废物综合利用率和集中供热率指标衡量区域节能、减排的效果。

环境对发展的作用包括环境支持发展的正向作用和过度消耗的环境束缚发展的逆向作用两个方面。环境的正向作用表现为:环境资源为发展提供必不可少的物质基础,宜人的环境为发展吸引和留住人才,优良的环境为第三产业、高新技术产业发展提供适宜条件。资源支持选用耕地产出率、能源产出率指标衡量环境资源为发展作出的贡献;人力支持选用人才流动率指标反映环境对人才的吸引力;结构调整选用第三产业产值比例、高新技术产业产值比例指标反映环境是否适宜第三产业、高新技术产业发展。环境对发展的逆向作用表现为环境保护成本和环境管理违法违规、环境事件引发的经济损失对发展的抑制,它不仅会拉低经济产出量,而且会严重影响人民生活和社会安定和谐,环境状况越严重,对发展的抑制作用越显著。环保成本选用环境保护经费比重指标反映环境保护所需必要费用;经济损失选用违规罚款总额、环境污染事故损失指标衡量环境管理不当和过度消耗的环境对发展的束缚。

通过对以上四个作用力的分别审查,人们可以了解环境在区域发展中所扮演的角色,对区域发展的质量和可持续性进行审计。具体指标名称和解释如表 2 所示,这些审计指标的数据可以从环境保护和统计等部门发布的公告中获得。需要注意的是,反映发展对环境的破坏作用和环境对发展的抑制作用的指标为负向指标,其数值越大,则发展与环境之间的协调性越差,从而不利于形成二者相互促进的良性循环。

3. 决策与行动指标

从经济学角度来看,市场失灵和公共政策失误是环境恶化的主要原因。政府会通过税收、法规等途径干预经济、社会活动,纠正市场失灵的表现,但是政府的决策和行动是否有利于区域发展和环境保护,是否发生了政府失灵,需要政府环境绩效审计进行监督和控制。环境问题与当代人的生产生活及后代人的发展休戚相关,为了维护切身利益,公民应积极参与环境管理,督促政府认真履行环境责任,关注环境监督结果^[10]。

表2 发展与环境相互作用审计指标

目标	指标	指标解释	数据来源
破坏	资源消耗	单位 GDP 能耗	能源消费总量/地区生产总值
		单位 GDP 水耗	水消耗总量/地区生产总值
		土地利用类型面积改变量	各种土地利用类型面积改变量之和
发展对	污染物排放	万元工业产值主要污染物排放量	主要工业污染物排放量/工业生产总值
		生活垃圾清运量	运送到各垃圾处理消纳单位的生活垃圾总量
环境		交通运输污染物排放量	交通运输行业设施和设备主要污染物排放总量
的作用	改善	单位 GDP 能耗降低率	(当期能耗-前期能耗)/前期能耗
		主要污染物减排比率	(当期排放量-前期排放量)/前期排放量
	节能减排	清洁能源使用率	清洁能源使用量/能源消费总量
支持	资源支持	污水及固体废物综合利用	处置及综合利用的污水和固体废物总量/污水和固体废物总量
		集中供热率	供热面积/区域总面积
	人力支持	耕地产出率	农业生产总值/农业耕地面积
环境对发展的作用	支持	能源产出率	工业生产总产值/能源消费总量
		人才流动率	人才流动的数量/人才总数
	结构调整	第三产业产值比例	第三产业产值/区域总产值
		高新技术产业产值比例	高新技术产业产值/区域总产值
	抑制	环保成本	环境保护经费总额/工业生产总产值
经济损失		违规罚款总额	违反环境保护有关规定而上缴的罚款总额
		环境污染事故损失	环境污染事故造成的经济损失

