

论产权保护导向的自然资源资产离任审计

陈波

(中南财经政法大学 会计学院,湖北 武汉 430073)

[摘要]通过讨论产权保护导向下的自然资源资产离任审计,发现自然资源资产离任审计在经济责任界定方面需要重视对于领导干部资产管理职责履行情况的评价,解决好产权界定的外部性因素所造成的经济责任难以区分的问题;在审计内容上应以财政财务审计和合规性审计为基础,以绩效审计作为重点和发展方向;在审计方法上应解决好自然资源资产绩效评价指标体系的设计问题。相关部门应加快编制自然资源资产负债表,选择生态环境恶化地区作为试点突破口,制定操作性指南,强化绩效审计,对自然资源资产离任审计进行改进和完善。

[关键词]自然资源资产离任审计;产权保护;政府审计;绩效审计;国家审计;经济责任审计;资源环境审计

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)05-0015-09

一、引言

“自然资源资产离任审计”是一个新的审计概念^①,它首次出现在十八届三中全会《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》)这一纲领性文件之中,反映出国家最高决策层对于国家审计机关在完善自然资源资产产权制度、保护自然资源与生态环境、建设生态文明制度体系中的作用寄予厚望。《决定》关于自然资源资产离任审计的规定使其迅速成为审计理论界和实务界关注的热点。从理论研究上来看,以2014年6月14日中国审计学会和北京工商大学联合举办的自然资源资产离任审计研讨会为标志,学术界围绕自然资源资产离任审计的审计目标、审计主体与审计范围、审计内容、审计方式方法和自然资源资产负债表编制方法等议题开展了广泛的探讨^[1],自然资源资产离任审计的基本理论研究取得了初步的进展。从实务工作上来看,2014年审计署在对部分省市长的经济责任审计中,将土地资源、矿产资源审计作为审计重点,并结合课题研究,组织内蒙古、山东、贵州、江西、江苏和湖北审计厅,对草原、海洋、森林、矿产、土地和水资源开展了试点审计^[2];截至2014年底,至少有10个省区在下辖县市开展了领导干部自然资源资产离任审计的试点工作^[3],出现了如四川绵阳市生态环境资源离任审计,福建省森林资源、水资源资产离任审计等典型案例。

从属性上看,自然资源资产离任审计与自然资源产权制度有着密不可分的关系,可以视为广义自然资源产权制度的有机组成部分。从产权制度安排的角度对自然资源资产离任审计进行研究,可以在产权经济学的指导下,深化对于自然资源资产离任审计性质、目标、功能、对象、内容、方法等基本理论问题的认识,为相关实务工作提供更好的指导。然而,目前鲜有学者从这一视角对自然资源资产离任审计进行深入的理论探讨。本文将从自然资源产权制度改革的视角探讨自然资源资产离任审计的性质和目标定位,研究产权保护导向自然资源资产离任审计在经济责任界定、审计内容与重点、审计

[收稿日期]2015-03-09

[基金项目]国家社会科学基金重大项目(11&ZD044);国家社会科学基金(09CJY017);国家自然科学基金(71262013);中央高校基本科研业务费项目(3154131101)。

[作者简介]陈波(1978—),男,湖北广水人,中南财经政法大学会计学院副教授,博士,从事审计理论与审计准则研究。

^①“自然资源资产离任审计”是“自然资源资产经济责任审计”的子集,而经济责任审计不仅包括离任审计,还包括任中审计。十八届三中全会强调离任审计,导致目前的理论探讨和实务试点均围绕离任审计而展开,但不应因此而忽视自然资源资产的任中审计。自然资源资产离任审计必将发展成为包括离任审计和任中审计在内的、更为全面的自然资源资产经济责任审计。

方式与方法等方面所需要进行的系统性创新,并在分析自然资源资产离任审计实施现状及问题的基础上提出相关的政策建议。

二、自然资源产权制度改革与自然资源资产离任审计的目标

(一)我国自然资源产权制度改革

如果缺乏某种财产权制度,资源退化和环境污染将不可避免^[4]。如果产权界定不清晰、产权安排不合理,很容易导致自然资源过度开发利用的“公地悲剧”(the tragedy of commons)^[5]或资源低效用、无效利用甚至根本没有被利用的“反公地悲剧”(the tragedy of anti-commons)^[6]①。由于产权的一个主要功能是引导人们实现将外部性较大内在化的激励^[7],产权安排被普遍视为解决自然资源低效、无效利用问题的一项根本措施。

