

资源环境审计若干基本概念辨析

商思争(副教授), 易爱军(副教授), 骆 阳

【摘要】 本文根据在中国知网的文献检索结果, 辨析了环境审计、资源环境审计、自然资源资产审计、自然资源资产离任审计、自然资源资产负债表等概念的区别与联系, 进而研究了这些概念演化的内在规律, 以及资源环境审计与资源环境治理的关系。

【关键词】 资源环境审计; 自然资源资产审计; 自然资源资产离任审计; 自然资源资产负债表

【中图分类号】 F239.47

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)01-0068-3

一、引言

资源环境审计起始于20世纪70年代, 美国、英国、加拿大、澳大利亚等国家的政府环境审计都发展得很快, 许多国家已经有较成熟的资源环境审计指南。我国于20世纪90年代初才开始这方面的研究, 自从国家审计署在1998年设立农业与资源环保审计司之后, 审计实践项目和研究成果逐年增多。从实践方面看, 审计的领域从生态环境审计逐步拓展到土地资源、矿产资源、水环境(如2009年开展“三河三湖一海”水污染防治审计)、大气污染、工程建设环保审计; 学术探讨也逐步从资源环境审计的本质、职能扩展到研究假设、动因、逻辑起点、理论体系、审计方法、审计模式等方面。从对资源环境审计的职能和本质的认识上看, 我国已经形成了“管理工具论”、“监督论”、“监督鉴证评价论”、“免疫系统论”、“国家治理理论”等观点。从资源环境审计的发展历程来看, 资源环境审计主要包括以下内容:

1. 环境审计研究。根据在中国知网(CNKI)文献检索的结果, 1991~2015年篇名严格包含“环境审计”(不计篇名包含“资源环境审计”)的论文共计1184篇, 都是围绕着环境审计的定义、动因、逻辑起点、基本问题、理论结构, 以及环境绩效审计的方法等理论问题进行规范性研究, 基本上没有进行案例研究或实证研究的论文。

2. 资源环境审计研究。根据CNKI上的检索结果, 1998~2015年篇名严格包含“资源环境审计”的文章有153篇; 2009年以后逐渐增加, 平均每年23篇。研究内容主要包括我国资源环境审计的定义、对象、定位、成效、问题和对策, 也有关于资源环境的价值评估、评价体系和审计方法的研究。研究对象和方法逐步趋于具体, 概念和定位也更加清晰。

3. 自然资源资产离任审计研究。自从2013年党的十八届三中全会提出“探索编制自然资源资产负债表, 对领导干

部实行自然资源资产离任审计”以来, 根据CNKI上的检索结果, 篇名包含“自然资源资产审计”的文章有10篇, 篇名包含“自然资源资产离任审计”的有61篇, 短时间内研究范围就覆盖了自然资源资产离任审计的目标、本质、主体、内容、对象、范围、方式方法等方面, 研究内容主要是如何在实践中开展该项审计工作的问题。如: 自然资源资产离任审计的目标是什么, 谁来审, 审谁, 审什么, 怎么审?

4. 自然资源资产负债表研究。根据CNKI上的检索结果, 2014~2015年共计发表篇名包含“自然资源资产负债表”的文章60篇, 探讨了自然资源资产负债表的目标和定位、编制路径、负债确认、货币计量、格式等问题。但是对于如何编制自然资源资产负债表仍然有很多问题等待解决, 主要的困难在于货币计量、负债确认和信息获取。

有关资源环境审计曾经出现过环境审计、资源环境审计、自然资源资产审计、自然资源资产离任审计、自然资源资产负债表等若干概念, 这些概念有何区别与联系? 其发展演变的内在逻辑为何? 解开这些疑问, 对于深化资源环境审计理论研究和审计实践都是很有必要的。