各级政府在关注发展速度和数量的同时,承担着不可推卸的环境保护责任。各级政府应投身公共环境和基础设施建设,进一步提高环境管理能力,选用环境保护机构建设和能力、环境基础设施建设、环境保护投资指数指标衡量政府对环境建设中的努力;保护自然资源的可持续供给能力,积极治理和恢复已遭受破坏和污染的环境^[17],选用水土流失治理度、退耕还林保存率、绿地率指标反映政府治理和改善环境的积极性和效果;预防和控制环境破坏和污染事件、维护环境安全,选用环境突发事件指标审查政府应对环境突发事件的能力;综合运用行政、经济、法律手段以及宣传教育等措施促进环境保护,选用国家环境保护科技成果个数、环境保护教育培训投入率指标衡量政府教育培训的力度和取得的成果;动员社会环境保护主体积极参与到环境保护行动中去^[17],选用环境信访案件数、公众对环境保护工作满意率指标反映公众对政府环境责任的理解和政府工作的效果。通过环境建设、环境改善、环境安全、教育培训和公众参与五方面审计地方政府履行环境责任的效果,对其管理绩效进行审计。具体指标名称和解释如表3所示,其中,反映公众参与的环境信访案件数指标为负向指标,该指标数值越大,则被审计区域地方政府的环境保护工作越没有落到实处;反映环境建设的环境保护机构建设和能力、环境基础设施建设和反映环境安全的环境突发事件为定性指标。这些审计指标的数据可以从环境保护和统计等部门发布的公告中获得,定性指标所需资料需要通过审计人员的现场观察和询问相关负责人取得。

任何一个政府环境绩效审计指标体系都不能穷尽所有指标,将各个区域的发展特点囊括其中,这就要求审计人员在具体审计工作中,首先要分析被审计区域的发展特点,了解其经济增长特色,对审计指标体系进行适当增补和删减,做到具体问题具体分析,才能将政府环境绩效审计的作用发挥到实

处。例如,环境污染严重的区域应当优先考虑通过经济、技术手段节能减排;生态问题突出的区域注意遏制生态恶化的趋势,改善生态环境;以矿产资源开采为主要经济增长点的区域就应当补充地质环境、硫氧化物排放等针对性内容。

表3 决策与行动审计指标

目标	指标	指标解释	数据来源
环境建设	环境保护机构建设和能力	环境保护部门能提供重点企业名单及监督性监测数据	审计人员现场观察、访谈、审阅环境保护部门相关记录
	环境基础设施建设	绿化林、防化墙、缓冲带等设施建设完备	观察、访谈、审阅相关记录
	环境保护投资指数	当期环境保护投资占当地国内生产总值的百分比	统计部门、财政部门、环境保护部门规划财务机构
环境改善	水土流失治理度	综合治理水土流失达标面积/水土流失总面积	环境保护部门自然生态保护机构、水利机构
	退耕还林保存率	生态林保存合格面积/退耕还林总面积	环境保护部门污染防治、自然生态保护机构
	绿地率	各类绿地的面积总和/居住区用地总面积	环境监测中心生态环境遥感监测
环境安全	环境突发事件	有环境事故应急预案和设施,并定期演练	审计人员现场观察、访谈、审阅相关记录
教育培训	国家环境保护科技成果个数	当期获得国家环境保护科技成果的个数	环境保护部科技标准司环境保护科学技术奖获奖项目名单
	环境保护教育培训投入率	用于环境教育培训的费用/总培训费用	环境保护部门规划财务机构、宣传教育机构,财政部门
公众参与	环境信访案件数	当期环境保护等部门接到的群众环境信访案件总数	环境保护部门环境监察、信访机构
	公众对环境保护工作满意率	被调查者中持满意态度的人数/被调查者总数	环境保护部门宣传教育机构、问卷调查

五、结语

当前,我国政府环境绩效审计虽然发展迅速,但实践经验和理论研究相对滞后,主要以企业和环境项目的环保专项资金使用情况为审计内容,审计的宏观发展建设性指导作用未能充分发挥,切实可行的审计指标体系的缺失严重阻碍政府环境绩效审计工作的开展和功效的发挥。

只有用环境支持区域发展、以区域的发展促进环境改善,形成发展与环境的良性循环,才能保证区域持续健康发展以及社会和谐稳定。秉承这一理念,本文突破将企业和环境项目作为审计对象、将环保资金的合规使用作为审计内容的传统研究方向,以政府环境绩效审计指导、监督区域宏观发展为出发点,构建基于区域发展质量的政府环境绩效审计指标体系,力求增强区域发展与环境的协调性,鼓励区域追求发展质量。审计指标框架划分为环境质量指标、发展与环境相互作用指标和决策与行动指标三个具有相互因果关系的维度,体现环境在区域发展中的作用过程和结果。环境质量指标按环境要素分类,发展与环境相互作用指标按作用方向分类,决策与行动指标按被审计区域政府职责分类,选取适当指标构成完整的政府环境绩效审计指标体系。

