

自然资源资产离任审计联动模式探析

——基于霍尔三维结构视角

张亚连(教授), 曾嘉彬

【摘要】从目前自然资源资产离任审计的难点出发,通过霍尔三维结构模型研究自然资源资产离任审计联动模式,基于政府审计、内部审计和外部审计资源这三个维度,分析三者之间的联动路径,建立起“政府审计-内部审计-外部审计资源”三维一体的审计联动模式,以发挥三者之间的协同作用,进一步提高自然资源资产离任审计的审计质量和效果。

【关键词】自然资源资产; 离任审计; 霍尔三维结构; 审计联动模式

【中图分类号】F239.4 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)13-0155-5

一、引言

2013年11月,在十八届三中全会上,领导干部自然资源资产离任审计这一概念首次被提出;2015年11月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发《开展领导干部自然资源离任审计试点方案》,正式启动了自然资源资产离任审计试点工作^[1];2017年12月,中共中央办公厅、国务院办公厅再次印发《领导干部自然资源离任审计规定(试行)》,明确表示在2018年自然资源资产离任审计工作将进入全面推开阶段^[2]。经过近三年实践工作的积累以及学界孜孜不倦的研究探讨,对于自然资源资产离任审计工作,从横向看自然资源资产涵盖范围广,从纵向看被审计领导干部任期长短对审计结果影响较大,因此只有在多方协调的前提下审计工作才能顺利进行。本文将在此基础上以霍尔三维结构为视角,构建自然资源资产离任审计联动模式,以达到优化审计资源配置、提高审计效率、降低审计成本、提升审计质量的目的。

二、文献综述

关于自然资源资产离任审计主体,主要有“一元主体论”和“多元主体论”这两种观点。持“一元主体论”观点的学者有:刘明辉等^[3]从国家法律的相关规定及委托人授权的角度进行思考,提出我国自然资源资产离任审计的审计主体为国家审计机关;安徽省审计厅课题组^[4]通过对自然资源资产的特性以及政府审计所具有的职责权限进行分析研究,肯定了国家审计机关作为领导干部自然资源资产离任审计主体的合理性。而持“多元主体论”观点的学者有:陈献东^[5]认为,当审计主体仅仅只有国家审计机关时,难以对自然资源资产实现审计全覆盖,同时还面临着审计力量不足的难题,因此国家审计机关、内部审计机关、社会中介组织等均可成为自然资源资产离任审计的审计主体;蔡春等^[6]从保护自然资源资产责任的理论出发,认为自然资源资产的审计主体除了国家审计,也可以是内部审计和社会审计。

关于自然资源资产离任审计模式,也有许多学

【基金项目】国家社会科学基金一般项目“我国碳会计制度设计与运营机制研究”(项目编号:13BGL043);湖南省社会科学基金重点项目“低碳约束下的企业碳排放与碳固会计的计量与实务处理研究”(项目编号:17ZDB033);湖南省自然科学基金一般项目“绿色发展视阈下的企业碳绩效评价研究”(项目编号:2018JJ2683)

者进行了研究,提出了不同的模式。张宏亮等^[7]认为应通过开展联合审计来降低成本、提高效率;黄溶冰^[8]认为自然资源资产离任审计模式包括双轮驱动模式、主体多元化模式、区域合作模式和一体化格局模式四种;李博英等^[9]认为政府审计可通过聘用社会专业机构参与自然资源资产离任审计工作来弥补政府审计力量不足的缺陷;Qian、Burritt 和 Monroe^[10]提出,在环境会计管理中社会结构因素与相关组织背景因素是地方政府主要的影响因素,因此必须将其相关信息整合进会计信息系统中。

通过对以上文献的梳理不难发现:无论是“一元主体论”还是“多元主体论”,都肯定了政府审计在自然资源资产离任审计中的领导地位,同时也基本赞成在实际审计工作中需要借助其他审计机关或相关部门的力量来完成工作;而在审计模式的研究上,各学者也基本认同应该设计审计联动机制,构建审计联动模式来优化提升现有的审计模式。然而,多数学者对于如何构建自然资源资产离任审计联动模式没有展开详细的研究,仅停留在建议的层面,因此笔者基于霍尔三维结构的视角,尝试构建一个更为科学高效的审计联动模式。