新中国成立以来,我国自然资源产权制度的演进经历了自然资源完全公有公营、自然资源使用权无偿取得但不可交易、自然资源使用权有偿取得并可交易三个阶段^[8-9]。现行《宪法》(2004)^②和《物权法》(2007)确定了我国自然资源的基本产权制度,即自然资源归国家所有或集体所有的公有制。十八届三中全会《决定》则要求建立“归属清晰、权责明确、监管有效的自然资源资产产权制度”,规定由国家统一行使自然资源资产所有者职责和国土空间用途管制职责。

我国社会经济发展与自然资源、生态环境的矛盾日益突出,表明现有的自然资源产权制度安排仍有待进一步完善。首先,自然资源国有产权的所有者虚置,或者说国有自然资源缺乏明确的人格化代表^[8],政府官员作为国有自然资源所有者的“代理人”,享有自然资源的最终控制权但不享有收益权,其权力、责任和利益存在严重不对称;其次,自然资源产权残缺现象普遍存在,自然资源的最终控制人由于没有收益权而缺乏保护自然资源的经济激励,权力寻租动机强烈,自然资源的开发利用者则由于不拥有所有权而导致“无恒产者无恒心”,为攫取短期经济利益而对自然资源进行掠夺性开发利用;最后,在自然资源的初始所有者(全体国民)和最终使用者之间存在漫长、复杂的层层委托代理关系,加大了委托人对代理人进行有效监督的难度,增加了代理成本,形成了阻碍改革的地方既得利益和部门既得利益。

(二)自然资源资产离任审计的性质与目标定位

自然资源资产离任审计是与自然资源资产产权保护制度一同提出来的,只有在自然资源资产产权改革的大背景之下,才能准确理解自然资源资产离任审计的性质与目标。自然资源要作为资产来对待,必须满足若干基本条件,包括具有经济价值、产权明晰、可以进行价值量核算等^[10-11]。《决定》提出了自然资源的市场化改革思路,其基本前提是自然资源的产权是清晰的,产权保护机制是健全有效的。从法律层面上看,我国实施自然资源公有制,其产权归属是明确的,但健全有效的产权保护机制尚未完全建立,导致产权主体的合法权益容易受到侵害,其突出表现是全体国民作为自然资源的终极所有者,不仅未能合理分享自然资源开发利用带来的收益,反而承担了自然资源掠夺性开发和不合理利用所带来的生态环境代价。在自然资源的产权保护体系中,各级党政领导干部作为自然资源资产委托代理链条中的中间环节,发挥着极为关键的作用。他们不仅需要发挥政府“有形之手”的作用,纠正自然资源配置过程中的“市场失灵”,还需要代表全体国民行使国有自然资源资产的所有权职责,保证全体国民不仅能享有宜居的生态环境,还能够平等地分享由于自然资源开发利用而增加的物质财富。然而,我国普遍存在的现象是领导干部不仅没有纠正自然资源资产配置的“市场失灵”,反而因为更为严重的“政府失灵”加剧了我国的资源环境危机。或者说,正是由于政府的缺位、错位和越位行为,以及部分领导干部的消极作为和胡乱作为,纵容甚至助长了对于自然资源的掠夺性开发

