

我国自然资源审计的理论框架与实践路径

——基于五大发展新理念的思考

唐勇军¹,赵梦雪¹,王秀丽²

(1. 河海大学 商学院,江苏 南京 211100;2. 山东农业大学 经济管理学院,山东 泰安 271000)

[摘要]自然资源审计是自然资源资产负债表编制工作的应用和延伸,自然资源审计框架的探讨对于自然资源审计技术的形成、指导我国自然资源的可持续发展 and 应用并落实自然资源审计制度具有重要意义。为明确自然资源审计对象和内容,构建了企业、政府、CPA“三位一体”的自然资源审计理论框架,并提出以五大发展新理念为指导的自然资源审计实践路径:树立协调理念,发挥企业、政府、CPA 协同效应,调整自然资源和生态监管部门职责;树立创新理念,探索自然资源审计新方法;树立绿色理念,开展自然资源离任审计、跟踪审计和合作审计;树立开放理念,引入现代风险导向观;树立共享理念,编制自然资源资产负债表,建立自然资源信息系统。

[关键词]发展新理念;自然资源审计;自然资源资产管理体制改革;十九大报告;生态环境监管;环境审计;政府审计

[中图分类号]F239 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2018)02-0016-09

一、引言

近年来,我国的经济的发展进入了新常态,改革步入了深水区,社会各界对我国自然资源管理领域的认识也正在逐步深入。中共十八大以来,我国的自然资源资产管理体制进入全面深化改革阶段。十八届三中全会提出要“健全国家自然资源资产管理体制,统一行使全民所有自然资源资产所有者职责”,对中国自然资源资产管理体制改革提出了新要求。发展理念是发展行动的先导,为应对我国经济社会发展遇到的各种新情况、新问题,中国共产党在十八届五中全会上通过了《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》,并首次系统地提出了“创新、协调、绿色、开放、共享”五大发展新理念。这五大发展新理念是对中国特色社会主义建设实践的深刻总结,是我国社会未来发展的科学理论指导和重要战略方针,不仅为当前我国的经济、政治领域指明了发展方向,而且对我国的自然资源审计也发挥着重要的指引作用。之后,习近平总书记在党的十九大报告中指出:“坚持新发展理念。发展是解决我国一切问题的基础和关键,发展必须是科学发展,必须坚定不移贯彻创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念。”党的十九大报告还提出“改革生态环境监管体制”,要“加强对生态文明建设的总体设计和组织领导,设立国有自然资源资产管理和自然生态监管机构,完善生态环境管理制度,统一行使全民所有自然资源资产所有者职责,统一行使所有国土空间用途管制

[收稿日期]2017-09-14

[基金项目]国家社会科学基金一般项目(15BGL054);国家社会科学基金重点项目(14AGL011);国家“十二五”科技支撑计划项目(2015BAB07B01);河海大学中央高校基本科研业务费项目(2015B08414)

[作者简介]唐勇军(1976—),男,湖南永州人,河海大学商学院副教授,博士,主要研究方向为环境与资源会计、管理会计理论和方法;赵梦雪(1993—),女,山东寿光人,河海大学商学院硕士生,主要研究方向为环境与资源会计;王秀丽(1992—),女,山东寿光人,山东农业大学经济管理学院硕士生,主要研究方向为农业经济理论与政策。

和生态保护修复职责,统一行使监管城乡各类污染排放和行政执法职责。构建国土空间开发保护制度,完善主体功能区配套政策,建立以国家公园为主体的自然保护地体系”。在经济新常态下,虽然我国的生态文明体制改革措施正在稳步推进,但是我国依然不可避免地面临着资源供应紧张、环境污染加剧、生态问题恶化的残酷现实,同样的,自然资源审计行业的发展也正在遭遇诸多的新情况、新问题,例如开展我国自然资源审计的主体不明确,针对自然资源的审计活动缺少创新性的审计方法,有关自然资源审计过程中的重要信息难以获取,等等。由此可见,逐步健全国家自然资源资产管理体制,并加强对生态环境的有效监督已经成为当今社会必不可少的一项环节。具体而言,要以党的十九大精神为指引,统筹推进“三位一体”的自然资源审计总体布局,并在创新、协调、绿色、开放、共享五大发展新理念的引领下,逐步推进我国自然资源审计的实践工作。

二、文献综述

目前,学术界的诸多学者们已经对资源环境审计方面的内容展开了大量的研究,主要可以分为以下三个方面:

一是针对资源环境审计有关概念的界定展开研究。例如,商思争等对环境审计、资源环境审计、自然资源资产审计、自然资源资产离任审计等概念的演化规律等提出了独到的见解^[1]。