三、自然资源资产离任审计联动模式建立思路与构架

霍尔三维结构模型是在系统工程中常用的一种用以分析优化复杂系统问题的系统方法论,该模型认为系统是由知识维、逻辑维和时间维三个维度组成。其中,知识维是指完成系统所需要的专业知识或是该系统涉及的领域;逻辑维是指解决问题的方案;时间维是指系统的各个工作阶段。结合自然资源资产离任审计的实际特点,对霍尔三维结构的三个维度重新定义,建立如图1所示的“政府审计-内部审计-外部审计资源”三维模型,对该模型的三个维度定义如下:

1. 政府审计维度。在自然资源资产离任审计中,这一维度主要是指宏观层面上审计工作的各个阶段,包含审计计划、审计实施、审计报告及审计后续。结合试点工作的实际情况来看,通常都是由政府审计负责总的审计规划,发挥出总览全局的作用。因此,本文将这一维度定义为政府审计维度。

2. 内部审计维度。在每个审计阶段,政府审计作为上级审计单位不断地向被审计单位提出问题,而被审计单位的内部审计则需要通过制定方案来解决这些问题。首先要识别审计对象,判断是功能区领

导干部、党政主要领导干部还是涉及自然资源资产管理的部门,然后按审计对象类别确定审计内容,再根据审计内容的不同设置不同的评价指标,选择评价方法,最后做出绩效评定。在这一维度内部审计将发挥主要作用,因此本文将此定义为内部审计维度。

3. 外部审计资源维度。这一维度应包含自然资源资产离任审计所需要用到的各类专业人才以及各项资源。具体应包括市财政局、人社局、环保局、国土局、林业局、水利局、农业局、海洋渔业局、统计局这些提供数据支持及技术方法的相关部门以及接受政府委托的社会审计机构等。这些审计资源不同于政府审计与内部审计本身固有的审计资源,大多都来自被审计领导干部之外的单位,但在自然资源资产离任审计中这些审计资源也会参与到大量的审计工作中来。这一维度在整个自然资源资产离任审计中主要扮演着提供审计资源的角色,因此本文将此定义为外部审计资源维度。

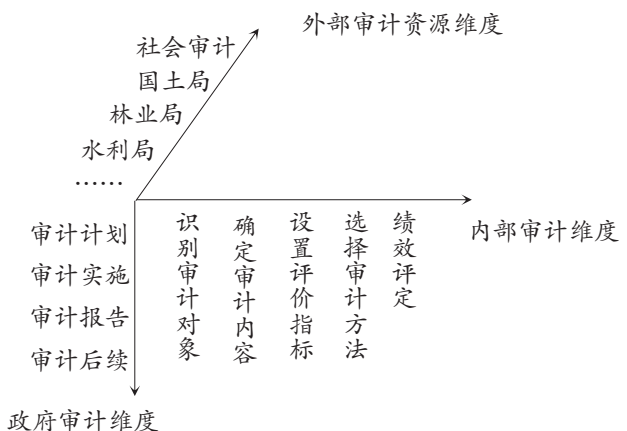


图1 基于霍尔三维结构的自然资源资产审计联动模式

四、基于霍尔三维结构的自然资源资产离任审计联动模式

根据“政府审计-内部审计-审计资源”三维模型,在自然资源资产离任审计中各个维度的联动路径如下:

1. 政府审计+内部审计。当政府审计与内部审计进行审计联动时,政府审计主要占据主导地位,通过利用内部审计成果来提高审计质量、降低审计成本。在进行自然资源资产审计时,政府审计担当着发现问题的一方,从离任审计的各个审计阶段来掌控整个审计过程;而内部审计则是解决问题的一方,根据政府审计提出的问题以及各种要求,制订出一系列具体的审计方案^[11]。首先将自然资源资产按照水资产、土壤资产、土地资产、其他生物资产等大类进

行分类核算,然后再根据这些不同的审计对象确定具体的审计内容及评价指标,最后做出绩效评定并向政府审计提交审计报告。而在整个审计过程中,政府审计都应保持对内部审计的监督,以确保内部审计的公允性。审计联动并不是两个审计维度之间进行简单的加法,而是要建立一个真正有效的联动路径,发挥出两者之间合力的作用。为了进一步揭示两者之间的联动路径,图2从纵向角度描述了三维模型中政府审计与内部审计的联动路径。

