我国政府自然资产审计理论框架的构建

张宏亮　王秀华

（中国人民大学商学院　北京　100872）

【摘要】本文结合最高审计机关国际组织（INTOSAI）关于自然资产审计的理论与实践成果，分析了政府自然资产审计中审计主体、审计对象、审计依据、审计方法与程序等问题，并探讨了自然资产审计与自然资产会计的衔接问题。

【关键词】自然资产审计　环境审计　政府审计

我国政府自然资产审计是随着环保资金审计、专门环境保护项目审计的发展而逐渐产生的，与一般环境审计的不同之处在于，自然资产审计主要是针对自然资产的开发、利用、建设及其资金使用情况而开展的。目前我国政府自然资产审计正处于探索阶段，尚缺乏完善与成熟的理论框架。因此，构建政府自然资产审计的理论框架具有重要的意义。

一、国外相关理论与实践

目前，积极开展环境审计，并与各国政府审计部门合作，推动环境资源审计发展的最有力国际组织是最高审计机关国际组织，其发布的文件与指南中有许多内容可供我们借鉴。

1.《自然资源会计》。最高审计机关国际组织在其发布的《自然资源会计》中，对政府审计机关的作用进行了定位。该文件指出了一国实施自然资源会计时审计机关需要采取的行动。具体来说，审计机关应起到如下作用：①审计机关可讨论实施自然资源会计的可能性，并把有关资料提供给政府；②审计机关可以与其他专业组织建立联系，以交换自然资源会计方面的信息；③当政府制定并逐步实施自然资源会计的计划时，审计机关可对其工作进度进行监督；④对于已实施的自然资源会计，审计机关可以对其可靠性进行审计；⑤已实施自然资源会计的国家，审计机关可以检查其是否已实际运用于决策过程中。可见，审计机关在自然资源会计实施过程中可以起到审核、监督与可靠性保证的作用。

2.《关于最高审计机关如何在国际环境协议审计方面进行合作的指南》（简称《合作指南》）。资源与环境问题经常跨越国界，为了解决这些问题，各国政府间缔结了许多国际性的环境协议，而《合作指南》正是基于此而提出了许多审计的方法。其要点为：①国际环境协议审计可以作为合规性审计或绩效审计展开。②在审计中可以实施同步审计、联合审计、协作审计。同步审计是指两个或更多国家的最高审计机关几乎同时进行审计，各审计机关分别组织审计小组，分别向其立法机关或政府报告，报告的内容只涉及与本国有关的审计发现和审计结论。联合审计是指由来自两个或更多的最高审计机关成员组成的审计小组开展的审计，审计结果以联合报告形式在所有参与国公布。协作审计是由同步审计与联合审计两种方式结合而成的，在合作方式上更加灵活。③开展上述类型审计的方式与方法。

3.《亚洲组织环境审计指南》（简称《审计指南》）。《审计指南》中关于自然资产审计的相关内容如下：

（1）资源环境审计的基本理论。资源环境审计的基本理论主要是环境审计的理论支持体系，包括审计理论、环境项目和政策的经济评价理论、环境管理理论等。审计理论包括审计标准、效益审计及其要素等；环境项目和政策的经济评价理论主要是指环境估值方法及对方法的选择；环境管理理论包括环境管理原理与环境管理方法。

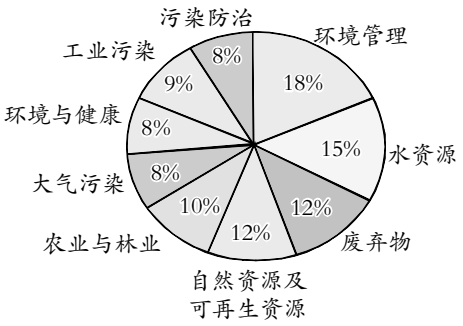
（2）资源环境审计的内容。资源环境审计的内容包括资源环境审计中的财务审计、合规审计、绩效审计。

（3）资源环境审计的方法。《审计指南》中指出，对于亚洲国家来说，绩效审计属于审计领域中比较新的内容，在理论与实践上都有发展空间；资源环境审计中的财务审计和合规审计，其方法不同于传统审计方法之处在于对资源环境要素的考虑，这一考虑在绩效审计中会更为全面；就审计主体而言，代表政府的国家审计机关的工作发展趋势是绩效审计。

