**我国水资源审计的现状与未来研究**

**----基于政府审计机构审计的初步探讨[[1]](#footnote-1)**

耿建新1；李志坚2；吕晓敏1；张文可1

（1 中国人民大学商学院，北京，100872；2北方民族大学商学院，宁夏银川，750021）

【摘要】 党的十八届三中全会提出的 领导干部自然资源离任审计对我国政府审计机构的相关工作有很大的促进。水资源是自然资源的最重要组成部分，有效地完善水资源审计、规范水资源审计制度，从而有效保护和使用水资源，是各级政府审计机构的一项重要职责。本文采用规范研究的方法，通过对我国一直以来进行的水资源审计的总结，对我国政府审计机构在这个领域的工作进行了规律性探讨；进一步，本文也初步分析了我国水资源审计存在的问题及其原因。在此之后，本文按照十八届三中全会以及以后相关法规提出的基于自然资源资产负债表基础之上审计业务的要求，并参考国外在这个领域的已有经验和成果，对我国政府审计机构未来应做工作的基本方向进行了探索和展望，提出了我们自己的看法和建议。我们希望本文能够对我国政府审计机构水资源审计工作理论与实践的发展尽一份微薄之力。

【关键词】 政府审计机构； 水资源管理； 自然资源资产； 水资源审计

**一、引言**

从我国目前的实际情况来看，水资源及其相关的水环境主要存在以下问题：（1）水资源短缺，我国人均淡水量仅是全球平均水平的25%，是人均淡水量最低的国家；（2）严重的水环境污染，主要的淡水资源“三河”（辽河、海河、淮河）、“三湖”（巢湖、太湖、滇池）受污染程度很高，污染物排放量已经超过了环境容量；（3）污水处理业形势严峻，运行效率低，相关监督管理部门监察力度不大，部分企业仍在超标排污。

2013年，十八届三中全会公报首次提出了“自然资源资产离任审计”，着重强调领导干部的资源环境责任。2014 年 10月国务院发表的《关于加强审计工作的意见》中也指出，要加强生态文明建设中审计的效用，加强污染治理审计和环境保护审计。再就是，2015年的《关于实行审计全覆盖的实施意见》明确指出“对国有资源的审计实行全覆盖”，同时对土地资源、水资源等自然资源依法进行审计。我们可由此看出，推行环境审计势在必行。有感于此，本文以水环境作为研究介入点，希望能对我国现阶段的水资源审计工作中存在的不足进行探讨，并结合国外的已有经验等，试图找出一种适合我国国情的政府审计机构自然资源审计方案。

**二、文献综述**

在党的十八届三中全会提出自然资源资产离任审计之后，我国学术界和实务界对这方面的问题进行了较为深入的探讨。

我国的学术界基本上均倾向于政府审计机构开展资源环境审计。蔡春，毕铭悦（2014）在《关于自然资源资产离任审计的理论思考》[1]一文中探讨了具有中国特色的自然资源资产监管制度，并提出自然资源资产受托责任必然是公共受托责任的重要组成部分，这需要审计机关把其纳入审计范围。另外，从商业的角度来看，社会公众要明确自然资源保护责任，也需要社会审计相关机构对企业的自然资源资产保护的信息进行识别与鉴定。陈波、杨世忠（2015）以澳大利亚近年来创新并大力推广的水核算系统为例，以澳大利亚的水会计准则为据，通过两者结合的阐述，了解了澳大利亚将相关会计理论和制度用于自然资源管理和披露的具体过程[2]，从而对比国内的水资源核算和财务会计核算存在的不足，对国内编写相关的会计准则提供借鉴。朱友干（2015）在《论我国水资源资产负债表编制的路径》[3]一文中，探讨了我国水资源资产负债表编制的路径，总共分为三个角度——水资源的权益属性、水资源资产价值的确定、政府治理水环境相关会计信息角度，目的是为了促进政府部门珍惜水资源、合理利用水资源。可以说，关于自然资源资产审计的探讨已成为了各专业杂志、大学学报等很靓丽的一个界面。

我国学者们也从实务开展的角度论述了自然资源资产审计，尤其是对水资源审计进行过较为深入的探讨。马宏（2013）对水资源审计进行分类[4]，总共分为四个角度：一是水资源管理体制审计，从管理机构和法律法规两方面进行总结；二是水资源总量控制审计——取水审计、水资源分配审计和水资源总量审计；三是水资源利用审计——节水政策审计、节水项目审计；四是水资源保护审计 ——水土保持审计、水利执法审计和水域功能区保护审计； 即从四个维度对水资源审计的框架进行了详细的阐释，指出了审计工作的内容以及相关的实施方式和方法。李成艾、孟祥霞、周学军（2011）以宁波市的审计试点工作为据[5]，从三个角度对水资源审计工作进行分析，三个方面分别为：一是城市供水情况审计——供水比例结构变动分析、水资源供需量分析、水质状况评价；二是水资源管理体制审计——中高层二次供水管理、监管体制、供水企业内部管理；三是水资源保护情况审计——完善水资源管理体制、健全水资源管理制度、加强水资源保护力度、提高公众节水和环保意识。唐洋、杨美利、杨恩宇（2016）从保障水资源审计有效运行的角度出发[6]，提出具体的对策，找出水资源审计的基本制度和应用制度的相关问题并进行分析，以推进我国水资源审计的研究，为水资源审计的实务工作提供一定的基础。