①“公地悲剧”的产生是由于公地上任何人都没有排斥其他人同时使用的权力,而“反公地悲剧”的产生则是由于公地上任何人都一定程度上拥有不让别人正常使用的权力。

②为简化表达,本文在引用有关法律时省略其名称中的“中华人民共和国”。

和浪费性使用。我国自然资源破坏严重、重大环境污染事故频发,却鲜有政府官员为此引咎辞职,说明我国政府领导干部经济责任欠缺必要的履行机制,尤其是监督和问责机制。

推行自然资源资产离任审计,就是要发挥审计的产权保护功能^[12-14]和审计监督的独立性、专业性优势,通过加强对领导干部的监督和问责,促进其尽职履行受托责任,进而保护自然资源资产产权主体的合法权益,促进社会经济的可持续发展。首先,自然资源资产离任审计要准确地评价领导干部的政绩,促使自然资源资产经济责任的履行情况与领导干部的奖惩和任免决策直接挂钩,改变领导干部考核和任免的唯GDP论,促进节约资源和保护环境基本国策的贯彻落实。其次,自然资源资产离任审计要揭露领导干部在履行相关经济责任过程中的重大失职、渎职甚至腐败行为,保护全体国民对于自然资源资产的所有者权益不受政府部门利益、地方利益和个人私利的侵害,保护自然资源使用者或经营者的合法权益不受公权力的非法或不当侵占^①。最后,自然资源资产离任审计应促使资源环境相关财政资金的收支符合法律法规和财政预算,切实用于资源环境的开发利用和恢复补偿,取得应有的经济效益、社会效益和生态效益,并通过审计结果公告制度,保障人民群众的知情权,提高政府的透明度,为人民群众更加有效地监督政府履行资源环境责任创造更好的条件。

三、经济责任界定、审计内容与绩效评价指标

(一)自然资源资产经济责任的界定

准确界定自然资源资产相关的经济责任是自然资源资产产权改革的重要内容,也是开展自然资源资产离任审计的前提条件。与欧美发达国家相比,我国政府党政领导干部所承担的相关经济责任更为复杂,准确界定难度更大。由于我国政府既肩负自然资源公共管理职责,又代行国有自然资源资产所有者职责,自然资源主管部门在承担行政管理职能之外,还承担了较多的资产管理职能。其中,行政管理职责主要是指政府以公共事务管理人的身份制定自然资源开发、利用、管理和保护相关的规划、政策并采取行政手段确保其实施,而资产管理职责则是指政府代行自然资源所有者的权利,对自然资源履行的资产用途规划分类、资产登记、确权发证、统计核算、出让转让、收取出让金或使用费等职责^[15]。表1对我国自然资源主管部门承担的行政管理职责和资产管理职责进行了举例说明^②。过去,由于不强调自然资源的资产属性,国家审计机关在开展资源环境审计时一般只关注领导干部所承担的自然资源行政管理职责,而忽视其资产管理职责。如今,自然资源资产离任审计需要高度重视领导干部资产管理职责履行情况的监督与评价,这是由我国自然资源的所有权制度决定的,也体现了中央政府对于我国自然资源基本制度的改革思路。

经济责任的恰当评价和准确认定,包括直接责任、主管责任和领导责任的认定,前任责任和现任责任的区分等,是经济责任审计的传统难点。自然资源资产离任审计作为资源环境审计和经济责任审计的交集^[11],其在自然资源资产经济责任的评价和认定上面临更大的困难。这是由于自然资源开发和利用的过程中经常产生外部性(externalities)。一方面,自然资源的过度开发和不当利用经常对生态环境造成破坏。例如,工业用煤和生活用煤是导致我国京津冀地区出现持续雾霾天气的重要原因。另一方面,大气、水、动物等自然资源具有流动性,某一地区的经济活动,可能会对另一地区的自然资源和生态环境造成影响,这使得相关的经济责任很难在不同地区的地方政府之间准确地进行划分。例如,江河下游的污染可能是由上游的污水排放造成的。为了解决上述问题,自然资源资产离任审计一方面需要借助科技力量,对某一地区、某一部门自然资源开发利用活动所造成的影响和后果进行全面和准确地评估,另一方面需要采取创新的审计组织方式,例如实施区域、流域合作审计等^[16-17]。

