

国家审计赋能“双碳”目标实现： 逻辑意蕴与作用机理

徐京平 廉海燕

一、引言

为应对气候变化带来的社会压力,世界逐渐形成限温控碳、绿色减排的共识。我国作为负责任的大国也做出表率,在第七十五届联合国大会上习近平总书记提出“2030年碳达峰、2060年碳中和”的中国目标(简称“双碳”目标)。在顶层设计上,中共中央、国务院印发《关于完整准确全面贯彻新发展理念做好碳达峰碳中和工作的意见》(简称《意见》);在行动指南上,国务院印发《2030年前碳达峰行动方案》,构建碳达峰、碳中和“1+N”政策体系,明确了我国低碳发展的“路线图”。

“双碳”目标实际上是对我国治理能力的考验,该目标的实现离不开多个主体的协同。“双碳”目标是基于环境治理要求的变化提出的,其对于低碳受托责任履行情况的监督需求与审计的功能和价值不谋而合。在审计全覆盖的背景下,如何将国家审计范围拓展到“双碳”目标落实的过程中,以及审计对于我国低碳治理有何影响?这些问题都引人深思。基于此,本文将国家审计置入低碳治理过程中,探讨其赋能“双碳”目标实现的相关逻辑、作用机理,以期补充和完善国家审计发挥低碳治理功能的理论研究,并为“双碳”目标的实现提供理论参考。

二、研究回顾

(一)国家审计的治理观

国内学者普遍认同国家审计是实现国家治理的重要抓手。戚振东、尹平将审计全覆盖放在国家治理框架下,提出国家审计要在组织范式、业务类型、审计理念等方面与国家治理目标相契合。吴秋生、黄贤环基于国家善治的要素分析,将国家审计作为善治的重要主体。张军等梳理了国家审计功能与国家治理能力的协同逻辑,参考国外实践为我国国家审计功能发挥构建路径。王善平、谭雪运用代理理论,从预防、揭示和抵御的角度提出国家审计参与地方治理的主要机制。实证研究也证实了国家审计对国家治理能力的提升作用。上官泽明、吴秋生从国内、国际两个视野分别构建评价指数,对国家审计治理能力进行评价与比较,衡量审计在国家治理

中的保障作用。靳思昌运用灰色综合评价法进行实证,发现目前国家审计功能绩效不断提升,证实了行政型审计体制适合国家治理需要。

(二)“双碳”目标的实践观

很多学者将“双碳”目标与经济社会转型的现实需要相联系。罗良文、马艳芹认为在“双碳”目标下,环境多元共治是实现减污降碳的现实要求,并从多方面探讨了协同治理的路径。徐政等梳理了碳达峰、碳中和的历史动因与实施背景,认为“双碳”目标与双循环战略的互融互通是实现高质量发展的重要支点。还有学者从碳排放、碳市场的角度探讨“双碳”目标的实现方式,如:张叶东从碳中和的金融逻辑入手,分析了碳金融市场的现状及困境,从市场、法律等方面提出了缓解对策;陈诗一、祁毓在分析政府、企业之间多层代理关系的基础上,从技术、制度、体制三方面协同的视角为“双碳”目标的实现提供支撑。

(三)碳审计的内容观

审计与低碳治理之间的联系得到广泛关注,碳审计的范畴方面存在较多的论点。郝玉贵等根据碳治理层次划分审计内容,认为政府层次关注碳税、碳配额审计,市场层次关注碳交易、碳价和碳中和审计,企业层次关注碳核算和碳披露审计。杨博文则认为,碳审计限于对碳足迹的鉴证,通过度量企业碳排放量来衡量资源利用率。庄尚文等在分析碳审计现状的基础上,提出聚焦碳排放相关政策效果、碳排放专项资金,延伸企业碳项目审计。郑石桥根据碳审计主题形成的业务,将碳审计分为碳财务审计、碳绩效审计、碳合规审计、碳制度审计和碳综合审计。研究视角不同,所得到的碳审计内容也会有所差异,但总体来看,碳审计应包括对政府制度、碳财税资金及碳市场交易项目的审计。