二是从微观层面上针对资源环境的具体审计对象、审计方法、审计环境等内容展开研究。李运亮在客观分析了现行资源环境审计对象的基础上,提出与国家治理和科学发展相适应的审计对象确定方式^[2]。资源环境审计体系决定着资源环境审计实践能否成功,是资源环境审计理论的重要内容,胥晓凤认为要促进资源环境审计体系的构建,就先探究资源环境审计对象、审计目标、审计证据等要素对于审计方法的影响^[3]。对环境审计制度选择的影响因素进行分析时,黄溶冰将环境审计作为一种独立的审计类型,主张要分别从经济发展水平、环境保护的投资和社会信息化程度三个角度入手进行深入的实证调查^[4]。对资源环境审计环境的要素结构与理论定位进行审视时,刘长翠等从理论研究和实践两方面全方位论述了资源环境审计环境的影响,提出通过转变经济增长方式、转变经济核算体系、改革审计模式、改革对地方政府和企业负责人的考核机制以及建立健全资源环境审计的制度体系五个方面,对资源环境审计的环境进行进一步的优化^[5]。

三是从宏观层面上,基于我国生态文明建设的视角展开研究。随着党的十八大报告明确提出要加快建立生态文明制度建设的目标,资源环境保护已经逐渐演变为中国特色社会主义事业“五位一体”的重要战略布局之一。冉春芳从生态文明制度建设的视角深入探讨了在环境治理机制下的环境审计模式的选择、环境审计的构建及其实施条件等内容^[6]。王素梅基于国家治理的视角指出环境绩效审计在我国的发展应响应治理需求,并提出了可行性的政策建议^[7]。刘西友等主张国家审计应当在总结已有环境审计实践的基础上,吸取多年来工作中的经验,厘清审计思路,并在促进生态文明建设的同时,促进国家审计的自我完善^[8]。薛芬等人以创新驱动发展为导向,并结合试点审计工作的经验,为自然资源资产离任审计的发展提供战略性的审计框架导向和可供操作的对策建议^[9]。

综上所述,虽然国内的学者们已经对我国资源环境审计的现状、内容等开展了各种各样的研究工作,但仅局限于资源审计的绩效方面,具体针对我国自然资源审计的对象、内容、方法以及自然资源资产的管理体制、所有权等方面的研究并没有形成一个统一的观点,学者们的理论成果并不够系统深入,至今也无法形成学术界一致认可的系统化的结论。此外,学者们提出的资源审计的内容也很少结合中共十八届五中全会提出的五大发展新理念。尤其是在十九大提出了设立国有自然资源资产管理和自然生态监管机构的背景下,我国自然资源审计工作所面临的困境更迫切地需要各大审计主体根据协调、创新、绿色、开放、共享五大发展新理念的内在要求,从理念认识、权责分配、实践路径等方面积极稳步推进我国自然资源资产管理体制改革。本文的研究目的主要在于明确地提出我国自然资源

审计的对象和内容,并指出在“十三五”规划期间,自然资源审计要适应国民经济和社会的发展,必须牢固树立这五大发展新理念。具体而言,要树立协调理念,正确处理企业、政府、CPA 三大审计主体之间的关系,并联合各大审计主体发挥协同效应;树立创新理念,提升创新水平,促进自然资源审计工作全方位开展;树立绿色理念,与生态文明建设相关联,开展自然资源离任审计、跟踪审计;树立开放理念,主动引进现代风险导向观念,推进审计国际化;树立共享理念,通过“互联网+”的模式建立信息系统,驱动自然资源审计共享发展。这五大发展理念不可或缺,只有统一的贯彻落实,才能揭露资源浪费的现象,有效地摆脱经济增长中自然资源问题的束缚。

三、构建自然资源审计理论框架:协调“三位一体”

自然资源审计是由我国的审计机关、内审机构和注册会计师(CPA)分别采取专门的审计程序与方法,对国内开采、使用、管理自然资源等活动的真实性、合法性和效益性进行的监督、评价和鉴证。自然资源审计的最终目标是加强对我国自然资源的管理,保障国家自然资源安全,使国内自然资源建设项目符合生态文明和可持续发展的要求。我国的审计系统包含着企业、政府和 CPA 三大审计主体。其中,企业内部审计是基础,政府审计是关键,CPA 审计是完善,三大审计间既有共性,又相对独立,任何一种审计都无法被完全取代。因此,在我国自然资源审计实践中,要充分发挥三大审计主体的协同优势和联动效应,积极构建由政府主导、CPA 和企业辅助的多元化工作模式,树立协调理念,构建“三位一体”的理论框架,提升自然资源审计的效果。