^①例如保护农民对于耕地或林地的承包经营权不受地方政府非法或不当征地行为的侵害。

^②承担自然资源资产管理职责的部门还包括环保部、住房和城乡建设部、交通部等,由于篇幅所限,这些部委的相关职责权限不再详述。

表1 我国政府自然资源资产主管部门经济责任的界定

部门名称	行政管理职责	资产管理职责
国家发改委	区域规划和管理,主体功能区规划和管理,循环经济发展、气候变化应对、节能减排等方面的规划和政策实施,土地、资源和环境保护等规划编制的协调和审查管理等	资源价格管理、碳权交易等
国土资源部	土地用途管制和耕地保护,地质勘探、采矿选矿等开发活动的监督管理,地质环境保护和矿山生态修复等	国有和集体土地产权登记和证书核发,集体土地征收、建设用地出让转让;探矿权、采矿权登记和证书核发,探矿权、采矿权出让转让
农业部	耕地保护、农业生态环境监测和管理,生态农业建设和农业废弃物循环利用,草原生态和水生态系统保护等	农村土地(包括草原)承包经营管理,渔业资源管理等
水利部	水资源统一规划和管理,水资源保护和水土保持的规划和管理等	取水许可管理和水资源费征收管理,水价管理,水权交易
国家林业局	森林、湿地生态系统和野生动植物保护和管理、沙漠化防治等	林权登记(正转归国土资源部统一登记)和证书核发,农村林地承包经营管理,国有林地和森林资源管理等
国家海洋局	海洋功能区划、海域使用、海岛保护和海洋环境调查、监测、监督管理,以及海洋资源保护、海洋工程污染防治等	海域使用权登记和证书核发,海域使用权审批和出让,海域使用金征收管理等

注:资料来源于中国科学院可持续战略发展研究组的研究报告^[15],略有改动。

(二) 自然资源资产离任审计的内容

在确定自然资源资产离任审计的内容时,必须首先依据自然资源的性质和类型,确立不同的检查与评价重点。例如,不可再生和可再生自然资源、商业性和公益性自然资源^①由于性质不同,需要设计不同的审计方案。由于不同责任主体管理的自然资源性质、类型和数量不同,在编制审计计划时也需要“因地制宜”。自然资源资产离任审计是一种交叉性、综合性的审计类型,其审计内容通常会涵盖财务审计、合规性审计和绩效审计,但在其发展的不同阶段,审计重点可能会不一样。自然资源资产的财务审计主要对与自然资源资产相关的财政资金收支的真实性和合法性,对自然资源资产信息的真实性、准确性和完整性进行检查和评价;自然资源资产的合规性审计主要对领导干部遵守或执行自然资源相关法律法规和政策规定的情况进行检查和评价;自然资源资产的绩效审计则主要对领导干部履行自然资源资产的所有权职责以及公共管理职责实现的经济效益、社会效益和生态效益进行检查和评价。表2对地方政府党政领导干部自然资源资产离任审计的具体内容进行了概括说明。

在十八届三中全会《决定》中,自然资源资产离任审计是与自然资源资产负债表的编制要求一同提出来的,这意味着我国的自然资源资产离任审计将与自然资源资产负债表的审计密切结合在一起。虽然自然资源资产离任审计并不必然以自然资源资产负债表的存在为前提,但自然资源资产负债表编制工作无疑会对自然资源资产离任审计的开展产生重大影响。当各级政府编制自然资源资产负债表成为强制要求时,在自然资源资产负债表中提供真实、准确、完整的信息就成为领导干部经济责任的重要组成部分,需要在开展自然资源资产离任审计时加以检查和评价,从而成为重要的审计内容。不仅如此,自然资源资产负债表的编制将为自然资源资产离任审计的顺利开展创造重要的条件。编制自然资源资产负债表需要对自然资源的存量和流量、实物量和价值量进行准确、完整的记录,这有利于明晰自然资源资产的产权并利用会计方法反映其价值的增减变动,将为自然资源资产离任审计提供重要的基础数据,使审计人员可以更为准确、方便地评价相关经济责任的履行情况。