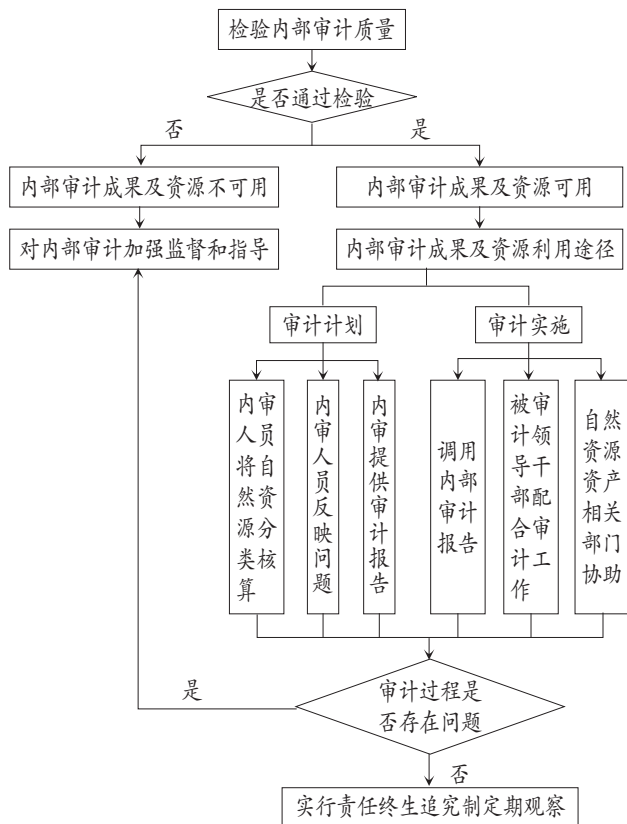


图2 政府审计与内部审计联动路径

图2中联动路径的设计原则主要基于以下两点:

(1)基于内部审计成果的优化,实现成果运用的联动。第一,准确评价内部审计成果的可靠性。自然资源资产离任审计除审计专业知识之外,还需用到会计学、生态经济学、资源科学等诸多学科的知识,对于审计人员的专业水平提出了巨大的考验。因此,政府审计部门必须对内部审计人员的专业能力和工作质量,以及被审计单位的内部控制进行准确的评价,从而估计出内部审计成果可被政府审计利用的程度,进而确定出政府审计应该关注的重点,以有效提升审计效率,并最大限度地减少劳动的重复性。第二,内部审计成果的针对借鉴。相对于政府审计,被审计单位的内部审计更易获得更为真实的信息与更

多的资源,尤其是在专业技术性较强的被审计单位。因此,政府审计机关开展自然资源资产审计时,在内部审计人员专业能力和工作质量合格的前提下,应有效利用其内部审计人员的专业技术水平,并针对性地借鉴内部审计的部分成果,以降低审计成本并提升审计效率。第三,选择性借鉴内部审计的内容。在自然资源资产离任审计过程中,自然资源资产相关数据内容非常多、信息含量很大,在借鉴内部审计成果时应当注明该信息或数据的来源,并对借鉴的内容进行科学合理的筛选,剔除内部审计结果中的主观结论,这样才能保障审计工作的效率及审计结论的准确性和客观性。

(2)在审计联动中,政府审计对内部审计实现规范性指导和监督。我国《审计法》明确规定,政府审计机关对于政府各部门和国有企事业单位的内部审计机构具有进行工作指导和监督的责任,这为自然资源资产审计中政府审计与内部审计的联动提供了法律依据。政府审计机关作为自然资源资产合理开发、有效利用和正确管理的监察者,有责任在对领导干部进行自然资源资产离任审计时,通过评审内部审计、监察审计质量、改正其错误与不合规定的做法,加强内部控制,保障自然资源资产的合理开发和规范管理。只有在政府审计机关主导下对内部审计的工作进行复核,在内部审计工作质量达标,且审计对象、审计范围、采用的自然资源资产评价指标都一致的情况下,才能保证内部审计工作成果的可靠性。

2. 政府审计+外部审计资源。从自然资源资产离任审计的性质上来看,既包含了环境审计中环境与经济效应的交互关系,也包含了经济责任审计中责任履行与政绩评价的交互关系,这就导致了自然资源资产离任审计涉及的知识范围相当广泛,审计工作量十分繁重,因此对于各方面的专业性人才有着大量需求。政府审计作为自然资源资产离任审计的核心主体,为了保证审计质量以及弥补专业人员的匮乏,必须要整合外部审计资源来实现优势互补。从图1的三维模型来看,当政府审计与外部审计资源进行联动时,主要是要保证政府审计能在自然资源资产审计中各个主要阶段都能得到外部审计资源的支撑,规划好每个阶段都需要哪些外部部门参与审计工作,以提升审计质量。