但是，我们在纵观上述文献之后的感觉是：上述各家之见多是对某一方面问题的清晰阐释，缺少对我国情况的总体性归纳，致使读者难以看出我国政府审计机构自然资源审计的未来发展方向；不揣浅陋，本文想在全面、综合浏览我国水资源审计相关审计公告的基础上做一尝试，以求从未来展望的角度上发表一点儿个人看法。

**三、我国水资源审计的现状及遇到的问题分析**

**（一）我国前段时期水资源审计的基本情况**

前段时期，主要是随着饮用水安全，水污染治理问题越发严峻，审计署和各级审计机构开展了一些非常具有实时性和重要性的审计项目，发现并分析了相关的问题。我们将查找到的相关信息进行整理，将其分为2010年以前，2012年以后至今，两个基本段落。  
 2010年之前：主要在2006年以后至2010年年末，审计署和各级政府审计机构水资源审计的足迹涉及河北、山西、辽宁等 19个省（自治区、直辖市）的 103 个县（县级市、区）；专从饮用水安全工作开展情况来看，各级审计机关对103个县的饮用水安全工作进行了审计调查；具体来说，地方各级政府积极发挥主导作用，认真组织实施“十一五”规划，逐步加大投入力度，各与自然资源相关的工程均建设取得了明显成效（审计调查的103个县三年的农村饮水安全工程计划总投资 37.93亿元，实际到位31.86亿元，占计划的84％）；在审计调查中，也发现了部分已建成的农村饮水安全工程存在运营成本偏高、供水水质优质率偏低、工程开发度不高以及部分资金管理力度不到位等问题。

2012年后至今：重点审计的地区包括北京、天津、山西、辽宁、吉林、黑龙江、上海、江苏、山东、河南、湖北、湖南、广东、重庆、四川、云南、陕西、甘肃等18个省、直辖市；重点对 18 个省、直辖市的水污染防治项目进行了审计，并审计了这些项目的资金使用及管理情况；审计结果表明，18个省、直辖市都在采取积极措施推动水污染防治工作，落实主要污染物减排责任，加大资金投入，水污染防治取得了积极的成效；在审计中，也发现了预算分配与专项规划衔接不够，有近一半的水污染防治项目没有达到预期效果，有部分资金未能有效使用，有些地区环保执法不严格等相关问题。

除上述内容之外，审计署及其下属特派员办事处也进行过海河流域水污染防治审计，黄河流域水污染防治与水资源保护审计调查等较为大型的审计业务。所有这些，都为我国进一步开展水资源审计业务积累了非常好的经验和案例。

**（二）对前一阶段水资源审计业务的概括性归纳**

上述的两阶段审计涵盖了我国大部分的水资源区域。第一阶段审计的主要对象是 19个省、直辖市的县级地区，主要调查各个基层地区饮用水以及相关水资源的安全工程；而第二阶段的审计主要是针对18个省、直辖市的城镇的污水治理情况。从时间范围看，第一阶段审计以2010年为节点，审计的主要时间范围是2006年到2009年的三年；而第二阶段审计以2016年为节点，审计的时间范围是2012年到2015年。在此期间，各省、直辖市、自治区也开展了相关的审计工作，所有这些都是水资源审计重要性的反映。

在两次针对水资源的审计工作中，审计的重点还是与水资源相关的财政资金运动，核心问题仍是水资源管理中与资金运动相关联的部分。2010年的审计活动发现在103个县中，有83个县不同程度地存在地方政府配套资金不到位的问题。这三年，上述83个县计划配套9.79亿元，实际到位资金5.46亿元，未到位资金4.33亿元，到位率仅为56％。一些地方将配套资金缺口转嫁到农户身上，导致群众自筹比例增高。而2016年的审计项目中发现至2015年底，中央财政下达18个省水污染防治相关资金中，有143.59亿元结存在地方各级财政部门，未及时拨付到项目单位。这些都是审计过程中所发现的问题，开展相关的审计工作确实有利于对资金的来龙去脉进行把控，减少相关资金没有落实到实处的问题。

**（三）审计中发现问题的归纳性分析**

从我国前一阶段水资源审计中发现的主要问题来看，政府审计机构查处的涉及水资源的腐败案件逐渐增多，但其根源与我国水资源的管理发展模式中存在的问题有关。

首先，审计查出的问题可归因于国家水资源管理制度不完善。从前一阶段审计公告反映的问题来看，我国的水资源管理制度并未随着新形势的出现而做出相应的改整。主要表现为水资源管理制度并未细化，缺乏可操作性的实施标准，对不同形态的水资源也没有完整统一的顶层设计，法律法规相互之间存在衔接不到位的地方；在具体的管理状况中由于水资源产权不明确，所以缺乏相应的利益协调机制，在开发和利用中无法确定先后顺序，认定谁先发现、谁先开发、谁就是最大的受益者[6]。这导致我国水资源管理无论从开采利用、还是后续的处理中都落后于其他水资源大国，水资源遭到浪费，同时引起一些社会矛盾。

其次，条块分割管理形成的体制性障碍也是重要影响因素。一直以来，我国水资源管理体制是分割管理，城市与农村、水量与水质、地表水与地下水是主要的区分标准。但是这种管理形式违背了水资源的可持续性以及水资源在空间上的整体性。特别是容易出现多个地区共同管理一条河，由不同政府部门来分别制定不同的政策，这导致一些城市和地区出现只管供水不管排水、只管排水不管治污，或者是只管上流用水不管下流处理，只管左岸不管右岸等问题[7]。这种管理制度使得水资源被人为地分割，水资源难以做到优化配置。还有就是不同的水管理机构的责任存在着交叉重叠，这更加增加了水资源管理的难度。