二、环境、资源环境及其相关审计的概念

1. “环境”与“资源”的概念。根据百度上对“环境”的定义, 与某一中心事物有关的周围事物, 就是这个事物的环境。环境科学研究的环境, 是以人类为主体的外部世界, 即人类赖以生存和发展的物质条件的综合体, 包括自然环境和社会环境。环境具有多种层次、多种结构。《辞海》中将“环境”一词解释为“围绕着人类的外部世界, 是人类赖以生存和发展的社会和物质条件的综合体”, 可见环境是相对于中心事物而言的。从马克思的人化自然观来看, 在人类生活的地球上, 人是主体, 是中心; 自然是客体, 是对人类有用的环境。所以, 以人类为中心, 其周围自然存在的各种事物就是人类生存的环境。

境,包括各种资源、空间、媒介以及人类的创造物,这可以理解为广义的环境;狭义的环境是人类的生存空间和媒介,如空气、水等。

由上述分析可知,如果将“中心”定义为生物资源,那么环绕生物周围的事物就是生物的生存环境,包括生物生存所需要的食物资源、竞争者、天敌、生存的空间和媒介,如海水相对于海洋动植物是环境,污染了海水等于污染了生物生存的环境,因为污染的海水会影响海洋动植物的生长。资源就是生产资料或生活资料的天然来源。按照《辞海》中的解释,“资源”主要有两层含义:一是指资源的来源,一般指天然的财源;二是指一定区域范围内拥有的人力物力等物质要素的总称,分为自然资源和社会资源两大类。资源可以提供人类生产生活需要的能量动力、空间(场地)、材料、设施等,资源也属于广义的环境,是人和其他生物赖以生存的空间、媒介、生活资料等的来源,如综合多种要素的土地资源、森林资源、草原资源、湖泊资源、湿地资源、海洋资源、大气资源等都是动植物的生存环境,属于广义的环境。如果将某种单一资源作为中心,那么围绕该种资源的周围要素或者其他资源也属于该种资源的环境。事实上,单一资源往往不能单独存在,而是存在于某种综合资源或者空间、媒介之中,如矿产资源分别存在于矿山、地下、岛屿、海底环境中;水资源可能存在于大气、海洋、冰川、河流、土地和山林中等。综合资源是单一资源的综合体,是单一资源存在的环境。

2. 概念辨析。广义的资源和广义的环境是一个问题的两个方面,具体的资源和具体的环境也是由于人们看待事物的角度不同而产生的不同概念。角度不同不仅是因为选取的中心点和参照系不同,而且还体现了同一事物的质和量的问题,资源一般从量衡量,环境一般考察质。任何资源的开采都会影响其周围的环境,进而影响生物的生存环境,也包括人类的生存环境;相对于人类来说,所有资源都构成了环境的一部分,任何环境也都会影响存在于其中的资源,尤其是敏感度高的生物资源和人类。因此,可以从质和量的角度区分资源与环境的概念。如水资源一般是从量的角度判断资源是丰富还是贫乏;而水环境一般是从质的角度判断水环境是优质、正常达标还是严重污染。当然这种区分也是相对的,实际考察时,资源也看质,环境也看量。

因此,在本质上资源环境审计都是对人类生存所需要的资源的审计,也是环境审计,二者本质上是相同的,只是中心点、参照系以及质与量的考察角度不同。因此,将环境审计全称称为资源环境审计更加科学严谨。

三、自然资源、自然资源资产及自然资源资产审计

1. 自然资源与自然资源资产。如果以人类为中心,资源与环境从总体上看是同一概念,都可以分为自然资源(环境)和社会资源(环境)。自然资源又叫自然资源环境或者自然环境,《辞海》中把自然资源定义为“天然存在的自然物”。联合

国环境规划署指出:“自然资源是指在一定时间条件下,能够产生经济价值以提高人类当前和未来福利的自然环境因素的总称。”大英百科全书中对于自然资源的定义是:“人类可以利用的自然生成物,以及生成这些成分的环境。”通常所谓的资源(环境)都是自然资源(环境),并非任何自然物都可以成为自然资源(环境),自然物成为自然资源必须满足两个基本条件,即人类的需要和开发利用的能力。自然物和自然资源的区分是相对的。