4.《水审计——各国最高审计机关的经验》。最高审计机关国际组织总结了针对各种水问题所开展的审计工作情况，收集了各国最高审计机关约50份有关水资源的审计报告及报告摘要。各国最高审计机关的水审计报告大致可以分为水质量、河流与湖泊、洪灾泛滥、饮用水与卫生、自然界与生物多样性、海洋环境等六类。在每一种审计报告类型中，都选取了一些案例，每一种审计报告涉及的审计范围和审计方法的差别比较大。

以上最高审计机关国际组织的文件、指南与经验总结中，都包含着自然资产审计的内容，可以为我国建立自然审计理论框架提供借鉴。

最高审计机关国际组织于2000～2001年间对各国环境审计实施情况进行了问卷调查，收到来自110个国家的答复，其中1997～1999年间至少开展过一次环境审计的国家占57%，其中有关自然资产（包括环境管理、水资源废弃物、自然资源及可再生资源、农业与林业）的环境审计约占2/3（见下图）。



国外有关自然资产审计的开展情况图

二、构建政府自然资产审计的理论框架

根据我国已经开展的自然资产审计的实践及国际审计经验，笔者认为，在构建我国自然资产审计理论框架的过程中，需要明确以下几个方面的问题：

1. 审计主体与对象。

（1）根据我国目前的国情，现阶段自然资产审计应以国家审计机关为主体。其主要根据是：①从自然资产保护资金来源看，我国自然资产保护投资绝大部分来源于中央和地方政府的财政拨款、国内外银行贷款等，需要由国家审计机关代表国家对这些资金进行审计与监督；②从自然资产性质来说，自然资产大部分为国家所有，加上自然资产效益外部性及其公共物品的特征，自然资产审计体系中也只能以国家作为审计的主体；③从审计的权威性来考察，由于国家审计机关的审计决定是代表国家进行的审计监督，各种处理处罚决定是依照有关法规做出的，因而具有较强的法律效力和强制性；④从审计主体的力量构成来看，我国的国家审计机关具有极为完善的纵向、横向组织体系，有能力抽调大量的专业审计人才及相关专业人员参与大型审计项目；⑤从审计的作用来考察，国家审计机关具有权威性，可以发挥其他部门无法比拟的作用。

（2）国家审计机关和自然资产管理部门（林业、矿产、能源、农业、土地、水利等）、环保部门在国家环境审计中的职责要分清。国家审计机关监督被审计单位相关自然资产管理、财务收支、使用、效益等方面的运行情况，自然资产管理部门和环保部门为自然资产审计提供基础资料、工程技术支持。这些部门既要紧密合作又要分工明确，这样才可以提高工作效率，节约国家财政支出。

（3）要明确自然资产审计的对象。自然资产审计的对象应为自然资产保护资金及经济活动对自然资产的影响。它包括两个方面的内容：一方面是资金审计，即国家进行自然资产建设资金的收支审计，如矿山关闭、废弃的环境恢复投资、林业建设资金、水环境治理资金、生态保护资金、经济建设项目中的生态建设资金等；另一方面是经济活动对自然资产影响的审计，如自然资产经济开发与利用的环境影响评估、自然资产利用的可持续性审计、自然资产使用的“3E”审计、自然资产建设与保护项目的生态、社会与经济影响评审等。

2. 审计依据。我国目前无论是作为审计立法根本的《宪法》，还是作为审计专门法律的《审计法》、《注册会计师法》以及与审计相关的法律体系中，均没有对自然资产审计依据做出较为明确的规定。这给我国审计机构开展自然资产审计业务的合法性、合理性带来了制度上的障碍。但是，这并不表示我国没有环境审计依据存在。笔者认为，自然资产审计的依据可以分为以下三个层次：

（1）国家的方针政策。加强环境保护已成为我国的一项基本国策，在这一基本国策下，我国提出了实施可持续发展战略及坚持科学发展观，在“十一五”计划中，又提出建设资源节约社会及发展循环经济的方针。这些方针、政策的贯彻执行，必然涉及到国家预算资金、预算外资金、国际援助和国际贷款资金、与自然资产建设和绿色生态相关的基金，以及企业环境保护方面的资金投入、使用和效益、效果方面的问题，这都需要国家审计机关的监督，这也是国家法律、政策和制度赋予审计机关的神圣职责。因此，国家各项方针政策中关于环境保护方面的政策和制度，应成为审计机构开展环境审计业务的合理根据。