最后，政府管理部门与普通民众的思维观念不够统一，这也给管理上增加一定的难度。现在很多民众认为水资源是无穷无尽的，所以没有必要节约用水，然而这种观念阻碍了管理程序的相关运行[7]。节水缺乏动力造成城市中推广应用节水工艺、技术、设备等节水环保措施的积极性不高，这在一定程度上阻碍了中央相关的水资源利用战略和地方的水资源管理措施的落实。

上述的内容似乎在告诉我们，即使是作为自然资源的水资源审计，其结果也与一般财务审计有着很强的同一性，核心内容也是与此相关的违纪违规的财务现象，其深层次的反应即为管理体制、思维意识，以至于由此而滋生的腐败问题。

**四、对我国水资源审计的思考、比较及未来展望**

这里需要强调的是：本文所述的我国水资源审计的未来展望，是指建立在十八届三中全会所提及的“编制自然资源资产负债表”基础上的审计。换句话说，相对于本文以上所述内容而言，建立在自然资源资产负债表基础之上的水资源审计，才是自然资源资产（包括水资源）审计的未来阶段，或者说高级阶段。

**（一）按照十八届三中全会公报内容的思考**

我们应当回忆一下已经过去的四年前，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”（以下简称“决定”）提出的原话是“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。建立生态环境损害责任终身追究制”[8]。而这句话是在“决定”的第十四部分的“加快生态文明制度建设”的第五十二段“划定生态保护红线”中，以带有强调口吻所述的。因此，若离开了“探索编制自然资源资产负债表”这个前提，“对领导干部实行自然资源资产离任审计”就失去了其带有新时期特色的创意[9]。

**（二）对国外相同情况的比较分析**

那么，编制自然资源资产负债表真的非常难吗？笔者作为一位讲授会计学、审计学的教师，认为编制这样的表格并不难。

打开互联网，我们很容易即可找到并下载联合国统计委员会于2012年3月通过的《环境经济核算体系中心框架》，即我们在其他文章中所提及的SEEA2012中文版[10]，以及作为SEEA系列文件扩展版的《水环境-经济核算体系》[11]（简称SEEAW）。仔细阅读这些文件，就可找到关于水资源的核算表格（复式结构，SEEA2012的水资源部分见P78的表3-6，水资源实物供应利用表；P88的表3-8，水中排放物质总量实物供应利用表），水资源资产账户（单式结构，SEEA2012的水资源部分见P184的表5-25，水资源的实物资产账户）和水资源综合列表（复式结构，SEEA2012的水资源部分见P221的表6-6，水资源数据的综合列报）三种格式。将这样的内容仔细阅读之后，任何一个读者都会汲取其中关于自然资源保护作用的真谛。

也不用多费力气，我们也找到了由澳大利亚国家统计部门，按照SEEA2012的基本要求，结合澳大利亚实际情况编制的实际表格，即Completing the Picture- Environmental Accounts in practice，[12]（译后简称“实践中环境账户已完成表格”）。在那套报表体系中，按照水资源、废弃物、能源资源、土地资源、木材资源、水生资源、生态资产七类共有四十八张表格。看到此处，我们真的认为这就应该是我党十八届三中全会公报提及的自然资源资产负债表了。仔细分析澳大利亚的表格：这样的表格是一个完整的综合体系，确实是如数家珍一般地将一国内的自然资源表达得淋漓尽致；建立在这样表格上的核算体系，确实能够在保护一国资源方面发挥出非常重要的，以至于无可替代的作用。笔者以澳大利亚的表格为基础，结合我国北方某城市，设计了下面的表格。见表1。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 供水单位  用水行业 | 地下水 | 地表水 | 其他水源 | 自来水 | | | 供水站 | 自备井 | 再生水 | 其他 | 合计 |
| 居民 | 非居民 | 特殊用水 |
| 1.农、林、牧、渔业 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.工业合计 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 水生产和供应业 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 污水处理行业 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 其他工业 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.建筑与房地产开发 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.交通、仓储和邮政业 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 5.信息产业和软件业 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 6.商业、服务和餐饮业 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 7.居住与文化教育 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 8.公共事业及管理组织 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 9.居民合计 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 9.1城镇居民 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 9.2农村居民 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 10.合计 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

表1 ××省××市水使用（供给）表 单位：M3

补充资料：地下水水位 m；综合水质 级；本地自来水水价 元/M3；再生水的利用程度 %。

对此表的几点说明：

1. 各横行为使用水的行业，各纵栏为供应水的方式，采用“水的供应量=水的使用量”（或者说“水都是从哪里来=水都用到了哪里”）为平衡等式；采用实物量指标M3为计量单位；将水资源数量货币化后，即为价值量表。

2.此表的统计以各横行，纵栏的经济含义为主。以横行为主是为“水供给表”，表示水都是从哪里取得；以纵栏为主是为“水使用表”，表示水都用到了哪些行业。将“水供给表”和“水使用表”并在一起即为可将一段时期水资源供给和使用的变动状况及变动结果予以解释的“水供给与使用矩阵表”；该表作为反映水资源变动情况的分析表，可用实物量，价值量两种方式表示。

3.表格中自来水的数据来自于当地自来水公司的会计、统计数据，作为“水供给表”时，可通过表内数据的计算分别来自于地表水、地下水、其他水源的数量或成本；作为“水使用表”时，则可以销售收入的明细账户辨明水价不同三个使用方向，即居民用水、非居民用水和特殊用水各自的数量或收入。其他三项，即供水站、自备井和再生水内容与此相同。