资产主要属于会计概念,会计中将资产定义为:由企业过去的交易或事项形成的,由企业拥有或控制,预期会给企业带来经济利益的流入。因此,自然资源资产除具有自然资源的一般特点以外,还应具有稀缺性、权属性、收益性(效益性)、可计量性四个特点。根据以上特性可知,有些自然资源不属于自然资源资产,如不具有稀缺性的海水资源。虽然稀缺但是无法确定权属的无国籍自然资源,如贵金属和非金属矿藏、纯净的泉水和空气等。虽然稀缺且有权属但是不能给拥有者带来收益(效益)的自然资源也不能归为自然资源资产。如果把收益(效益)划分为经济效益、社会效益和生态效益,那么几乎任何自然资源都具有效益性;如果把计量的标准划分为货币计量和非货币计量,一般自然资源都是可以计量的,是否能用货币计量取决于会计计量技术的发展水平。因此,自然资源资产最基本的特征就是稀缺性和权属性。

2. 自然资源资产审计。把自然资源区分为自然资源资产和自然资源非资产,是为了便于对自然资源资产进行核算和精细化管理,实行自然资源的有偿使用制度,编制自然资源资产负债表,对自然资源资产管理者进行考核和评价。

自然资源演化为自然资源资产,是人类对自然资源认识的一种深化,也是为了满足人们对自然资源的开发管理需要。自然资源环境审计演变为自然资源资产审计突出了自然资源的核算意识、自然资源的有偿使用意识。由于我国政府在自然资源资产开采、使用、管理中具有较大的权力,并承担了与之相对的受托责任,在实践中自然资源资产审计采用的是自然资源资产离任责任审计的形式,通过强化党政领导对自然资源资产的受托责任意识来加强对自然资源资产的管理,具体又体现在对自然资源资产负债表的编制和审计上。资源环境审计由审查资源环境政策、资金使用情况、工程实施质量进入了审查资源环境受托责任和资源环境会计阶段。“资源环境审计→自然资源资产审计→自然资源资产离任审计→自然资源资产负债表审计”的路径展开使得资源环境审计逐步趋向精细化、具体化。

四、自然资源资产离任审计与自然资源资产负债表

1. 自然资源资产权能属性。自然资源资产具有权属性、收益性、稀缺性等特点,权能可以划分为所有权、使用权、收益权、处分权。为了有效管理自然资源资产,这些权能应配置给不同的主体,一般来说,终极所有权和管理权是分离的,管

□ 审计园地

理者的权力同时也是一种受托责任,自然资源资产的受托责任被称为公共受托责任。在我国,自然资源资产终极所有权属于全体人民,由国家行使管理权,各级政府分级行使代理管理权,即承担了自然资源资产的公共受托责任,包括对自然资源资产的治理行为责任和向各级人民代表大会报告治理结果的报告责任。十八届三中全会提出通过编制自然资源资产负债表来反映各级政府对自然资源资产的治理责任履行情况。

2. 自然资源资产离任审计。自然资源资产离任审计是对各级党政领导在任期内的自然资源资产公共受托责任履行情况进行的审计,可以单独进行,也可以嵌入经济责任审计中一起进行。为了节约审计资源,目前通常的做法是把党政领导干部的经济责任审计与党政领导干部的自然资源资产离任审计结合在一起进行。但是科学、可靠、有说服力的自然资源资产离任审计评价体系需要可以量化的评价指标,量化指标来自于业务、统计或会计数据,会计数据主要以货币作为计量单位,是最具有可审计性、可追溯性的数据。所以,自然资源资产离任审计依赖于自然资源资产会计数据审计,具体说来就是对自然资源资产负债表的审计。而自然资源资产负债表的编制依赖于自然资源资产负债表会计要素的确认、计量、记录、报告,要以自然资源资产及负债的账户记录和业务记录为基础,这些又都离不开自然资源资产会计准则的规范。而且自然资源资产的产权关系、公共受托责任关系、利益相关者关系等也都依赖于自然资源资产的确认和计量的会计准则。