^①前者主要是指具有可排他性和可竞争性的土地资源、林业资源、矿产资源等,后者则主要是具有公共资源属性的水、大气、海洋、草原等。

表2 地方政府党政领导干部自然资源资产离任审计的内容

类型	审计目标	具体审计内容
财政财务审计	对相关财政资金收支的真实性和合法性进行检查和评价	检查资金筹集是否合法合规,自然资源资金纳入预算管理情况 检查自然资源资金拨付是否到位,资金是否增长,资金使用是否符合预算目标
	对自然资源资产信息的真实性、准确性和完整性进行检查和评价	检查自然资源资金是否按照进度拨付,拨付的资金是否用于自然资源项目 对地方政府编制的自然资源资产负债表及其他信息的真实性、准确性和完整性进行检查和评价
合规审计	对领导干部遵守或执行自然资源相关法律法规和政策规定的情况进行检查和评价	检查和评价领导干部对于自然资源相关法律法规的遵循程度 检查和评价领导干部对于中央政府有关生态保护“红线”、清洁生产、节能减排、退耕还林等重大政策的执行情况 检查和评价领导干部因地制宜制定科学合理的自然资源保护与开发政策、规划和计划的情况 检查和评价领导干部建立健全自然资源资产规章制度和内部控制措施的情况 检查并揭露领导干部与自然资源资产相关的重大失职、渎职和腐败行为
	对领导干部履行自然资源资产的所有权职责以及公共管理职责实现的经济效益、社会效益和生态效益进行检查和评价	检查评价领导干部任期内提高自然资源资产经济效益的情况,包括自然资源资产开发活动、循环利用活动、保护与恢复活动的成本节约与增效情况,自然资源资产的保值与增值情况等 检查评价领导干部任期内提高自然资源资产社会效益的情况,包括促进就业、减少贫困、保障企业和个人公平获得自然资源开发利用权利、维护资源安全和社会稳定的情况等 检查评价领导干部任期内提高自然资源资产生态效益的情况,包括改善生态环境、减少环境污染、维护生物多样性、提高国民体质与健康水平情况等

注:表2部分内容参考了审计署“十二五”审计工作发展规划及部分文献^[18],其余资料由作者归纳整理。

自然资源资产离任审计应该以财政财务审计和合规性审计为基础,以绩效审计为重点。这是因为:第一,对自然资源实施资产化管理,就是要承认自然资源基于效用和稀缺性的经济价值,建立自然资源有偿使用的机制,使市场机制在自然资源配置中发挥决定性作用,使自然资源的开发利用获得应有的经济效益,如果只关注真实性和合规性,而忽视了效益性,“自然资源资产”这一概念及相关的制度变革就失去了大部分意义;第二,自然资源开发利用的社会效益长期以来没有得到应有的关注,某些省份不仅没有因为丰富的自然资源而实现社会经济的快速发展,反而遭受“资源诅咒”(resource curse)^①^[19],经济增长乏力,贫富差距扩大,安全事故频发,当地的党政领导干部负有领导责任、主管责任甚至直接责任,但监督、问责机制不到位;第三,自然资源资产的生态效益问题已成为各级政府和社会公众关注的焦点,目前生态环境恶化的严峻形势根源于非持续的经济增长模式,以及对自然资源的掠夺性开发利用,审计机关在自然资源资产离任审计中高度重视生态效益的评价,既是完整准确地评价领导干部经济责任的内在要求,也是发挥审计产权保护功能、满足社会需求、提升审计价值的必经之路。总之,绩效审计是自然资源资产离任审计的重点和发展方向,国家审计机关应准确、完整地评价自然资源资产开发、利用、管理活动中产生的综合效益。

(三)自然资源资产的绩效评价指标

保护自然资源资产产权拥有者的合法权益,必须确保自然资源在开发利用的过程中产生合理的综合效益。构建合理的自然资源资产绩效评价指标体系,并将其运用于领导干部自然资源经济责任履行情况的绩效评价,是自然资源资产离任审计在方法和技术上的突出特点,也是其难点。自然资源

①即自然资源丰裕度和经济发展水平呈负相关关系。

资产绩效评价指标具有较强的综合性以及专业技术性。从评价内容来看,其涵盖范围非常广泛,涉及经济效益、社会效益和生态效益;从涉及的专业学科来看,它涉及资源与环境经济学、统计学、大气科学、地质学、生物学、水利工程、地质资源与地质工程、矿业工程、石油与天然气工程等多种学科。这一特征决定了评价指标的设计需要广泛地借助其他专业学科专家的力量。

自然资源资产的绩效评价指标应满足若干基本的质量特征。首先,从指标的数量来看,其数量不宜过多,否则将增加数据收集的难度和成本,增大评价的复杂性。因此,应尽量选择与拟实现目标高度相关的“关键绩效指标”(Key Performance Indicators, KPI)。其次,指标应明确具体,而非抽象、模棱两可。笼统含糊的指标既难以运用,又会导致审计人员与被审计责任人产生理解上的分歧,造成不必要的冲突^①。再次,评价指标应具有针对性和适用性,应对不同类型的自然资源或同一类型但性质不同的自然资源分别制定绩效评价指标^②。例如,四川省绵阳市将县市区按照功能区规划和自身资源特点分为平原、丘陵、山区三类,分别采用不同的生态绩效评价指标。最后,评价指标应该可计量,由于定量指标具有更加明确、易于考核和便于比较的优点,在有量化指标可以利用的场合,应尽量使用量化指标,或采取定量指标和定性指标相结合的办法。例如,四川省绵阳市在大气环境质量功能区达标率一项中,对于县域空气质量好于或等于二级标准天数这一指标,平原、丘陵和山区的评估标准分别量化为300天、320天和340天。表3在广泛借鉴现有研究成果的基础上,按照主要的自然资源类型分别概括了若干代表性绩效评价指标。