(一) 企业、政府、CPA 开展自然资源审计的重点环节

1. 国有企业开展内部审计,重视自然资源耗费管理

并非所有的自然资源都可以被审计,本文论述的参与审计的自然资源主要是指具备稀缺性特征、产权主体明确、能够产生经济价值并确保权益实现的资产。从自然资源的主体性质角度划分,它包括公有自然资源资产、私有自然资源资产、混合所有自然资源资产以及无主的自然资源资产。随着社会的不断发展,自然资源的共有和私有现象会一直存在,但目前法律上还无法界定清楚,而无主的自然资源被视为一种不合理的存在,在未来将会被消除。在我国,政府代表国家对所属辖区内的自然资源行使所有权,而针对自然资源的具体开发与管理一般是政府委托具有相应资质的企业进行的。依据我国国情,公有制的主体地位使得国有企业拥有掌控自然资源的绝对优势,本文“三位一体”框架中所提及的企业自然资源审计指的就是属地掌控自然资源的国有企业开展的单位内部审计活动。国家授权国有企业对自然资源进行开发和利用,国有企业是自然资源委托代理的中间环节,肩负着对自然资源的开采、利用及可持续发展情况进行自我监督和评价的责任。

国有企业为维护正常的生产经营不断开采自然资源,在带来一定经济和社会效益的同时,也存在潜在的危险,出于此原因,国有企业就应建立专门的内审机构对所拥有的自然资源进行内部审计,使得管理层可以根据企业内部管理要求调整计划,改善企业的环境绩效,切实地履行自然资源义务^[10]。具体而言:一是审查企业内部自然资源建设资金的管理和使用情况,重点审计自然资源的有关会计核算是否真实、准确、完整,检举企业内部潜在的资金随意占用、滥用等问题;关注是否有遗漏、隐瞒、虚报、谎报有价值的自然资源的现象,或企业高层领导人是否存在隐匿部分自然资源并私自出售等行为。二是审查企业内部自然资源开采建设项目的运营情况及经济效果,核查企业这些建设工程项目是否严格执行了自然资源开采方面的法律法规,企业在自然资源的开发利用工作中是否存在资源浪费、滥采滥伐、生态毁坏等问题。三是审查企业的发展策略是否符合我国国民经济发展规划的要求,企业高层领导人员在管理中是否存在监督不力、事故责任处置不当的情况,是否可以在不破坏生态环境的前提下以最少的自然资源消耗实现最大的企业效益;在关注企业各方效益产出的同时,要重点审查企业是否存在需要大量投入自然资源的“高开采、高耗能、高污染”的产品;企业是否将与自

然资源相关的内容纳入到企业的社会责任报告当中。

2. 政府应开展自然资源审计,建立生态责任追究制

我国地域宽广,自然资源的种类复杂多样,现阶段,国家不断要求各级审计机关逐步扩大自然资源审计范围。同时,党的十九大报告中明确提出要设立国有自然资源资产管理和自然生态监管机构,统一行使全民所有自然资源资产所有者职责。这意味着,国土空间管制和生态保护将统一管理,形成自然资源和生态保护的“国资委”。这便要求审计机关要依法独立履行审计监督职责,切实深化国有企业和国有资本审计监督,健全完善相关审计制度,国企、国资走到哪里,审计监督就要跟进到哪里,做到应审尽审、有审必严。为此,政府机关在对各类国有自然资源审计时主要关注:一是与自然资源有关的重点领域和关键环节,如政府对自然资源的开发利用和保护情况,政府对自然资源管理的有效性等;审查各地方政府贯彻实施自然资源相关政策和规章制度情况,包括检查各项自然资源法规制定的合理性、合法性,是否契合所属地方政府提出的社会经济发展规划指标要求,是否按照国家建设生态文明的原则对各类自然资源进行开发;审查政府自然资源使用权的出让和相关审批制度等是否健全,程序是否完善,有无违规操作现象;审计自然资源的开采监管机制是否有效,国有自然资源的内在保护机制是否存在缺陷,地方政府及自然资源管理部门有无执法不严、执行不到位的行为;审计与自然资源资产相关的大额资金是否履行了严格的审批程序,资金的用途和范围是否真实可靠,政府人员有无私下贪污、挪用专款的现象等。二是积极开展政府领导人的自然资源环境责任审计,建立生态环境损害终身追究制。各级政府和自然资源管理部门在绩效考核中应始终关注政策执行是否符合生态保护政策的要求,由上级部门制定的约束指标是否能高效完成,开展的环境治理项目是否形成了应有的效益;关注干部在任职期间出台的各项经济政策及本人取得的优秀政绩是否是以牺牲生态环境为代价,终身追究领导干部应承担的生态环境责任^[11-12]。政府对自然资源的受托责任不仅只是经济责任,还有更广泛的生态责任,开展对政府领导人的自然资源审计,目的是提高政府主要负责人对自然资源的重视程度,防止发生某些政府干部为片面追求短期经济利益增长而无节制开采自然资源、毁坏生态环境的情况。