梳理相关文献可知,学者对于国家审计和“双碳”目标的研究较多,但是审计的治理观主要集中在其政治功能上,未细化到环境功能;与低碳审计相关的研究主要集中在碳审计具体内容上,对于国家审计为何分化出与碳相关的内容、国家审计如何作用于“双碳”目标的讨论

较少。因此,本文从国家审计与“双碳”目标的联系入手,通过梳理国家审计赋能“双碳”目标实现的逻辑意蕴与作用机理,丰富国家审计发挥低碳治理功能的相关理论。

三、国家审计赋能“双碳”目标实现的逻辑意蕴

“双碳”目标是我国在经济社会转型的时代背景下提出的战略部署,国家审计作为国家治理的重要工具,可以对低碳治理的进程进行监督、评价及建议,这是国家审计赋能“双碳”目标的基础。国家审计赋能“双碳”目标有其内在逻辑:首先,由于巨大的环境压力影响了社会状态,政府制定了相应政策和制度,为了及时评估政策的效果,需要引入国家审计;其次,在低碳治理过程中,国家审计可以通过监督和评价来优化低碳治理体系;再次,“双碳”目标的实现不是一蹴而就的,而是会面临很多风险,在对潜在风险进行识别和规避时需要发挥国家审计的“免疫系统”功能;最后,低碳治理责任主体多元,需要通过第三方监督各主体的低碳责任履行情况,国家审计以“独立性”著称,契合了“双碳”目标实现过程的现实需要。

(一)逻辑起点:政府对环境变化的治理反应

在人类发展进程中,大量二氧化碳排放、能源损耗等造成了环境恶化,对社会可持续发展形成了挑战,为了应对环境变化,低碳减排措施出台。这个“环境压力—社会变化—政府反应”的过程可以借助拉波特和弗兰德提出的PSR模型呈现。PSR模型反映出人类活动与环境治理相互作用的动态过程,在该模型中,P代表人类活动对环境带来的压力(Pressure),S代表此压力带来的环境状况(State)的改变,由于S对正常社会秩序带来影响,政府通过环境政策及治理措施对环境问题做出反应R(Response)。

基于PSR模型这样一个因果传导的分析思路,可以梳理出我国“双碳”目标提出的情境。在我国碳排放压力大、发展缺乏可持续性的压力(P)下,社会状态(S)发生着变化,一方面污染气体威胁人类健康,另一方面舆论压力和政府部门监管滞后,容易带来社会矛盾和责任主体的推诿。为了缓解现有的负面状况,进而减轻碳排放压力,政府响应(R)积极启动,提出了“双碳”的低碳治理目标和相应低碳政策,2021年10月,《意见》出台,进一步明确了贯穿碳达峰、碳中和全程的路线和蓝图。

在PSR模型中,压力、状况、反应三者的作用并不是单向的,它们之间还具有相互作用的关系。若国家政策(R)的作用得到发挥,将会对应地使环境状态(S)得到改善,进而对压力(P)产生正向作用;相反,政策落实不到

位,也就是R并不符合环境治理的需要,那么S的状态得不到优化,P的外部性就会更强。“双碳”目标的实现涉及低碳治理的多个方面,社会状态的变化使得治理层面的信息产生新变动,对于缓解环境层面的压力、实现我国经济高质量发展意义重大。在低碳治理过程中,由于需要及时评估状态(S)的效果和反应(R)中主体责任的履行情况,需要引入国家治理的一个重要抓手——国家审计。审计可以自上而下地从监督各级政府环境治理责任履行情况到聚焦碳市场交易主体,追踪碳交易管理和碳排放活动,以审计报告和审计结果公告的形式向政府和社会反馈环境治理的效果及存在的问题,从而为“双碳”目标的实现赋能。

(二)价值耦合:优化国家低碳治理体系

“双碳”目标的实现要经历一种动态性、复杂性及系统性的低碳治理过程,其深受区域内特有的政策、经济现状的影响。从公共管理的视角看,构建低碳治理体系的过程要以国家法律为保障,以政府、市场、公众协同为基础处理低碳治理事务。在这个意义上,低碳治理体系不应被看作是多重政策驱动下的产物,而应是涵盖价值理念、基础制度、监管机制三个层面的多维制度系统。国家审计因其具有完备的程序和指南,可以作为政府部门的一部分参与到低碳治理体系的优化中。