鉴于外部审计资源内容复杂、涉及学科众多,政府审计部门在整合其资源时应采取扁平化管理,可借鉴企业中的矩阵制组织结构,打破原有的部门界

限,将审计工作细分为若干个项目交由各个工作小组来完成。并且由政府审计部门牵头,从水利、林业部门抽调专业技术人员,核实与分析相关领域的资料,同时在考虑各个审计科室行业侧重内容和在工作时间的情况下,从各个科室抽调合适的专业审计人员以发挥各个审计部门的专业特长。

由于该审计属于政府审计项目,在整合外部审计资源时若不严加规范,易滋生腐败现象。因此,在审计工作开始时应首先建立资质审查与备案制度,对于参与自然资源资产审计的社会中介组织严加筛选,建立专门的监察小组,对社会审计组织的审计能力进行评估,并确认其是否是被审领导干部的利益相关者。在确认了参与的社会审计组织之后,需进行与自然资源资产审计相关的审前培训,并建立责任追究制度,以进一步降低审计风险。总而言之,在自然资源资产审计过程中,社会审计必须一直处于政府审计的监督与控制之下,只有这样在补充审计力量的同时才能有效控制审计风险。

3. 内部审计+外部审计资源。由于在自然资源资产审计中,内部审计与包括社会审计在内的外部审计资源均在政府审计机关的主导下进行审计工作,如果两者在审计工作中缺乏协调,将导致大量的重复工作,审计范围也会受到影响;同时,传统的内部审计报告不能如实地反映出被审领导干部与其负责的自然资源资产之间的交互关系,因此,内部审计和外部审计资源联动的目的在于:保证充分的审计范围;减少低效的重复工作,提高审计工作效率;实现审计人才与专业人才的优势互补,提升审计报告可靠性。内部审计与外部审计资源的联动工作应在政府审计的支持和监督下,由内部审计机构负责人具体组织实施。在工作过程中,内部审计机构应根据需要提供有关自然资源资产分布情况、领导干部环境责任履行情况以及被审单位内部控制等方面的信息,与社会审计进行配合;同时,外部审计资源也应提供技术支持,在允许的范围内协调内部审计机构的工作。

一方面,内部审计与社会审计应在审计范围内进行协调。由于自然资源资产分布不均匀且种类繁多,在进行离任审计时应先确定被审领导干部所管辖区域,再在区域内对自然资源资产种类进行划分,在此基础上,内部审计与社会审计应适当协调好各自所负责审计的自然资源资产种类,尽量减少对同一类自然资源资产的重复设计,以提高审计工作效

率。另一方面,自然资源资产审计的基础是编制自然资源资产负债表,但是这一概念属于《中共中央关于全面深化改革重大问题的决定》^[12]中新提出的观念,在国际上并没有可以直接借鉴的经验。因此,在审计过程中,内部审计应与社会审计相互交流审计工作底稿,相互沟通具体的审计程序和方法,同时还需要借助于自然资源资产相关部门的力量,在收集基础数据的同时共同探索如何编制自然资源资产负债表。为了保证各自的审计结果横向可比,内部审计与社会审计还应尽量统一对自然资源资产的计量标准,只有在社会审计工作成果符合既定标准的前提下才能予以采用。

五、自然资源资产离任审计联动模式的应用

自然资源资产离任审计联动模式的构建,旨在响应国务院在《领导干部自然资源资产离任审计暂行规定》中提出的“国务院及地方各级政府负有自然资源资产管理和生态环境保护职责的工作部门应当加强部门联动”的要求,在实际的审计工作中根据“政府审计-内部审计-外部审计资源”三维模型,以政府审计、内部审计、外部审计资源这三点为基底,三个维度两两之间相互联动运作,以实现自然资源资产离任审计全覆盖为目标,构建三维一体的自然资源资产离任审计联动模式。

1. 了解被审计领导干部类别,确定审计重点。在审计计划阶段,首先根据被审计领导干部的类别,确认采用专项型审计还是结合型审计,对于党政主要领导干部,审计重点放在对生态责任的评价上;对于涉及自然资源资产的部门领导干部,对其负责的某类自然资源资产责任履行情况进行审计。政府审计机关根据不同的审计重点,配置审计资源,并对审计项目进行系统思考和统筹安排,明确具体工作目标、人员分工、审计重点、时间节点和审计要求等。