（2）有关自然资产保护、建设与管理的法律法规。自然资产审计是一项严肃的技术与经济相结合的管理活动，必须以有关法律法规为审计依据。因此，健全有效的环境保护及自然资产保护、建设与管理法律法规是开展环境保护审计的前提条件，也是开展自然资产审计的主要依据。

改革开放以来，我国加大立法力度，制定了一系列环境保护法律法规。1979年，我国颁布《环境保护法（试行）》；1983年，环境保护被定为一项基本国策，我国环境保护的立法进程大大加快。我国至今已颁布7部环境保护法律，相关法规20多部，签署和加入318项国际环境条约，再加上地方性的规定，环境法规已达600余件。有关自然资产保护、管理方面的法律法规主要有：①《宪法》中关于“国家保障自然资源的合理利用，保护珍贵的动物和植物，国家保护和改善生活环境和生态环境，防治污染和其他公害”的有关规定；②《环境保护法》；③《环境影响评价法》的有关规定；④《自然保护区条例》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》、《矿产资源法》、《水法》、《海洋环境保护法》等；⑤国际公约的规定，如《联合国海洋公约》、《保护臭氧层的维也纳公约》及其《议定书》、《气候变化框架公约》、《生物多样性公约》、《国际热带木材协定》等。

（3）有关自然资产与环境方面的技术标准。

3. 审计方法与审计程序。从自然资产的审计方法来说，有传统审计方法与资源环境经济学审计方法两种。

（1）传统审计方法。传统审计方法主要包括财务审计、合规审计与绩效审计三种。

财务审计包括自然资产建设专项资金审计、资产（负债）审计、损益审计与财务报表审计。自然资产审计工作涉及面广、政策性强，要从宏观着眼，把为宏观管理服务贯穿于审计工作全过程。在制定财务收支审计工作计划时，要分析当前环境管理中存在的主要问题，以资金为主线，以重点自然资产建设、保护项目为对象，由浅入深选择环境污染最为严重和最为迫切的项目实施审计。将审计中的微观经济现象与有关环保宏观经济政策、法规、措施相联系，由点及面反映真实情况，

揭示问题本质,并提出切实可行的意见和建议,及时反馈给政府及有关部门,为宏观决策提供依据。

合规审计是对被审计单位遵守环境法律、法规、规章情况的监督,同时还需关注在遵守其他法律、法规、规章时是否影响到相关自然资产管理的法律,主要包括政府及其授权部门的合规性审计,地方政府及其自然资产管理部门(如矿业、能源、林业、渔业等)的合规性审计。

绩效审计尚处于探索阶段,但在自然资产审计中应非常重视此项内容。自然资产审计不仅要对自然资产保护与建设资金的筹集及使用情况开展财政与财务收支的真实性及合规性审计,而且更重要的是要根据国家各项专业指标,测评被审计单位自然资产受托责任完成情况、自然资产维护管理状况及工作绩效,反映自然资产管理政策的落实情况。因此,在开展财务收支审计的同时,必须开展环境绩效审计。

(2)资源环境经济学审计方法。资源环境经济学审计方法是审计学与资源环境经济相结合的方法,自然资产问题不仅是资金问题,更涉及到自然资产的综合效益发挥及经济活动的环境影响。资源环境经济学审计方法主要有自然资产效益审计和项目与政策的经济评价理论。

效益审计是对被审计单位的经济活动中投入与产出的比例关系的评价。自然资产效益审计中的效益与成本的概念是有别于传统的纯经济效益和成本概念的,它是既包括了经济效益(成本)又包括了社会效益(成本)、环境效益(成本)的一个效益的综合体。对自然资产进行效益审计时,要考虑其综合效益,其中最主要的是考虑那些不能或很难用货币量化的部分,以及合适贴现率的选择。

(3)自然资产审计的基本程序。自然资产审计的基本程序可分为审计项目计划、审计前期准备、现场审计、完成审计报告、补充和完善工作等部分。在现场审计中,应综合运用前述的各种审计方法。