在价值理念层面,低碳治理体系的指导思想是可持续发展理念,要求统筹低碳治理与社会发展的关系,因而需要向地方政府和社会传递可持续发展理念,使各主体有意识地进行低碳的行为选择。国家审计通过对碳排放行为的监督和鉴证,对牺牲生态牟取利益的行为进行揭示和案件移送,通过信息传递机制彰显低碳治理的重要性和效果性,督促社会树立低碳发展的价值理念。在基础制度层面,我国低碳治理相关的基础制度正在不断完善和更新,除了需要遵守政治制度,低碳治理还需要关注产权制度和碳市场规则,在制度框架内协调不同利益相关方的责任。国家审计通过对相关主体低碳政策落实情况的评价,发现低碳制度中存在的问题,为协调责任划分提供建议,使低碳治理体系更加规范和科学。在监管机制层面,低碳治理在实践中多依靠政策工具(环境税、能源转型补贴等)发挥效果,因而配套相应的监测、评估、奖惩措施,国家审计采取对监管的再监督方式,考核相关部门的监管效果以及专项资金的使用效率,促进政策效果充分发挥。综上,国家审计既能促进治理主体与社会系统之间的互动,优化低碳治理体系,也能提升碳排放责任主体的减排意识,从而更好地实现

多主体协同治理的价值目标,赋能“双碳”目标实现。

(三)功能导向:构建碳市场免疫系统

“双碳”目标的提出无疑会使经济社会面临转型问题,原有经济高速增长模式、单一的融资方式均会产生变革。变革过程中不确定性因素较多,对企业和交易者而言风险较大。碳市场除了普遍存在的碳排放权交易,“绿色金融”也方兴未艾。市场经济下的碳金融形势可谓瞬息万变,而相较于金融市场形势而言,碳金融体系表现出明显的滞后性。实践中碳金融体系是以碳配额这种需要核定的商品为基础而建立起来的,由于目前碳金融商品和交易机构的形式和数量较少,碳金融体系内部结构较为单调,风险防控体系较薄弱,短时间内无法适应市场的发展。碳金融市场规则的健全程度会影响碳金融体系,一旦规则体系的设计存在不完善不合理之处,碳金融体系将无法正常运行,进而导致市场上相关正常交易和融资行为发生停滞或者错乱,形成碳市场风险。由于风险对碳市场的影响较大,亟需外部监管方介入,发挥风险提示作用,调节“看不见的手”。

国家审计具有“免疫系统”功能,主要遵循以风险为导向的审计模式,对风险点进行预防、揭示和抵御。在“双碳”目标下,国家审计可以通过专项审计识别不同类型的风险。通过碳市场政策落实审计,识别政府管理风险、制度风险和环境风险;通过碳排放权交易审计,识别碳交易市场配额风险、企业经营风险;通过碳金融审计,识别经济风险和融资风险。根据对风险的评估结果确定审计范围和审计事项,制定具体的审计方案。此外,在对资源环境、交易市场、财税资金等进行审计的过程中,通过对被审计单位的相关事项进行识别、评估,及时预警,发挥预防功能;通过揭露低碳政策在实施过程中存在的问题以及违法违规行为,发挥揭示功能;通过审计建议,促进政策的落实、碳排放监管部门履职能力的加强、专项财政资金的有效利用,完善碳市场管理体系,提高碳减排管理能力,发挥抵御功能。上述三种功能相互促进,贯穿于低碳市场治理的各个阶段,发挥国家审计的“免疫”作用,在功能上为“双碳”目标的实现赋能。

(四)现实考量:监督低碳受托责任履行

在“双碳”目标下,公众是低碳责任的委托人,政府是低碳责任的代理者,此时政府和公众之间形成一种低碳委托代理关系。由于公众不直接参与低碳活动,会存在信息不对称的情况,这为碳排放责任者、碳排放监管者偏离委托人的期望提供了条件。基于对公众负责的需要,应委托独立的第三方对相关主体的责任履行情况