4.供水站的数据应来自于水务局，按照各个供水站供水的方向及其供水数量的数据分别填列；自备井的数据来自于各采用自备井方式供水的单位，按照单位本身所处行业及实际采水数量填列；本表的合计数在表内的最后一栏，即各个行业的用水合计数。

**（三）我国编制自然资源资产表格的“难点”分析**

进一步，笔者要问编制这样的表格究竟难在哪里？就我们研究的结果而言，表格编制的“难”是“难”在了我国的工作层面，或者是说工作环节。

笔者在此以自身的实践探索了说明这个问题。为了探索并不复杂表格的编制难点，我们到宁夏自治区永宁县进行过较为深入的尝试[13]。在取得了当地政府领导的支持后，考虑编表可能遇到的困难，我们在设计好需要编制表格的格式后，准备了两条行进路线：一条是以领导的名义向各县级管理部门（即与水资源管理有关的水务局，与污水处理部门有关的城管局，与水资源相关的农业、林业局，与城市用水有关的园林绿化部门等）索要；另一条是编制出需要填列各种数据的调查表格，由最基层的乡镇政府交由各村庄、所在地的厂矿、单位填列数据，我们自己分乡镇、县两个层次汇总表格。其结果是，自己编制的表格在十天左右完成，索要的数据一直杳无音信。这其中的原因为何，了解中国情况的同事们均可一目了然。

笔者在此的看法是：这样自然资源资产表格（笔者认为此表情被称为“自然资源资产平衡表”，可参看本人的论文《负债、环境负债与自然资源资产负债研究》一文[14]）虽可能是从国外直接的舶来物，但却是我们这个地大物“薄”国家之急需；十八届三中全会提出的这个要求将会给我国的生态文明建设发挥巨大的作用，我们切不可因为自身知识的障碍与执行意念的怠惰而丧失良机，从而再给这样的治国良器扣上“水土不服”的帽子（直至如今，在国外一直行之有效的宏观社会会计未在我国尽力就是一个例证）。

**（四）以自然资源资产表格为基础的审计的重要意义分析**

本文笔者之一为某大学的审计学教师，自认为对审计学的理论和实务较为精通。界内公认的道理是：审计的最有特色之处就是能够按照预定的标准来判明某一事物与标准的符合性程度；再就是，随着预定标准和可计量事物的变化，审计也在演变着，向更高的层次发展；政府审计冲破注册会计师审计的财务报表范围，向着审计调查、法纪遵循状况，乃至于社会公众责任的演变，就是最好的说明。按照这样的道理来看，如果国外已有的类似表格出现在我国的大地上，我国的政府审计机构亦能对这样的事项进行审计监督。但是，如果这样的数据没有出来，我们也就没有切实的依据对这样的事项进行有意义的探讨了。

我们据这样的道理可以推论：自然资源资产表格的编制，是社会对自然资源资产进行确认和计量的结果，是审计客体在原来基础上再生出的很大扩展，有了与货币不同计量方式的新的内容；由此，跟上飞速发展的时代，使政府审计在社会生态文明建设中发挥更大的作用，是我们这一代人的义务和责任！

我们认为，这也应当是我们尝试并完成以自然资源资产表格为基础的审计的重要意义。

**（五）对我国政府审计机构水资源审计的未来展望**

在具有编制自然资源资产表格能力的国家中，政府审计对自然资源资产的审计是否有了新的形式和内容呢？根据我们研究的结果来看，建立在自然资源资产报表数据基础上的政府审计与只是审查与货币资金运动有关的自然资源资产事项的审计有着非常大的差别。

我们从审计规范制定的角度分析可知，国际最高审计组织(INTOSAI) 早于2004年就发布关于水资源审计的而相关规范，即《水资源审计问题：最高审计机关经验》[15]；并于2013年再次发布了题为《水资源审计问题：最高审计机关经验和他们的成功方法工具》的水资源审计的归纳性总结[16]。我们在文中仅列示这两个文稿的标题，以求窥探国际审计指南所揭示内容与我国现阶段水资源审计的关系。见下表2，表３。

表２　水资源审计问题：最高审计机关经验（2004年发布）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 顺序 | 标题 | 内容（只列示各小标题） |
| 第１部分 | 水资源问题和公共干预 |  |
| 第２部分 | 全球水资源问题总览 | 引言；水资源地理分布；水的功能；世界地区的水资源问题；结论 |
| 第３部分 | 水资源问题上的公共干预 | 引言；在公共水资源管理的关键参与者；水资源政策工具；结论 |
| 第４部分 | 处理水资源问题的国际协议及组织 | 引言；环境协议；国际组织和项目； 结论　SAI审计水资源项目和政策的实践 |
| 第５部分 | SAI实施水审计的总览 | 引言；事实和图；结论 |
| 第６部分 | 水审计的结果列示 | 引言；水质；河流和湖泊；洪涝；饮用水与环境卫生；自然与生物多样性；海洋环境；结论 |
| 第７部分 | 结论和建议 | 结论；建议 |