3. 弥补政府和企业审计不足,协同 CPA 开展自然资源联合审计

在我国,由于政府和企业内审机构的独立性不够好,其提供的鉴证信息存在一定局限性,因此在自然资源审计中引入 CPA 审计就很关键。一方面,在实际审计过程中,CPA 审计可以与企业内部审计结合开展,重点审查企业内部相关自然资源资产会计信息的真实性、完整性,考察企业是否厘清了自然资源的权属、数量、价值等信息;审查企业设置的自然资源内控制度是否合理健全、对审计风险的评估是否完善、内部审计制度和监督机构是否有效;审查企业对自然资源的开发和使用是否合规,是否有滥用职权、徇私舞弊、损害国家权益等行为;在效益性上,审查企业是否对自然资源开发使用制定了完善的评价指标体系及在资源开发使用过程中对生态环境产生的影响,尤其是对矿产、石油等重要自然资源的开发及从事水、电等重要基础设施领域的国有企业,注册会计师可以采用全生命周期法,对自然资源的取得、加工、生产、销售及回收利用等进行全方位的评价,充分评估被审计单位在自然资源的内部控制及管理等方面存在的缺陷与不足,以达到审计工作应有的效果。另一方面,由于政府审计机关存在人力资源、机构设置等的局限,因此在对自然资源审计时可以考虑委托 CPA 进行审计。CPA 辅助政府机关开展自然资源审计工作,要着重检查自然资源政策的遵守和执行情况;审查财政专项资金,即自然资源资金的预算管理和具体实施情况,如自然资源项目资金在拨付、投资计划、完成等层面的使用现状;对于当地在自然资源资产的开发利用过程中出现的各种影响因素,及时纳入审计评价过程中,以形成对社会效益、环境效益的审计。

(二) 协调“三位一体”,调整自然资源和生态监管部门职责

不同的自然资源审计对象,应由合适的审计主体进行审计。就现状看,三大审计主体各有特色,

分别在自然资源审计中扮演不同角色,同时又彼此关联,互相协调发展。首先,在任务繁重、资源有限的情形下,政府审计的力量应集中于国家大型的自然资源建设项目上,此时有必要通过招标等方式将部分自然资源审计业务委托给 CPA 审计,并由政府机关缴纳审计费用,或允许企业内审机构从外部聘请高素质的审计专家参与自然资源审计工作。其次,三大审计主体的工作结果可以互相借鉴和使用,CPA 在对企业内审工作进行合理的评估后,可选择利用企业内审所有或某项审计成果,以削减现场勘察工作量,同时还可以借助政府审计力量,重点关注自然资源审计的特殊环节,以降低审计风险。最后,三大审计主体协调凝聚成为一个共同体并融入自然资源审计工作中,不仅能通过及时、全面的内部审计,使可能发生的非法行为被消灭于萌芽状态,改善和加强国企对自然资源的内控管理,而且有助于政府审计机关在审计报告中对被审计单位自然资源情况的真实性、合法性、合规性发表合理保证意见,同时也会促使 CPA 审计组织有效地履行自然资源审计职责,要求企业将自然资源内容作为社会责任报告的重要部分列入审计工作计划,及时披露自然资源现状。当前,我国的自然资源审计业务主要以政府审计为主,企业内部审计和 CPA 审计涉及的还不深入,但从未来发展而言,二者必将发挥越来越重要的作用。现阶段,考虑到我国的实际情况,应以政府审计为开端,积极发挥其“免疫系统”的作用^[13],同时借助国家强制力主动引入企业内部审计和 CPA 审计以辅助自然资源审计工作,“三位一体”协调开展,有效发挥企业、政府、CPA 在审计中的协同效应。