(4)自然资产审计要采取联合审计的模式。环保部门和自然资产管理部门是国家环境审计的重要组成部分,自然资产审计必须将审计部门与自然资产管理部门相结合。由于自然资产审计在审计对象、审计目标、审计标准、审计方法、审计证据乃至审计报告等方面具有特殊性,从事这项工作的审计人员除要熟练掌握财务审计技术、方法及具有丰富的审计工作经验外,还必须具备资源环境政策法规、资源经济学、环境经济学、环境法学、环境工程学、资源环境技术标准等方面的知识和技能。倘若审计人员仅懂得财务审计技术,没有相关的资源环境专业知识,那么环境审计证据收集鉴定工作将举步维艰,也就无法整体评价被审计事项,资源环境审计的意见和报告就没有充分的说服力。这就要求联合环境保护部门聘请环境工程技术专家加入环境审计工作,利用他们的专业知识和技术,提高环境审计的效率。

三、自然资产审计与自然资产会计的衔接

自然资产审计中如何利用自然资产会计的信息并保证自然资产会计的顺利实施,是自然资产会计审计体系应当考虑的重要问题。

1. 自然资产审计对自然资产会计信息的利用。自然资产会计包括宏观自然资产核算与微观企业自然资产的会计处理,自然资产中矿产与能源、森林、水这些最重要的自然资产的一部分可以在宏、微观会计核算中同时进行核算,宏观会计核算是利用微观企业的数据资料进行的。在进行这些方面的自然资产审计时,可以审计自然资产占有、使用企业的会计资料,审计的作用之一是保证微观企业有关自然资产会计资料的真实、合理与完整,这样只要微观企业的会计资料是真实、合理与完整的,那么宏观自然资产的存量估值、耗减价值、环境成本也会比较可信。由于企业已经运用一定的方法进行了自然资产存量价值、耗减价值及环境成本的计算,可以节省审计部门大量的劳动量,审计人员只需要审计企业有关自然资产估值假设、估值条件、估值方法等是否恰当、合理与正确,即可以对其结果做出审计结论。

2. 发挥自然资产审计中资金审计的优势,促进资金使用效率的提高。对于自然资产的建设、保护资金,会计仅起到记录的作用,但其使用的合法性、效率与效果还需要通过自然资产审计进行判断。审计署1998年完成的林业生态建设资金收支审计,查清了林业生态建设资金的来源及其金额,发现了资金使用过程中存在的一些问题,如地方预算内资金用于机构、人员经费支出偏高,一些地方的政府部门、资金使用单位还存在截留、挪用林业生态建设资金的行为。2000年审计署对天然林资源保护工程资金的效益审计中,也发现了资金运用及自然管理方面的一些问题,并提出了相应的对策与建议。

3. 进行自然资产开发、使用的效益审计与环境影响评价。自然资产会计以价值管理推动资产管理,但由于缺乏自我的效益评价与影响评价机制和动力,其作用的发挥受到了限制。自然资产审计正好可以发挥其这方面的优势,进行绩效评价与环境影响评价。如进行矿山开采的综合效益评价,可以在考虑矿产资源开采经济效益、环境效益与社会环境的基础上,得出客观的审计评价结论,当建设项目影响到自然资源时,审计可以提出一个初步的环境影响评价结果,以利于相关决策。

4. 自然资产审计可以对自然资产会计起到弥补作用。对于未纳入自然资产系统进行核算的自然资产(如部分土地、原始森林、自然保护区、特殊生态系统等),审计可以弥补会计的不足之处,对这些资源开发、利用、维护、保护等管理情况及效益情况、环境影响情况进行专项审计调查或运用特殊审计方法,推动自然资产的可持续利用与发展。

【注】 本文受中国审计学会“环境投资项目的绩效审计”项目,以及国家审计署与中国科学院“政府环境审计研究与实践示范”项目基金资助(编号:KSH1-01)。

主要参考文献

1. 陈正兴.环境审计.北京:中国审计出版社,2001

2. 陈思维.环境审计.北京:经济管理出版社,1998

3. 审计署外事司.最高审计机关国际组织文集.北京:中国审计出版社,2000