2. 政府审计主导,多方联动,实施审计活动。在审计实施过程中,政府审计机关发挥领导作用,负责总体的审计计划制订,指导与监督内部审计机关开展审计工作,选择并委托社会审计参与审计工作,建立审计工作组,组织联席会议,政府审计机关在自然资源资产离任审计中拥有最高决策权与指挥权,是最为主要的审计主体。内部审计机关与社会审计根据联席会议中制订的审计计划开展审计工作,在工作中内部审计机关与社会审计相互协调审计范围,相互交流审计工作底稿,在审计程序和审计方法上互相交流学习,然后各自向政府审计机关出具审计

报告,提交审计结果,最后政府审计机关再根据实际情况,综合各方因素出具正式的审计报告。

3. 借助审计报告,评价生态责任。自然资源资产离任审计的价值对于审计报告的正确处理和运用,是落实自然资源资产离任审计的关键所在。政府审计部门在建立自然资源资产离任审计情况通报、结果公示、报告运用等制度时,应在一定程度上参考内部审计机构的意见,结合各部门具体情况对审计报告结果设置侧重点。例如对于主要涉及林业资产部门的领导干部,在评价生态责任时,木材资源资产的权重就要相应提升。在审计报告中发现评价指标未达标的,或在自然资源资产管理与开发中发生违纪违规行为的,应视严重程度采取通报批评、出示公告、责令纠正等方式依法进行处理;对人为因素造成自然资源资产严重损毁的责任事故,审计部门要按照有关规定和干部管理权限及时移送纪检监察机关,并追究相关人员的责任。审计报告中关于一些具有代表性问题提出的建议,相关部门要引起足够的重视,及时完善有关的制度规范。

4. 实行终身追责制,督促问题整改。在完成对被审计领导干部的生态责任评价之后,自然资源资产离任审计的工作并未结束,评价不合格的领导干部将被依法问责追责;而评价合格的领导干部也应被列入观察名单,实行终身追责制,由内部审计定期考察,相关自然资源资产部门提供数据支持,向上级审计机关汇报情况,若查实自然资源资产问题应追溯到某领导干部任期内,该领导离职交接手续已经完成的,也应依法追责。

六、结语

自然资源资产离任审计本质上也是一个庞大的系统工程,需要系统的各个组成部分共同协作才能顺利运行。因此,自然资源资产离任审计需要政府审计作为主要参与者来开展审计工作,但同时也需要内部审计、社会审计和其他自然资源资产相关部门共同协作,从而发挥出审计系统的整体功能,共享审计信息与资源,实现政府审计、内部审计、外部审计资源的有效联动。通过构建自然资源资产离任审计

联动模式,发挥三者自然资源资产离任审计活动中的协同作用,为自然资源资产离任审计的全面推行提供一个更为科学、高效的审计模式。

主要参考文献:

- [1] 中共中央办公厅,国务院办公厅. 开展领导干部自然资源资产离任审计试点方案. 2015-11-09.
 - [2] 中共中央办公厅,国务院办公厅. 领导干部自然资源资产离任审计规定(试行). 2017-11-28.
 - [3] 刘明辉,孙冀萍. 领导干部自然资源资产离任审计要素研究[J]. 审计与经济研究,2016(4):12~20.
 - [4] 安徽省审计厅课题组,戴克柱. 对自然资源资产离任审计的几点认识[J]. 审计研究,2014(6):3~9.
 - [5] 陈献东. 开展领导干部自然资源资产离任审计的若干思考[J]. 审计研究,2014(5):15~19.
 - [6] 蔡春,毕铭悦. 关于自然资源资产离任审计的理论思考[J]. 审计研究,2014(5):3~9.
 - [7] 张宏亮,刘长翠,曹丽娟. 地方领导人自然资源资产离任审计探讨——框架构建及案例运用[J]. 审计研究,2015(2):14~20.
 - [8] 黄溶冰. 基于PSR模型的自然资源资产离任审计研究[J]. 会计研究,2016(7):89~95.
 - [9] 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.
 - [10] Qian W., Burritt R., Monroe G.. Environmental management accounting in local government: A case of waste management[J]. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2011(1):93~128.
 - [11] Jones M. J.. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting[J]. Accounting Forum, 2010(2):123~128.
 - [12] 中国共产党第十八届中央委员会. 中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定. 2013-11-15.
- 作者单位:**中南林业科技大学商学院,长沙410004