此外,针对十九大报告在“加快生态文明体制改革,建设美丽中国”中进一步提出的改革生态环境监管体制、设立国有自然资源资产管理和自然生态监管机构的内容,我国应当及时调整自然资源和生态监管部门的职责。具体而言,现有的自然资源资产管理和生态监管相关机构有若干个,不仅涉及国土和环保两个主要部门,还涉及水利、林业、农业甚至发改委等相关部门的一些职能。这些部门中的有些职能是相互交叉的,长此以往便会引发责任分工不明确的问题。同时,部门间职能的交叉还会使得现有的监管体制不能很好地协调配合,一些监管机构会出现不能及时适应生态文明建设要求的现象。因此,有必要在建立自然资源管理和生态监管机构的过程中,对有关部门的职能进行剥离,使之统一合并到一体化的监管部门中独立行使职权;而对于那些无法单独剥离出来的部门职责,可以按照“一岗双责”的原则予以保留。只有这样才能够合理避免我国自然资源管理领域的盲点区域,并有效预防阻碍我国自然资源审计工作的情形出现。

四、自然资源审计的实践路径

(一) 树立创新理念,试点改革方案,探索自然资源审计新方法

党的十九大报告提出的生态文明体制改革措施,具有坚实的实践基础,在国家统一安排和地方自主探索下,浙江、福建等地已陆续开展了自然资源资产统一监管和生态环境保护统一监管的试点工作。可见,树立创新理念,按照党的十九大的部署设立国有自然资源资产管理和自然生态监管机构,采取逐步改革试点的方案,及时总结各试点地区的改革经验并积极探寻自然资源审计新方法是实现我国自然资源审计的重要途径(见图1)。中共中央、国务院联合发布的《生态文明体制改革总体方案》中明确指出,鼓励试点先行和整体协调推进相结合,在统一部署下先易后难、分步推进;支持各地区根据本

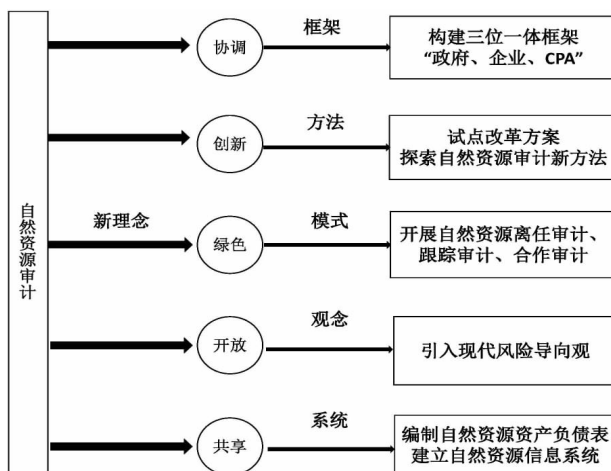


图1 自然资源审计的实践路径

方案确定的基本方向,因地制宜,大胆探索、大胆试验。同时,《关于健全国家自然资源资产管理体制试点方案》也提出要加强对各类全民所有自然资源资产的管理和保护,探索中央、地方分级代理行使的资产所有权,并在整合设置国有自然资源资产管理机构等方面积极探索尝试。因此,要严格按照政府陆续出台的这一系列关于自然资源管理制度的要求,在十九大报告指导下逐步试点改革方案,将相关内容适当地融入我国的自然资源审计中,为审计实践工作提供理论支撑。此外,我国资源的稀缺性、动态性、多样性等特点直接影响着资源环境审计进程^[14]。各审计主体在对自然资源审计时,通常会综合运用多种审计方法,以达到审查自然资源合法性和有效性的目的。传统的审计方法包括检查记录和文件、检查有形资产、观察、查询、重新执行、分析程序等。而自然资源的特殊性要求各审计主体必须树立创新理念,根据不同的审计对象创新探索自然资源审计的新方法。如:采用资产价值法计量宅地周边的森林、草坪灯的绿色效益;采用机会成本法测算水资源短缺和废弃物占用所造成的经济损失;采用人力资本法测量对人身危害重大的重污染企业的环境污染情况;将防护费用法用于测量在噪声污染时安装隔音装置所产生的费用;将恢复使用法用于消烟除尘、污水处理等减排费用的计量;在评价自然灾害对农田水利设施等造成的经济损失时应当采用调查评价法;针对跨年度预测项目的成本和效果采用决策和风险分析法;利用 GPS、Arcgis 地理信息系统,对农田保护、防护林工程等项目进行审计时采用在线监测的方法^[15]。

(二) 树立绿色理念,开展自然资源审计新模式

党的十八大明确提出的生态文明建设制度,要求我国的自然资源审计工作必须树立绿色理念,融入审计全过程,时刻关注生态环境变化。同时由于工作的复杂性,自然资源审计还需嵌入离任审计、跟踪审计、合作审计等多种审计模式,形成耦合效应,以达到成本效益最佳原则。自然资源联合审计、跟踪审计、离任审计已受到社会各界广泛重视:联合审计便于在更广阔的范围内预见自然资源的管理问题;跟踪审计便于监控被审计单位后期自然资源改进情况,增强防控审计风险的主动性;同时,实施自然资源离任审计又要借助联合审计的优势,共同对审计结果的实施情况进行评估,以节约审计成本,提升审计质量,确保我国自然资源问题切实得到解决。