表３ 水资源审计问题：最高审计机关经验和他们的成功方法工具（2013发布）

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 第一部分 | 第二部分 | 第三部分 | 第四部分 |
| 题目 | 引言 | 全球水资源挑战和政府和国际机构来解决这些问题的努力 | 与水相关的审计和方法的概述以及最高审计机关用于审计水资源问题方法 | 审计师的工具箱:成功地应用于解决一系列水问题的各种审计方法 |
| 内容 | 目标  范围和方法 | 水资源问题的选择；关键水资源问题和政府机构解决这些问题的努力；安全饮用水的可获得性；有限水源供给的竞争性需求；干旱；洪水；河流、湖以及其他表面水的质量；海面环境；饮用水和污水基础设施的计划和融资；水资源法律的实施和执行；多地区共享水资源的管理挑战；水资源相关数据的充分性；大气变化对水资源的影响 | 审计矩阵作为一个工具计划和沟通审计策略；最高审计机关在关键水资源问题范围审计的经验； 安全饮用水的可获得性；有限水源供给的竞争性需求；干旱；洪水；河流、湖以及其他表面水的质量；海面环境；饮用水和污水基础设施的计划和融资；水资源法律的实施和执行；多地区共享水资源的管理挑战；水资源相关数据的充分性；大气变化对水资源的影响 | 基础审计工具；询问/访谈 档案回顾；网站访问；问卷调查或实地调研；获取专家意见；案例研究；基础审计工具的结合；专业审计工具 专家小组；焦点小组；数据库分析；经济学分析；科学性分析；国际标准；观察  附录1、与国际水有关的网站和参考书目列表；附录2、与水相关的审计分析报告列表 |

我们只看这样的审计业务归纳即可知：国际上审计业务领先国家在水资源审计方面确实与我国现阶段的情况大相径庭。简单地说，我国还没有关于水资源（最高审计组织已经发表的审计指南包括生物多样性、可持续能源、大气变化应对、森林、水资源和废物管理等）审计的任何规范，乃至于自然资源资产方面的审计规范，在审计实施程序、范围和方法上确实是无法与国际上其他国家相比。  
 我们再从审计业务实践的角度分析，根据我们查找的资料，美国GAO字2006年来至2016年10年中，官方网站发布的水资源审计报告有 80份之多。一般情况下，水资源审计均由GAO下属的自然资源与环境工作组（Natural Resources and Environment Team）执行。综观GAO发布的审计报告可以发现，美国的水资源审计主题多样，涉及面广，主要议题包括水污染防治与生态保护，水利水务基础设施管理，水资源开发与利用管理等[17]。再从其水资源审计报告的情况来看，与我国关于水资源审计的审计报告差距也很大：一是篇幅大，通常的报告都有2万字之巨；二是格式严谨、统一，易于阅读理解；三是报告中有较多的地图、宏观数据表格，以及纵横交错的水资源数据，类似于前述的水资源表格的数据可谓密密麻麻，令人应接不暇。

面对着国际最高审计组织的水资源审计指南，也看到了美国GAO为数众多、内容丰富多彩的水资源审计报告，我们真觉得，我国的水资源审计仍处于一种“审水不见水”，见到的仍是财政财务数据的审计；而我们希望的则是我国审计不亚于国外情况的、真正能够从国家治理的角度评价水资源和其他类型资源存在及利用状况的自然资源资产审计。

退一步说：如果这样的自然资源资产表格编制了，各级领导人就会自觉地将执政的注意力扭转到生态文明和自然资源保护方面来，这样，建立在自然资源资产负债表基础上的自然资源资产责任审计也就不仅仅会是一部分人想象的那样的“整人”式的“定责”，它很可能更是政府审计机构利用各种自然资源数据编写出的一首首颂歌。

我们真切希望，在不远的将来，我们的自然资源资产责任审计应该像这样地展现在我们面前。  
 **五、做好水资源审计工作在当前要理解的几个基础性问题**

本部分是我们针对我国未来的水资源责任审计研究而提出的研究问题的新视角。我们说，若没有自然资源资产的系统数据，我们的经济责任审计就只能围着GDP、财政收入、就业率等指标转，而绿色GDP、可持续发展等设想则从本质上缺少可供验证的数据；但是，想要开展建立在这种数据体系上的自然资源审计并非易事，需要政府审计人员在复杂的关系中理清线条，收集数据，并在审计中以此为据，整理工作底稿，形成审计报告。可以说，只有开展这样的审计工作，我们盼望已久的可持续发展管理体系才能系统、全面地建立，各不同部门才能在客观数据下统一起来，共同建设我国的生态文明社会。相对于本文所研究的水资源审计而言，我们认为我们要进行以下几个与审计基本理论有关的观念性调整。

**（一）要正视审计客体发生的变化，形成审计客体的统一观**

我们认为：审计客体的变化，实质上是对原有审计体系提出了新的、原来没有的问题，它首先要求审计原有的其他要素，如审计主体、审计执行依据、审计方式方法、审计判断标准，以至于审计报告的形式等能够适应新出现的审计客体的要求，更多的则是促上述审计要素也发生变革，以使审计体系能够对新出现的审计客体进行审计。

在未来开展的领导干部自然资源资产离任的水资源审计中，所有与水资源资产管理相关的政府部门（或企业）的领导干部都将被纳入审计监督的范围，例如对水源进行管理的水务局，对污水处理行业进行管理的城管局，对水污染预防、治理有直接责任的环保局，与大量用水的农业、林业、园林、城建等政府部门，以及水资源管理中的财政、物价、民政等政府部门和自来水供应、污水处理，以及与水资源直接相关的企事业单位等。这些部门、单位管理的事项是水资源的供给、使用的核心环节，只有把它们的工作结果予以评价和衡量，我们的水资源审计才能取得预期效果。显而易见，与我国现行的政府审计机构中环保审计部门的环境保护审计相比，新型的自然资源资产责任审计业务的监督范围明显扩大。不仅如此，我们还会看到，从对水资源费的征缴、各用水单位（包括居民）水费的收取、对水务工作的管网建设、污水处理厂的建造与运行、再生水的运用等发生的货币收支，也构成了我国完整的“水资金”的循环和周转过程。所有这些，都是新的水资源审计要重新审视的问题。