在区域政府环境绩效审计中,构建审计指标体系只是审计工作的一部分,各级审计机关及审计人员不仅要具体区域进行具体分析以增强审计的针对性,还需要科学地设置审计指标权重,保证审计结果客观具有公信力。在已有研究的基础上,选用适当的方法对指标结构、数量进行修正,对各个具体指标赋权重值,设置审计标准,分析审计结论,将是下一步研究的主要内容。

参考文献:

- [1]中国环境与发展国际合作委员会. 中国环境保护与社会发展研究[R]. 北京:中国环境与发展国际合作委员会,2013.
- [2]奚洁人. 科学发展观百科辞典[M]. 上海:上海辞书出版社,2007.
- [3]CICA. Reporting on Environmental Performance[R]. Toronto, Canada, 1994.
- [4]ISO14031 环境绩效评估标准的框架与内容[S]. 中国 ISO14000 认证,2004.
- [5]王学龙,杨鹏飞,付惠冉,等. 基于环境价值链的企业环境绩效审计指标体系研究[J]. 南京审计学院学报,2011(3):46-50.
- [6]林松池. 企业环境绩效审计评价:基于生态文明视角[J]. 商业会计,2014(9):45-47.
- [7]姬霖,吴安平. 我国政府环境绩效审计评价指标体系构建初探[J]. 中国矿业,2012(12):44-47.
- [8]赵爱玲,李洪杰. 政府环境绩效审计评价实证研究[J]. 开发研究,2014(2):149-152.
- [9]陈思维,王会金,王晓震. 经济效益审计[M]. 北京:中国时代经济出版社,2002.
- [10]王素梅. 环境绩效审计的发展研究:基于国家治理的视角[J]. 中国行政管理,2014(11):62-65.
- [11]廖义刚,陈汉文. 国家治理与国家审计:基于国家建构理论的分析[J]. 审计研究,2012(2):9-13.
- [12]董战峰,吴琼,李红祥,等. 我国环境绩效评估制度建设的六大关键问题[J]. 环境保护与循环经济,2013(9):4-11.
- [13]刘丽敏,杨淑娥,袁振兴,等. 国际环境绩效评价标准综述[J]. 统计与决策,2007(16):150-153.
- [14]王帅,杜丽,王瑞斌,等. 国内外环境空气质量指数分析和比较[J]. 中国环境监测,2013(6):58-65.
- [15]李斌,曹万林. 经济社会发展与环境污染关系的库兹涅茨曲线分析[J]. 财经问题研究,2014(8):100-106.
- [16]李善同,刘勇. 环境与经济协调发展的经济学分析[J]. 北京工业大学学报:社会科学版,2001(3):1-6.
- [17]马志娟. 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(6):16-22.

[责任编辑:黄 燕]

A Research on Environmental Performance Audit Indicator System by Government Based on Regional Development Quality

QIN Dezhi, BU Chen

(School of Business and Tourism, Yunnan University, Kunming 650091, China)

Abstract: The environment is the foundation of human survival and development. Environmental performance audit in the relationship between coordinated development and environmental protection is of great significance. Standing on the ground of government audit to guide regional development from macro level, analyzing the influence of purposes and contents of audit on the construction of audit indicator system, this paper finds out that the audit indicator system is divided into three dimensions: environmental quality indicators, interaction between environment and development indicators and decision-making and action indicators. The three mutually driven dimensions work together to reach a sustainable development. Through breaking down each dimension respectively according to the environmental elements, direction of interaction between environment and development and governmental responsibilities step by step, a feasible environmental performance audit indicator system is built up, which plays a guiding role on improving the quality of regional development.

Key Words: regional development quality; government audit; environmental performance; audit indicator system; scientific outlook on development; national governance; transition of economic development modes; environmental auditing