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》指出要健全领导干部的政绩考核制度,对领导干部实行自然资源离任审计,建立生态环境损害责任终身追究制^[16]。为响应号召,积极探索领导干部自然资源离任审计应结合当地实情,优先选择在森林资源、国土资源、水资源、矿产资源、海洋资源等重点领域项目开展审计试点^[8]。在此基础上,构筑合理的领导干部自然资源离任审计工作规范,健全审计运作体制,明确此项审计工作的基本纲领、审计原则和工作重点,在注重合规性和合法性的基础上,同时进行自然资源绩效审计,并构建合理的自然资源评价指标体系和自然资源资产负债表作为政府审计绩效评价的重要依据。自然资源资产负债表要由国家统计局按照统一的核算方法、内容和程序制定,并以各省级统计局为主、其他部门为辅,共同收集整理自然资源的数据信息,针对不同类型自然资源资产组建专家组开展审计工作,以明确各方责任^[17]。领导干部自然资源资产离任审计是对政府领导人监督工作的深化与创新^[18],即将领导干部的经济职责与自然资源离任审计有机联系起来,对领导干部的经济责任作出客观真实的评价,完善领导干部的生态文明建设考核机制,积极寻求对领导干部自然资源生态责任的终身追究制度。在官员调任或离职后仍可继续追查其在位期间对自然资源环境的有关责任,逐步强化生态文明建设,健全生态文明体系,提高政府干部对自然资源环境的保护意识,谋求可持续发展。

当审计人员在审计报告中对相关的自然资源项目发表了重要性的审计意见,并针对被审计单位的自然资源治理结构提出了今后改进性的建议时,审计人员就有必要对该单位有关项目的后期具体改进状况进行长期追踪调查。跟踪审计并不是对被审计单位自然资源重复的检查,而是基于前次的审计结果,再结合当期具体社会形势的变化,对被审计单位进行的重要再审计活动。在自然资源审计

过程中可以将一项大型审计项目划分为具体的几个时期,并按项目的建设周期及资金的投入运行状况,分阶段进行重点环节跟踪审计。由于我国的自然资源问题有着一定的长期性和持续性,自然资源治理不可能一蹴而就,因此各大审计主体针对自然资源的管理政策、重点改进项目及存在的问题等,要实行长时期地跟踪审计和调查,以确保各项政策法规能够得到落实,存在的问题能够得到有效解决。针对国内的重大自然资源,审计主体要积极展开跟踪审计工作,对自然资源风险进行前瞻性的预测,有效地找到防控和管理各种潜在风险的办法,尤其是在发现一些浅显的小问题的基础上,客观地推导出内部隐含的大问题,避免将小风险转化为大风险、局部风险升级为整体风险、隐性风险诱发成显性风险的危机,有效地将自然资源审计风险控制较低水平。

鉴于自然资源审计在诸多问题上的特殊性,在开展自然资源审计活动时,我们可以尝试开展联合审计及合作审计,即建立各审计机关间联合审计的组织模式^[19]。自然资源联合审计是指各大审计主体在审计工作中针对某个特定的自然资源审计问题,与其他审计机关或相关部门机构如国土部、水利部、资源环保部、财政部及相关工程技术专家等展开合作,创立机构间的协商机制,加强对自然资源审计情况的协调与沟通,各部门各司其职、密切联系,相互借鉴利用有关的专业知识和技术,共同研究和探讨解决自然资源问题的措施与办法。考虑到自然资源审计工作本身的特殊性,各审计主体在开展审计工作时,可以聘请有关方面专家直接参与,即建立外部专家协作制度,利用外部专家的专业知识与技术优势,弥补自然资源审计方面的人才缺口,增强审计质量的可靠性。在自然资源审计过程中采纳联合审计的方式可以提高审计主体对审计环境的适应性,且也有利于促使其他合作部门合法、高效地履行其在自然资源审计工作中的监管职能,形成联动的自然资源审计监督网络,逐步缓解我国自然资源审计工作在人力、技术方面的不足,以降低审计风险。