面对这样的情况，我们首先要进行的观念改变即在于对审计客体的认识方面。我们说，我们只有认清了前述（见前述表1）报表中各横行、各纵栏数据的真实含义，我们才能真正认识清楚未来水资源审计中审计客体的含义。

**（二）要使审计主体适应新的审计客体的变化，以承担审计重任**

审计主体亦即执行审计工作的机构和人员。我国现阶段的各种行业管理方面的审计业务，尤其是涉及到国计民生各行各业的重大事项审计，都是由审计署作为审计主体来执行的。例如，审计署下设的业务职能司局，就是按照国家的不同行业设置。从审计署的各个业务职能司局（即法规司、电子数据审计司、财政审计司、税收征管审计司、行政政法审计司、教科文卫审计司、农业审计司、固定资产投资审计司、社会保障审计司、资源环境审计司、金融审计司、企业审计司、外资运用审计司、境外审计司、经济责任审计司、国际合作司、人事教育司以及20个各司其职的派出审计局：外交外事审计局、发展统计审计局、教育审计局、科学技术审计局、工业审计局、民族宗教审计局、政法审计局、民政社保审计局、资源环保审计局、建设审计局、交通运输审计局、农林水利审计局、贸易审计局、文化体育审计局、卫生药品审计局、国资监管审计局、经济执法审计局、广电通讯审计局、旅游侨务审计局、地震气象审计局）来看，审计署或者我国的各级审计机关在考虑领导干部自然资源资产离任审计时，首先要进行各审计司局人员的重新组合，否则难以实施这样极具综合性、专业性的审计任务。具体到本文所述的水资源审计，按照上述审计客体提出的新要求，我国现阶段政府审计机构的各管理司中，最起码财政审计司、农业审计司和资源环境审计司；各派出局的资源环保审计局、建设审计局、交通运输审计局、农林水利审计局、地震气象审计局与水资源审计会有业务上的相关关系。

我们说，将水资源审计这样的凌乱、分散、多部门、多渠道的审计业务只落实在现在的环境保护司（厅、局）肩上是不切合实际的，需要的则是按照上述审计客体提出的新要求，在原有各司、局所审计的财政经费运转的基础上，再扩展至它们所肩负的水资源方面的权利和义务，即负担的社会责任，以形成与整体自然资源资产相关的社会绩效审计。

当然，这种审计机构内部各部门间的业务重整，可能是固定的机构部门，也可能类似“联盟”、“网络”那样“松散”地存在，甚至像“云”一样召之即来，总之需要联合起来才能进行好类似水资源审计这样的新兴业务事项。

**（三）审计依据的创新将为水资源审计的开展提供坚强的政策支持**

根据《关于加强审计工作的意见》的要求和领导干部自然资源资产离任审计工作的实际需要，审计机关必须在审计方式方面实现创新[18]。这样的创新首先应当表现在审计依据和标准方面。目前我国所开展的资源环境审计覆盖面较窄，开展频率偏低，且业务类型以财务审计和合规审计为主，绩效审计仍处于试点阶段，因此，类似国际最高审计组织的水资源审计指南等专业性规范极有待于加速建立，广泛提高。

具体而言，我们应当在持续探索自然资源审计工作经验、编制自然资源资产表格的基础上，将自然资源资产表格作为一项核心依据嵌入现有法规（既包括审计法、审计法实施条例、国家审计准则等与审计工作直接相关的法规，也应包括环境保护法、水法，以及与水资源保护管理相关的法规，如《水污染防治行动计划》（简称“水十条”）以及《取水许可和水资源费征收管理条例》等[19,20]）之中，明确这一新型核算工具在自然资源资产审计中的重要作用；同时，加强与科研机构和相关部门的合作联系，推动相关学术研究的开展和基础统计资料的完善，为制定相关审计依据和标准奠定基础，促使这种新型审计业务向科学化、规范化、法制化的方向发展。

**（四）审计方式方法的创新将为水资源审计的开展提供保障**

除了在审计依据方面进行创新之外，审计机关还应当认真考虑审计业务的具体开展方式。水资源审计具有专业性强、覆盖范围广的特点。《关于实行审计全覆盖的实施意见》对“国有资源和经济责任全覆盖审计”要求的提出，意味着审计机关必须合理规划工作方式，以实现对自然资源资产的分类别、全环节、多层次审计[21]。需要考虑的方面包括：（1）审计周期。对于水资源这样的特殊审计对象，若不遇到特殊的洪涝灾害年或者是大旱年，每年都审不见得合适。一般要配合相关审计对象变动的情况实施。（2）审计对象的具体表现。这就要求我们既考虑一定的时间周期（如三年、五年），又要考虑特殊年份（即洪涝、干旱），以此也促相关部门为历史留下真实的数据，使对离任干部的考核更有说服力。（3）审计范围。自然资源资产作用的发挥往往不局限于一个地区，其影响力和辐射范围常可以突破人为的行政区划；另一方面，除上述的洪涝、干旱等的不同年度外，水资源的存量和质量受多种因素影响，这其中就有来源于本行政区以外的因素。例如，江河、湖泊、水库通常可以为周边多个省、市、县带来经济和社会效益；与此同时，水量的多少和水质的好坏亦受周边各行政单位利用与保护程度的影响。因此，如果我们对水资源的审计仅仅局限在特定行政区域内，就可能忽略重要的因素和线索，得出不适当的结论。对此，我们应当将县域、市域级别的审计与更大范围（如整个流域、湖区、海域）的专项审计相结合，确保既可以从基层角度察知细节，又可以在更为宏观的层次上把握大局。（４）聘请专家工作。我们不得不承认，外国现阶段的政府审计队伍还没有全面掌握与所审计事项的的知识和技巧；再就是，即使是美国GAO的水资源审计，也要大范围地利用专家，乃至于利用各地政府的相关工作人员工作；我们在刚刚开始这样的审计时，更要充分注意这一点。