表3 自然资源资产绩效评价指标示例

自然资源资产类型	绩效评价指标示例
土地资源	人均耕地面积、一等耕地面积占耕地总面积比例、中低产田面积占耕地总面积比例、耕层土壤有机质平均含量、水土流失率、土地荒漠化率、耕地盐碱化率等
水资源	人均水资源量、单位土地面积水资源量、单位工业增加值用水量、单位GDP用水量、城市水环境功能区水质达标率、骨干河道水质达标率、城镇污水处理率等
大气资源	城市环境空气质量优良率、人均工业废气排放量、工业废气排放密度、人均二氧化硫排放总量、二氧化硫排放密度、人均烟粉尘排放量、烟粉尘排放密度、人均氮氧化物排放量、氮氧化物排放密度、人均二氧化碳排放量、二氧化碳排放密度等
森林资源	森林覆盖率、人均林地面积、人均活立木蓄积量、单位土地面积活立木蓄积量等
草原资源	草原载畜能力、草原改良投入、草原退化程度、草原牧业生产效益、草原牧业增产潜力等
海洋资源	海域面积、岸线系数、海水养殖面积、盐田面积、宜建港口海湾数量、海洋石油储量、海洋天然气储量、单位海域使用面积水产品产量、清洁海域面积占海域总面积的比例等
矿产资源	矿产综合回采率、矿产开发贫化率、矿产选冶利用率、矿产综合利用率、矿产二次资源回收利用率、矿产储备率等
野生动植物资源	野生动植物种类数目、濒危野生动植物占总物种的比例、野生动植物自然保护区面积等

注:表3主要参考了中国科学院可持续战略发展研究组及部分文献的结论^[15,20-23],指标计算口径与方法请参阅相关文献。

四、自然资源资产离任审计实施中存在的问题与改进建议

(一)自然资源资产离任审计的现状与问题

自十八届三中全会《决定》提出建立自然资源资产离任审计制度以来,审计署和地方审计机关积

^①例如,对于水资源和空气质量经济责任的评价,用“任期内河流湖泊水质是否明显好转”“任期内空气质量是否明显提高”作为评价指标就过于笼统,采用“任期内河流湖泊水质达到Ⅲ级水质以上的比例”“任期内雾霾天气占全年天数的比例”就比较明确具体,有利于考核和监督。

^②例如,耕地和建设用地、经济林和生态林就需要设计不同的评价指标。

极开展了该项制度的探索和试点工作,已有 10 多个省区分别在下辖的县市开展了相关的试点工作^[3]。例如,福建省审计厅制定了《2014 年福建省市、县(区)主要领导干部经济责任审计工作方案》,将自然资源资产离任审计的内容和重点明确为森林资源、国土资源、水资源、矿产资源、环境保护情况以及相关体制机制的建设、制度措施的执行和自然资源资产管理等方面,并在对福州市市长进行经济责任审计时,开展了自然资源资产审计的探索。四川省绵阳市出台了《县市区党政主要负责人离任生态环境审计评估试点指标体系》(以下简称《指标体系》),并以三台县离任县委书记、县长生态环境审计评估为试点,探索开展领导干部离任生态环境审计。《指标体系》涵盖了生态空间、生态环境、生态经济、生态文化、生态人居、生态制度等 6 方面共 32 项具体的评估指标,每项评估指标后附有牵头单位、评估分值和评估标准等内容,形成了一套完整的评估体系,具有很高的借鉴价值。

关于自然资源资产离任审计的试点工作取得了较为明显的进展,但也暴露出一些问题,审计的产权保护功能还没有得到充分的发挥。首先是自然资源资产负债表的编制未取得明显进展。目前,国内外对编制自然资源资产负债表均未达成统一认识,既缺乏编制准则,也缺少实践操作指南^[24]。自然资源资产负债表的编制有许多亟待解决的问题,有些是理论上的问题,例如自然资源资产的核算范围、分类模式、计价模式、列报方式等^[24],有些则是现实条件的问题,例如对自然资源资产开展会计核算所需的基础数据尚不系统和完整等。当前,只有深圳、三亚等城市开展了自然资源资产负债表编制的试点工作。从长期来看,如自然资源资产负债表的编制工作不能取得突破,自然资源资产离任审计的深入开展必将受到制约。