(三) 树立开放理念,引入现代风险导向观

现阶段,各审计主体在对被审计单位进行自然资源审计时,缺乏一种对潜在审计风险的防控意识,没有树立开放理念,未将风险导向思维贯穿于整个审计过程。目前,国内的自然资源审计业务尚处于一个起步的阶段,表面上看似与常规审计差不多,但在具体审计过程中有着诸多不同。各审计主体在开展审计时不能够完全遵照常规审计的方法与程序,且由于我国自然资源审计研究刚开始,审计实务工作尚处于探索阶段,没有专门的法律法规,也没有通用的审计标准,审计结论的得出很大程度上依赖于审计人员的职业判断,这就使得自然资源审计责任难说清,审计风险骤增。基于以上原因,有必要在自然资源审计过程中引入现代风险导向观。

风险导向的审计战略首先是应用于CPA的审计活动,具体到自然资源审计方面,CPA要进行风险识别,通过实地调查了解被审计单位性质,熟悉该单位自然资源的基本情况,如经营目标、经营环境、行业状况等,预测所有可能会出现风险情形,制定总体自然资源审计策略;实施风险评估程序,通过观察、检查、询问、分析性程序等初步判断企业的风险水平,制定风险评估标准,明确具体审计范围,拟定详细工作计划,围绕自然资源审计具体目标,选择恰当的审计程序;在风险应对阶段,CPA根据风险评估的结果,设计实施进一步审计程序,利用审计抽样等手段,逐步开展控制测试和细节测试,并对各类重大自然资源事项实施实质性测试获取充分可靠的审计证据,评估自然资源审计活动的有效性,防范自然资源审计的高风险领域。

其次,从国企内部审计角度注入风险导向观,时刻关注企业内自然资源的账目管理情况,分析主要自然资源资产指标,评价自然资源管理的内部控制措施和方法,并考察这些措施和方法的可靠性,把握住内审工作的重点和范围。此外,企业管理层不得干涉企业内部审计部门的工作,内审人员要时刻保持独立性并尽可能地避免外界因素的干扰,同时内审人员的审计工作还要参与到企业的经营决策中,注重在动态环境中对自然资源风险的评估与管理,审查当前阶段国企内部的潜在危机,及时对企业投入运行的自然资源管理专项资金项目进行审计,关注企业内部自身制定的自然资源政策,明确

外部环境对企业自然资源审计的具体要求,找出企业资源管理工作中的薄弱环节,以降低内审风险。

最后,政府的自然资源审计也要借鉴 CPA 审计的风险导向审计观念,要重点防范政府自然资源审计的运营操作风险,时刻关注政府内部的潜在风险,如领导干部落实经济责任、遵纪守法等情况,领导干部的风险防控意识、责任意识情况,政府自然资源审计方法、政策等的选择和应用,资源环保部门各项政策措施的落实情况等。

总之,政府、企业及 CPA 三大审计主体在进行自然资源审计时,要以时刻树立开放理念、积极引入现代风险导向的战略思想,对各自审计对象的风险状况进行评估,寻找审计薄弱环节,合理安排审计资源,细化、量化自然资源的评价指标,提出健全有效的自然资源政策,使审计内容逐步趋于合理化、全面化,降低审计风险,早日实现我国自然资源审计的目标。

(四) 树立共享理念,编制自然资源资产负债表,建立自然资源信息系统

审计信息化是未来自然资源审计的发展趋势和审计现代化的必由之路,自然资源信息数据的真实可靠是各主体开展审计工作进行决策的基础和依据。当今世界,随着技术的不断进步,尤其是以互联网为代表的现代信息技术的持续发展,“互联网+”正在推动着自然资源领域的变革。2017年以来,党中央、国务院在推进生态文明建设的一系列部署中多次提出要探索编制自然资源资产负债表。“互联网+”在某种程度上不仅可以贯穿自然资源审计全过程,采集全面化的信息数据,帮助建立科学规范的自然资源统计调查制度,实现自然资源多方位信息的共享,而且可以对数据信息进行实时监控、防御和评估,推动自然资源资产负债表的编制,以摸清我国自然资源资产的家底及其变动情况,并为推进生态文明建设、有效保护和利用自然资源数据信息提供支持。具体而言,通过互联网平台,逐步建立和实施自然资源审计信息的应用操作系统、网络安全系统和信息维护系统,用“互联网+”辅助自然资源审计工作,建立覆盖全面内容的自然资源信息系统,将不同阶段的审计信息连接起来,实现多层次、全方位的自然资源审计信息;同时建立自然资源信息系统共享机制,拓展自然资源信息系统的内涵,提升自然资源审计的质量,做到预先审计,预先防范。譬如企业内部审计部门主动构建企业内部的自然资源信息数据库,储存企业各类资源信息,如自然资源质量评价标准、自然资源政策法规等,增强企业自然资源信息的收集、分析和共享能力^[20]。注册会计师行业协会采用某些方法,将其获得的自然资源相关的信息及时公布在相关网络上,以确保不同审计主体、审计部门间可以资源共享。政府审计与纪检监察、财政等部门进行及时的信息收集、汇总与沟通,加强对有关部门自然资源执行责任和监管责任的审计,为跨部门、跨区域的自然资源项目的审查和监管提供技术支持。此外,推进建立自然资源信息系统,可以使政府、CPA 和内审机构在审计时根据各自的需求共享得到的有效信息,相互借鉴和利用彼此的审计工作,充分发挥各审计主体的能动性,对自然资源审计工作进行全方位监督。