进行披露和评价,而审计部门由于同时受上级业务部门和本级政府部门领导,独立性较高,在监督责任履行情况方面更具有效率效果。

在委托代理关系下,负有环境责任的相关方不仅包括碳排放责任者,还包括低碳行为监管者。

就碳排放责任者而言,其所承担的责任多与其在市场活动中所扮演的角色相关。理论界总结了三种基础视角:“生产者责任”视角、“消费者责任”视角和“收入者责任”视角。三者处于同一供应链中,由收入者将生产要素提供给生产者,生产者再将产品服务提供给消费者,碳排放责任顺着供应链向收入者、生产者和消费者传递。在“生产者责任”视角中,排放者即负责者,污染者即付费者,区域内的碳排放责任由产生碳排放的单位承担。在“消费者责任”视角中,消费需求使含碳产品持续产出,因而消费者在得到效用满足后,应对碳排放负主要责任。在“收入者责任”视角中,在生产端提供生产要素的收入者虽然没有直接产生碳排放,但获得了利润、租金等要素收入,是直接获益者,因而应当承担责任。因此,国家审计机关在接受委托后,可沿着供应链对碳排放责任主体进行监督,对责任落实不到位的单位和个人提出改进建议。

就低碳行为监管者而言,负有直接责任的是本级政府碳排放主管部门,其负责对政府内部机构、直属碳排放重点单位、碳排放权交易平台的低碳减排政策落实情况进行监管。如果上级政府或者上级碳排放主管部门想问责本级碳排放主管部门的责任履行情况,通常可委托本级或者上级审计机关通过环境审计或者绩效审计对其进行评价。此外,地方的党政领导毫无疑问是第一责任人,上级政府要想对“双碳”目标推进的情况进行考核,可以通过自然资源资产离任审计的方式构建综合的考核与评价机制,对党政领导干部在低碳减排方面的履职效率、效果进行衡量。

四、国家审计赋能“双碳”目标实现的作用机理

为了有效发挥国家审计在低碳进程中的治理功能,必须明确国家审计赋能“双碳”目标的作用机制和相应机理。国家审计赋能“双碳”目标实现与落实审计全覆盖有直接联系。《国务院关于加强审计工作的意见》提出,审计要对国有资源和领导干部经济责任履行情况等实行审计全覆盖。这就要求国家审计在服务低碳治理时从两个维度进行监督:在政府内部,监督范围包括国家低碳治理环境、低碳治理主体、相关部门的监管活动以及领导干部经济责任履行情况等;在政府外部,则应

对政策落实、公共资金使用、治理服务等满足国家治理需要的程度进行审查和评价。在“双碳”目标背景下,国家审计将信息反馈机制、预警机制、环境治理机制贯穿于不同的审计过程中,多维度联合赋能“双碳”目标。

(一)国家审计赋能“双碳”目标的作用机制

1. 信息反馈机制。治理理论认为,决策、执行、实施、监督及反馈五个环节共同构成了治理机制,为了确认监督的合规性、实施的效果性、执行的效率性以及决策的正确性,需要一个可靠的反馈系统及时提供相应信息。国家审计由于具备鉴证、监督和评价功能,成为国家治理体系中内生的反馈系统,不仅能反馈阶段性治理结果,而且能传递从决策到监督整个过程的治理信息。

国家审计的信息反馈机制有两种形式:一是以结果反馈为主,以状态反馈为补充。在低碳治理中,低碳责任落实主体的财务报表信息、相关政策落实结果等信息属于结果信息,自然资源资产经济责任履行情况、减排政策执行进程等信息属于状态信息。国家审计在考核结果信息的基础上,将状态信息作为支撑,全面反馈治理效果和政策落实状态。二是以直接反馈为基本形式,以审计移送为特别形式。审计机关通过发布审计结果公告,让公众直接参与到责任落实和整改的监督中,但由于审计权限的局限,在遇到相关重大事项时需依法办理移送,将违纪违法线索移交给司法部门或者其他监管单位继续调查和处置。在实现国家低碳治理的内在要求下,将审计移送与直接反馈相结合,保障了审计结果的充分利用。

2. 预警机制。预警机制要求审计机关及时、准确地捕捉经济社会低碳转型中可能发生问题的前兆,在苗头阶段遏制风险。预警机制与审计的方式密切相关。有三种常见的方式可以发挥审计预警作用:跟踪审计、持续审计及专项审计。