**（五）审计对象状况的判断标准需要预先确定**

新的审计对象，需要有新的审计标准进行考核和判断。这是应该的，并且必要的。我们认为的在未来的水资源审计的实施阶段，评价、考核的标准应当考虑以下几点的内容：首先要看当地的政府机构是否编制了水资源资产表格，是否真正掌握与水资源的相关数据；因为，这不仅仅是进行审计时所需要的，进一步，这是保证我国水资源有效利用的衡量标准。再从水资源指标来说，可考虑水源供给情况指标，水源利用情况指标，关于农业、乡村用水情况指标，水源污染及其控制情况指标，其他与水资源相关的指标（如南水北调、海水淡化、水窖等），与城市水价制定相关指标等。最后，还要了解各相关部门是否在利用前述的自然资源资产表格矩阵表进行综合数据分析与指标完成程度的考核，是否进行了采取的措施及其效果比较、各种因素综合的动态结构分析，以及分析报告的撰写与报出等。

**（六）审计报告与审计决定也将面临审计创新的强烈要求**

按照政府审计机构的工作要求，审计组在完成审计工作、出具审计报告之前，要征求各个部门，尤其是与审计事项相关的部门之间的意见。我们认为，鉴于水资源审计具有的极强的专业性和所涉及部门、地域的广泛性，这个征求意见的环节在审计的过程中显得更为重要。在试点工作中，最好采用审计机关“上审下”的方式（即在我国财政审计初期主要采用的方式），以探索和总结在征求意见阶段可能遇到的由种种原因引起的部门间不协调情况，并争取在不久的将来，采用制定规范的方式将这样的关系固定下来。我们还认为，做出审计决定前后的协调与沟通更是重要的，这是审计决定能否顺利贯彻的基础。

作为审计工作的成果，领导干部自然资源资产离任审计的审计报告和审计决定除服务于政绩考核目的之外，还有两个用途，一是对当地的自然资源状况进行总结，二是为自然资源资产负债表系统的编制与维护提供经验与资料。这一点在上文中已有所体现，我们在此必须强调的是，在不违反国家有关规定的前提下，这种新型审计业务的审计报告和审计决定一定要通过公开渠道向社会公布，也即保证审计结果的公开透明。一方面，自然资源和生态环境状况与公众的切身利益关联紧密，水源的质量、水价的高低、供水的保证程度、周围环境的水质等，均与公众的生活质量直接相关，也很容易引起舆论的共鸣，公众完全有权力知晓与之相关的审计情况；另一方面，只有公开披露水资源资产以及其他自然资源资产的审计情况，主动向人民群众介绍我国的“家底”及其保护利用情况，坦诚接受人民的监督，听取人民的意见和批评，才能有效敦促有关管理部门和领导干部改进工作方法、提高工作效率，设法解决自然资源资产管理保护中存在的低效、落后、短视、腐败等问题，促进生态文明建设，产生出预想的、巨大的社会效益。

# 六、研究结论、局限与未来研究设想

**（一）研究结论**

从本文的成文情况来看，形成了以下研究结论。（１）对近年来我国政府审计机构所进行的与水资源有关的审计业务进行了初步的整理和归纳。这是本文的形成基础，也是提出建立在自然资源资产负债表基础上的水资源审计应进一步发展的起点。（２）根据自然资源核算的国际规范和惯例及审计的一般理论与实践，阐述了国外已经长期存在的水资源报表和水资源审计，并提出了我国水资源审计的未来设想。在这方面，我们对SEEA 2012等国际规范和澳大利亚在自然资源核算方面的实践经验进行了整理与总结，认为我国学者应在这个领域进行全面尝试。（３）从审计要素多个角度对我国自然资源资产审计，主要是水资源审计的基本观念性进行了思考与展望。即，我们对以自然资源资产表格为基础开展的自然资源资产离任审计进行了设想，从审计客体、审计主体、审计依据、审计方式方法、审计标准、审计报告和审计决定等角度对其特点和创新之处进行了眺望，也为我国国家审计机构的未来努力方向提供了一些参考和借鉴。

**（二）研究局限**

本课题的研究存在以下二个方面的局限性：（１）研究主要在资料整理与理论分析层面。这可能导致我们的研究成果和结论存在实用性不强的弊端。（２）部分研究内容主要基于我们前期研究成果。具体来说，尽管本文在基本思路上遵循了SEEA2012等国际规范和我国的基本国情，但所提出的报表编制和具体审计设想在细节上大多来源于我们对一些省份的调研成果及其数据资料，因此，本文所述内容不见得能适应我国的所有地区。

**（三）未来研究设想**

自然资源资产负债表和领导干部自然资源资产离任审计“诞生”的时间虽不长，却已备受重视，我们将坚定不移地在这一领域继续开展研究。当然，我们很希望在随后的时间将本稳的不足之处予以弥补，具体包括：征求自然资源资产报表主要编制方――统计局和使用方——审计机构的意见，对报表设计进行改进；争取可以参与或观摩若干项自然资源资产审计业务，修正我们的研究思路，提高研究成果的实用性。再就是，本文研究的方向就在水资源方面，但是若~~我~~能拓展研究范围，利用本文研究取得的宝贵经验，继续开展土地资源、矿产和能源资源、林木资源等报表编制与审计研究，对自然资源资产审计的理论框架和实操方案进行完善，使其能够“羽翼丰满”，以成为一种具备强大生命力的新型业务，更是我们未来研究的盼望所在。

# 参考文献

[1] 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.