参考文献:

- [1] 商思争,易爱军,骆阳. 资源环境审计若干基本概念辨析[J]. 财会月刊,2016(1):68-70.
- [2] 李运亮. 资源环境审计对象研究[J]. 广西财经学院学报,2012(6):112-120.
- [3] 胥晓凤. 资源环境审计要素对审计方法的影响分析[J]. 广西广播电视大学学报,2013(4):65-68.
- [4] 黄溶冰. 环境审计制度选择影响因素的实证分析[J]. 中国人口·资源与环境,2013(10):134-140.
- [5] 刘长翠,张宏亮,黄文思. 资源环境审计的环境:结构、影响与优化[J]. 审计研究,2014(3):38-42.
- [6] 冉春芳. 基于生态文明制度建设视角的环境审计探讨[J]. 经济研究参考,2015(33):61-65.
- [7] 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.
- [8] 刘西友,李莎莎. 国家审计在生态文明建设中的作用研究[J]. 管理世界,2015(1):173-175.
- [9] 薛芬,李欣. 自然资源资产离任审计实施框架研究——以创新驱动发展为导向[J]. 审计与经济研究,2016(6):20-27.

- [10]PERANDE D R. Environmental auditing—overview[J]. Journal of Environmental Engineering, 2015, 112(4):638-646.
- [11]林忠华. 领导干部自然资源资产离任审计探讨[J]. 审计研究, 2014(5):10-14.
- [12]审计署上海特派办理论研究会课题组. 领导干部自然资源资产离任审计实现路径研究——以 A 市水资源为例[J]. 审计研究, 2017(1):23-28.
- [13]QIN X, WANG J. Connotation of government resource and environmental audit and the mechanism of action in building ecological civilization[J]. Business Economy, 2016.
- [14]TANG D H, AMP G R. On the means of resources and environment auditing [J]. Journal of Yunnan Open University, 2016.
- [15]唐东海. 资源环境审计方法研究[J]. 云南开放大学学报, 2016(3):86-89.
- [16]郭旭. 领导干部自然资源资产离任审计研究综述[J]. 审计研究, 2017(2):25-30.
- [17]盛明泉, 姚智毅. 基于政府视角的自然资源资产负债表编制探讨[J]. 审计与经济研究, 2017(1):59-67.
- [18]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.
- [19]陈宏光, 温婉灵. 资源环境审计立法实证研究[J]. 淮海工学院学报(人文社会科学版), 2016(8):28-31.
- [20]马志娟, 梁思源. 大数据背景下政府环境责任审计监督全覆盖的路径研究[J]. 审计研究, 2015(5):28-34.

[责任编辑:黄 燕]

Theoretical Framework and Practice Path of Natural Resources Audit in China: Reflections Based on Five New Ideas of Development

TANG Yongjun¹, ZHAO Mengxue¹, WANG Xiuli²

(1. Business School, Hohai University, Nanjing 211000, China;

2. College of Economics and Management, Shandong Agricultural University, Tai'an 271000, China)

Abstract: Natural resources audit is the application and extension of balance sheet of natural resources. The exploration of the framework of natural resources audit is of great significance for the formation of the natural resources audit technology, the guidance of sustainable development and application of natural resources of our country and the implementation of natural resources audit system. In order to clarify the object and content of natural resources audit, this paper constructs the theoretical framework of “Trinity” of enterprise-government-CPA, and puts forward the practice path of natural resources audit guided by five new ideas of development. The specific ideas are as follows: establishing the concept of coordination, giving full play to the synergies of enterprises, governments and CPA, and adjusting the responsibilities of natural resources and ecological supervision departments; establishing innovative ideas and exploring new methods of natural resources audit; establishing the green idea, and carrying out the outgoing audit of natural resources, follow-up audit and cooperation audit; establishing the concept of opening up and introducing modern risk-oriented concept; establishing the concept of sharing, preparing the balance sheet of natural resources and constructing the information system of natural resources.

Key Words: new concept of development; audit of natural resources; reform of natural resources asset management system; report of the 19th National Congress of CPC; supervision of ecological environment; environmental auditing; government audit