因为缺乏相关准则,现阶段只能对相关业务、监管部门的监测统计数据进行审计,根据对责任方的委托责任认定出具审计报告;如果这些数据也不详实,则只能由审计人员亲自获取相关自然资源资产的数据,据以编制审计报告作为对责任方环境治理情况的评价依据,这可以称为直接报告的审计业务。所以,自然资源资产会计、自然资源资产负债表是实现自然资源资产离任审计的基石,自然资源资产离任审计是自然资源资产审计的实现路径,自然资源资产是资源环境审计的可执行对象。

从理论上分析,审计的基本职能是发现和提供偏差信息,也就是鉴证职能,其他职能如监督和评价是委托治理者另外赋予审计的权责。所以,按照鉴证职能的分类,可以把审计业务划分为基于责任方认定的审计业务和

直接报告的审计业务。

五、结论

自然资源资产离任审计和自然资源资产负债表是党的十八届三中全会顶层设计的产物,“环境审计→资源环境审计→自然资源资产离任审计→自然资源资产负债表审计”的严谨路径体现了资源环境审计发展演变的内在规律,反映了审计理论和审计实践改革与探索的不断深化,是审计学科、会计学科、资源学科、生态环境学科以及资源环境产权保护、市场管理实践不断推进发展的必然结果。其未来的研究方向应该是自然资源资产会计准则的制定。本文相关结论如图1所示,如果把以上关系嵌入审计与治理的关系框架中,则可得图2。

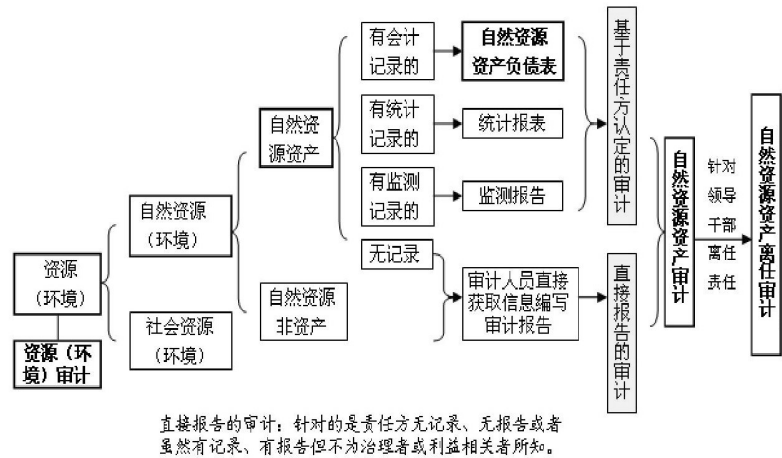


图1 资源环境审计相关概念之间的关系

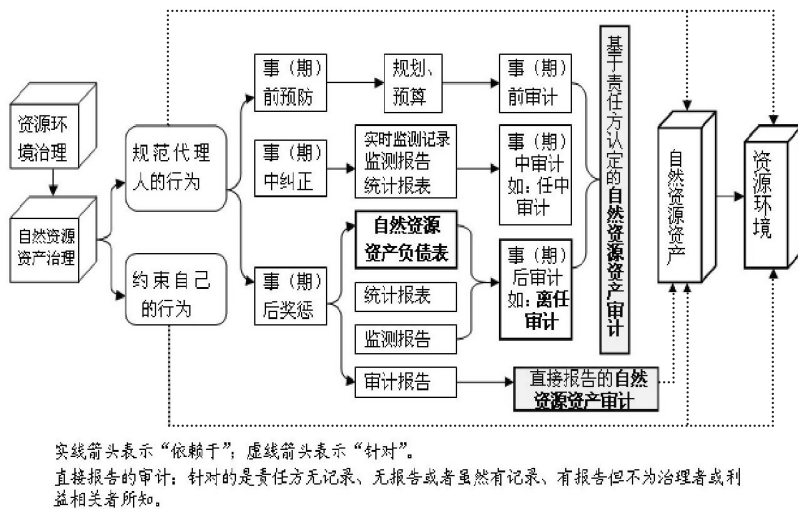


图2 资源环境治理与资源环境审计相关概念之间的关系

主要参考文献：

辞海编纂委员会.辞海[S].上海:上海辞书出版社,2000.
作者单位:淮海工学院商学院,江苏连云港 222005