[2] 陈波，杨世忠. 会计理论和制度在自然资源管理中的系统应用----澳大利亚是会计准则研

究及其对我国的启示[J]. 会计研究，2015(5)；13-19.

[3] 朱友干. 论我国水资源资产负债表编制的路径[J]. 财会月刊，2015(19):22-24.

[4] 马宏. 构建水资源审计框架的四个维度[J]. 经营与管理，2013(09):44-45.

[5] 李成艾，孟祥霞，周学军. 创新型水资源审计模式研究——基于宁波市的审计实践[J]. 财会研究，2011,(07):64-67

[6] 唐洋，杨美利，杨恩宇. 水环境审计制度构建研究[J]. 审计月刊，2016(12):8-9.

[7] 雷铭. 水环境审计设计浅析[J]. 财务与会计，2016(11):58.

[8] 国务院新闻办公室网站：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”[EB/OL] http://www.gov.cn/jrzg/2013-11/15/content\_2528179.htm

[9] 耿建新,胡天雨,刘祝君. 我国国家资产负债表与自然资源资产负债表的编制与运用初探——以SNA 2008和SEEA 2012为线索的分析[J]. 会计研究，2015(01):15-24+96.

[10] 联合国出版物.环境经济核算体系中心框架.[c].经济及社会理事会正式记录,2012

[11] 联合国出版物.水环境-经济核算体系.[c].经济和社会事务部统计司,2012

[12] [Australian Bureau of Statistics](https://www.google.com.hk/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0ahUKEwiNtuvT3ZnVAhXFEbwKHa--D0YQFggsMAI&url=http://www.abs.gov.au/ausstats/abs@.nsf/mf/4628.0.55.001&usg=AFQjCNFOgKwwHLEuQyVtTHNP5u7tzloFDQ).Completing the Picture- Environmental Accounts in practice.[EB/OL] <http://www.abs.gov.au/>

[13] 耿建新，李志坚，胡天雨，唐洁珑. 自然资源资产平衡表的实践探索——以宁夏永宁的报表编制为例[J]. 会计之友，2017(05):9-25.

[14] 耿建新,唐洁珑. 负债、环境负债与自然资源资产负债[J]. 审计研究，2016(06):3-12.

[15] INTOSAI Working Group on Environmental Auditing(WGEA). Auditing Water Issues: Experiences of Supreme Audit Institutions.[EB/OL].http://www.environmental-auditing.org/

Home/WGEAPublications/StudiesGuidelines/tabid/128/Default.aspx

[16] INTOSAI Working Group on Environmental Auditing(WGEA). Auditing Water Issues: An Examination of SAIs' Experiences and the Methodological Tools They Have Successfully Used.[EB/OL].http://www.environmental-auditing.org/Home/WGEAPublications/StudiesGuidelines/tabid/128/Default.aspx

[17] ANAO, *Funding and Management of the Nimmie-Caira System Enhanced Environmental Water Delivery Project*, No.29 2014-15(Canberra, CBR: 2015).

[18]国务院政府信息公开网站《关于加强审计工作的意见》.[EB/OL].http://www.gov.cn/

zhengce/content/2014-10/27/content\_9170.htm

[19] 国务院政府信息公开网站《水污染防治行动计划》.[EB/OL].http://www.gov.cn/

zhengce/content/2015-04/16/content\_9613.htm

[20] 国务院文件《取水许可和水资源费征收管理条例》.[EB/OL].http://www.gov.cn/

zhengce/content/2008-03/28/content\_2320.htm

[21] 中央政府门户网站《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及相关配套文件.[EB/OL].http://www.gov.cn/zhengce/2015-12/08/content\_5021393.htm

**The situation and future research of auditing water resource in China—Based on the preliminary discussion of the government audit institutions audit**

**Geng Jianxin Li Zhijian Lv Xiaomin Zhang Wenke**

【Abstract】The third plenary session of the 18th Central Committee proposed the accountability audit of natural resources, promoting the related work of our government audit institutions.Water resource is an important part of natural resources.

Effectively improving the system of water resource audit and regulating water audit is the responsibility of the government audit institutions to effectively protect and use water resources.This article adopted normative research method, summarized the audit of water resources in China and make a regularity discussion on the government auditing department work of this field.Further, this paper also analyzed the problems existing in the audit of water resources in China and its reason. After that, according to the audit activities requirements based on the natural resources balance sheet, our paper refer to foreign experience and achievements in the field and explores the basic direction and prospect of future work of the government audit institutions in our own views.We hope this article can make a contribution to the theory and the practice of auditing water resources for the government auditing department.  
【key words】The government audit institutions;Water resources management;Natural resources assets;Water audit

1. [基金项目] 国家社会科学项目2015年度重点课题（15AZD060）

   [作者简介] 耿建新（1954— ）男，河北饶阳人，中国人民大学商学院教授，博士生导师，从事环境保护会计审计研究，地址：北京市海淀区中关村大街59号；邮箱：gengjianxin@.ruc.edu.cn；李志坚（1974— ）男，甘肃静宁人，北方民族大学商学院副教授，从事环境保护会计审计研究；吕晓敏（1990— ）女，河北张家口人，中国人民大学商学院博士生；张文可（1995-）男，中国人民大学商学院硕士生 [↑](#footnote-ref-1)