跟踪审计是过程性的审计,需要对相关事项运行的全过程进行追踪,把握重点、分清阶段地实施持续性审计。“双碳”目标下的跟踪审计重点关注碳减排政策、重大低碳治理项目。跟踪审计与非跟踪审计相比,更具备时效性,能及时发现问题并发出预警,将高效审计落到实处。持续审计是利用大数据实时捕捉信息变动,这种审计过程具有连续性且程序自动化,能够通过线上动态跟踪获取有效的审计信息,及时发现信息篡改、交易程序不合规、资金往来异常等情况,识别低碳治理过程中的机会主义行为,发挥预警作用。专项审计是国家审计工作中的常见方式,根据所需调查问题的专业性和特殊性,抽派不同部门的审计人员组成专项审计组,以便开

展跨行业的取证和监督,及时判断项目存在的风险及对相关领域的影响,尽可能通过预警缩小风险波及范围。

3. 环境治理机制。环境治理机制包括环境责任主体内部治理机制和外部治理机制,两者协同发挥监管作用。环境责任者的内部治理机制发挥作用,将环境问题抑制到剩余水平,这是首道防线;在此基础上,外部治理机制发挥作用,将环境问题控制在可容忍水平下,这是第二道防线。为了保证内外两道治理机制持续发挥作用,必须由第三方对这两类机制进行评估和检查,以及及时发现其缺陷并进行整改。

国家审计在纳入环境治理机制后通过保障碳排放权交易市场各运行环节的真实合规,降低各类交易风险,监督“双碳”目标的实现情况并评价碳减排产生的环境绩效和经济绩效。国家审计作用于内外部治理机制,对内部治理责任的履行情况进行追踪,对环境监管部门已经监管的碳排放问题进行再监管。这个环节问责的内容是碳市场业务行为、碳交易财务行为、碳排放统计信息报告、碳资金使用信息报告,主要关注碳排放行为的合规性、碳资金运用行为的合规性、碳市场信息的真实性,对内部治理机制和其他外部监管机制进行评估,使环境治理机制更有效。

(二)低碳财税资金审计:预防低碳资金滥用

在市场经济中,由于信息存在不对称性,交易者不能直接知晓企业生产方式是否“清洁”,只能通过政策信号、报表披露等信息来判断企业生产行为。企业生产方式的选择其实是成本与收益的相机抉择,受财税政策的影响较大。为了推动地方政府激励当地企业生产方式向低碳生产转型,中央政府一方面将环境目标提高,另一方面设计相应落地政策,如推广绿色信贷、加大环保补贴力度、征收环境税等。在政策推行过程中,中央政府对地方政府牺牲的机会成本进行一定的专项资金补偿。为确保低碳专项资金的应用效率,审计机关通过将审计范围拓展到对低碳财税资金的审查,从企业、政府两个层面为“双碳”目标的实现赋能。

在企业层面,对财务收支进行合规性审计,关注生产企业内部资金使用制度是否健全、有无挤占挪用低碳专项资金和偷逃拖欠环境税的情况,追踪企业低碳资金在污染防治设施等项目建设中的投入是否符合原定计划,并评估资金使用效率,有效预防企业财税资金滥用。在政府层面,对各级政府分配、管理和使用财政资金的情况给予关注,将绩效审计与低碳财税资金审计结合,通过计算资金投入和收益比,评价财税资金的使用是否符合预期的治理目标、项目建设是否取得了稳定的

效果等。通过低碳财税资金审计,预防低碳资金滥用,督促企业和政府部门将资金投入低碳项目建设和基础设施改造中,同时健全长效整改机制,淘汰落后设备、化解过剩产能,促使企业向清洁生产方向发展。

(三)低碳政策落实跟踪审计:揭示低碳政策落实情况

“双碳”目标作为中央重要的政策部署,需要各地出台并落实与之相关的具体政策。政策落实跟踪审计是实现国家治理功能的有效路径,其审计监督的核心是公共政策,特别是对经济社会有全局性和关键性影响的“重大政策”。政策落实跟踪审计之所以是审计发挥治理功能的组成部分,是因为其具有三个“准确”——准确揭示问题、准确评价政策、准确提出改进建议,能在总体上研判政策的科学性和效果性,并通过整改、公告等制度进行问责。