其次,我国自然资源资产离任审计的试点虽然已扩展至 10 多个省份,但这些省份基本上是生态环境相对较好的地区,而那些自然资源和生态环境破坏较为严重的省份,例如河北、山西等,则尚未纳入试点范围。从理论上讲,自然资源和生态环境破坏越严重,越有必要强化领导干部的监督和问责,越有必要实施自然资源资产离任审计。然而,在这种情况下,自然资源资产离任审计开展面临的阻力也可能越大。推行自然资源资产离任审计,需要改变经济增长模式,树立新型政绩观,对领导干部的政绩评价体系实施根本的改革。中组部 2013 年发布了《关于改进地方党政领导班子和领导干部政绩考核工作的通知》(以下简称中组部《通知》),要求改变政绩考核的唯 GDP 论,强化约束性指标的考核,加大资源消耗、环境保护、消化产能过剩、安全生产等指标的权重^[25]。这一重大改革举措要见到成效需要假以时日,而自然资源资产离任审计要成为领导干部任免的必经程序,其审计结果要真正成为干部任免、奖惩的重要依据,还有很长的路要走。

再次,我国目前自然资源资产离任审计涵盖的自然资源类型还较为有限,对于不同类型的自然资源如何审计还没有形成较为成熟、完善的方法体系。本文搜集了 2009 年至 2013 年五年间审计署发布的与自然资源相关的审计结果公告共 13 份,其中涉及的自然资源类型分别是:水资源(水污染防治资金审计等)(6 份,占比 46%)、大气资源(节能减排审计等)(4 份,31%)、土地资源(土地出让金审计等)(2 份,15%)和矿产资源(资源综合利用审计)(1 份,8%)。从中不难看出,当前审计署对于自然资源的审计主要局限在水资源、大气资源和土地资源上。然而,海洋污染、草原沙化、生物多样性减少、矿产资源耗竭等资源环境问题也已呈日益严重态势,亟须审计机关纳入自然资源资产离任审计的范围。

最后,我国的自然资源资产离任审计仍然偏重于财政财务审计和合规性审计,而很少涉及绩效审计。已经公布的试点工作方案大多以自然资源政策、规划、计划、制度的制定及执行情况,相关财政资金的收取和拨付情况作为审计重点,而主要的审计发现则集中在配套资金未按计划到位、资金的管理和使用不够规范、政府部门监管力度不足、挤占挪用项目资金等。这一方面是因为我国与自然资源资产相关的管理制度,尤其是财政预算制度尚不完善,相关财政资金的收支存在较多的违法违规行为,审计机关不得不将主要的精力用于财政财务审计和合规性审计,另一方面则是因为对自然资源资产

开展绩效审计的理论和实务尚不成熟,尤其缺乏一套公认权威的、针对不同类型自然资源资产的绩效评价指标体系。

(二)自然资源资产离任审计的改进建议

针对自然资源资产离任审计在实施中存在的问题,本文提出如下改进建议。

首先,相关部门应加强自然资源资产负债表编制的理论研究和试点工作。以自然资源资产负债表为基础,对领导干部开展自然资源资产离任审计,能够显著强化审计的产权保护功能。目前,自然资源资产负债表编制的研究工作是由国家统计局牵头负责的,国家审计机关可以更加积极地参与其中,尤其是可以从审计的视角提出建议,使自然资源资产负债表及相关的会计核算系统能够成为自然资源资产离任审计主要的信息来源,并成为确认并保护自然资源资产产权的更好工具。作为内部控制方面的专家,国家审计人员还可以对如何强化自然资源资产负债表编制相关的内部控制,合理保证自然资源资产信息质量提供咨询和建议。