低碳政策落实跟踪审计是对低碳政策制定和执行情况的一种监督和反馈机制。有效的国家审计监督应该贯穿于政策制定和实施的全过程中,通过对低碳减排政策制定是否具备科学性、可行性及执行是否有效率、有效果等方面进行独立、客观和公正的监督与评价,确保公共受托低碳责任全面有效履行、“双碳”目标如期实现。政策落实跟踪审计能够对低碳政策发挥监督治理效应,其作用路径为:通过事前分析和判断与低碳政策制定有关的信息,在政策全面铺开前论证其合理性,及时发现政策及其配套措施的政策偏差;通过事中对低碳政策贯彻落实过程进行跟踪监控,揭示各种背离政策原则的违法违规行为,以防止小问题向全局范围扩大,不断增强政府应对低碳治理风险的能力,揭示阻碍低碳政策有效执行的更深层次的体制、机制缺陷,为制度的优化提供建议;通过事后对低碳政策执行情况进行评价,发挥建设性功能,为政府提高低碳资源配置效率提出相应的建议,从而提高低碳政策落实的稳定性与可持续性。

(四)碳市场审计:抵御碳交易市场风险

低碳活动主要依托于碳市场。“双碳”目标的实现是一个长期的过程,技术、能源、产业、市场结构的高质量转型势必对地方政府和企业造成一定冲击。“双碳”目标背景下由于扶持低碳产品发展需要增支,地方财政收支会产生不平衡,进而影响区域内的企业和金融机构,触发投融资风险及其他金融风险。在“双碳”目标下,资源型和高污染型企业的融资形势更加严峻,加之资产规模较大,一旦融资环境发生变化,很可能给企业带来流动

性危机和信用风险,而风险的发生会导致企业融资更加困难,生产和交易环节受到波及,进一步影响区域金融系统的稳定性。因而,监管部门需要对风险进行提前研判和抵御。

碳市场中风险会沿着交易链传导,对低碳活动和低碳信息进行认证及评价是国家审计抵御碳市场风险的有效途径。碳市场审计主要是对财务和非财务信息进行审查和评价,向外传递碳排放信息披露是否真实、内部制度是否完善等方面的信号,为助力落实低碳经济模式提供背书,同时对碳交易市场交易报告进行披露,保证市场交易的合法性,减少市场风险。在执行审计的过程中,通过将相关单位已经实现的低碳行为与预期目标进行对比,审查相关材料和低碳成果的真实性,明确低碳产品标准和类型等信息,以督促碳市场交易主体规范自身行为,减少信息虚报风险。依法对低碳活动的实施细则进行审计,了解具体项目的合理性和可行性,从总体上审查低碳活动可能产生的影响,及时反馈发现的风险点,并要求责任方按时整改,进而发挥审计抵御碳交易市场风险的作用,更好地推动“双碳”目标的实现。

五、结语

审计因其具有鉴证、评价和监督的功能,可以作为环境治理的重要抓手,对于推进低碳经济和实现“双碳”目标具有重要意义。本文从国家审计与低碳治理的关系入手,发现二者之间的价值目标契合,同时国家审计的功能正好符合“双碳”目标实现过程的现实需要,因而国家审计赋能“双碳”目标实现有其严密的逻辑。国家审计通过信息反馈机制、预警机制和环境治理机制发挥作用,通过预防低碳财税资金滥用、揭示低碳政策落实情况、抵御碳交易市场风险来赋能“双碳”目标的实现。国家审计内容中分化出对碳的审计并不是偶然,而是审计全覆盖下的必然选择。只有将审计与“双碳”目标的作用机理结合起来,才能有的放矢,使国家审计真正赋能“双碳”目标的实现。

基金项目:陕西省哲学社会科学重大理论与现实问题研究项目“审计监督防范和化解重大金融风险研究”(项目编号:2022HZ0049);西安市社会科学规划基金项目“国家审计赋能西安‘双碳’目标实现的作用机理及推进路径研究”(项目编号:22JX183);西安市科技计划项目“西安金融突发事件的应急管理与风险治理研究”(项目编号:21RKYJ0022)。

作者单位:西北政法大学管理学院

原载《财会月刊》(武汉),2022.15.89~94