其次,相关部门应系统总结自然资源离任审计的试点经验,在自然资源和生态环境破坏较为严重的省份推动自然资源资产离任审计。在生态环境较好的省份推动自然资源资产离任审计,固然有阻力较小、易于推进的优势,但审计结果往往不足以改变领导干部的任免决策,不足以引起社会震动,难以形成具有突出典型性的案例。在自然资源和生态环境破坏较为严重的省份推动自然资源资产离任审计,则往往属于动真格、打硬仗,如果精心组织、周密安排、部门联动、强力推进,则很容易形成具有广泛社会影响力和示范效应的审计成果。为此,本文建议审计署一方面组织力量对现有的试点经验进行系统总结,提炼上升为一般性的自然资源资产离任审计程序与方法,另一方面支持自然资源和生态环境形势严峻地区的审计机关以中组部《通知》的实施为契机,积极开展自然资源资产离任审计,形成具有突破性的重大成果。

再次,审计部门可对不同类型自然资源的审计目标、标准、方法、要求等开展更为全面深入的研究,形成具有可操作性的指南,进而实现对于各种自然资源的全面覆盖,避免由于方法技术的限制而将某些重要的自然资源排除在审计范围之外。自然资源资产的审计具有专业性强、技术难度高的特点,因此在相关试点工作中,各地审计机关普遍采用了与其他部门联合审计或在审计项目组中大量聘请外部专家的做法。审计署可与国土资源部、环保部、农业部、水利部、国家林业局、国家海洋局等部委通力合作,探索制定对于不同类型自然资源如何进行审查、评价的技术标准和操作指南。

最后,审计部门可在自然资源资产离任审计中大力推行绩效审计,在与其他部委密切合作的基础上形成完整、合理的自然资源资产绩效评价体系。不同类型的自然资源有哪些关键的绩效评价指标,这些评价指标采取何种评价标准,建议采用何种评价方法,这些都可以由审计署牵头开展研究,形成指导意见。审计署还可以总结四川省绵阳市等地区在领导干部离任审计中全面开展自然资源资产绩效审计的先进做法,形成典型案例,供实务界学习和借鉴。当然,自然资源资产的绩效审计贵在因地制宜,对哪些自然资源进行评价,具体采用什么样的评价标准和评价方法,不同评价指标采取何种权重等,均需要审计人员运用专业判断,这对审计人员的专业能力提出了更高的要求。

参考文献:

- [1]张宏亮,刘恋,曹丽娟.自然资源资产离任审计专题研讨会综述[J].审计研究,2014(4):58-62.
- [2]杜涛.审计署将加强对领导干部实行自然资源资产离任审计[EB/OL].<http://www.eeo.com.cn>,2014-12-26.
- [3]王选辉.10省试点离任“生态审计”[N].法制晚报,2014-11-13.
- [4]丹尼尔·H·科尔.污染与财产权:环境保护的所有权制度比较研究[M].北京:北京大学出版社,2009.
- [5]Hardin G. The tragedy of the commons[J]. Science, New Series, 1968, 162:1243-1248.
- [6]Heller M A. The tragedy of the anti-commons: Property in transition from Marx to markets[J]. Harvard Law Review, 1998, 111(3): 621-688.

- [7] Demsetz H. Toward a theory of property rights[J]. The American Economic Review, 1967, 57(2): 347-359.
- [8] 谢地. 论我国自然资源产权制度改革[J]. 河南社会科学, 2006(5): 1-7.
- [9] 肖国兴. 论中国自然资源产权制度的历史变迁[J]. 郑州大学学报: 哲学社会科学版, 1997(6): 19-25.
- [10] 姜文来. 关于自然资源资产化管理的几个问题[J]. 资源科学, 2000(1): 5-8.
- [11] 陈波. 产权保护、经济责任与自然资源资产离任审计[C]. 中国审计学会、北京工商管理大学自然资源资产离任审计研讨会论文集, 2014.
- [12] 冯均科. 审计契约制度的产权经济学分析[J]. 山西大学学报: 哲学社会科学版, 2004(2): 9-14.
- [13] 张立民, 唐松华. 注册会计师审计的产权功能: 演化与延伸[J]. 会计研究, 2008(8): 3-10.
- [14] 李孝林, 李歆. 国家审计产生和发展基本动因: 维护产权论[J]. 审计研究, 2013(2): 22-26.
- [15] 中国科学院可持续发展战略研究组. 中国可持续发展战略报告——创建生态文明的制度体系[M]. 北京: 科学出版社, 2014.
- [16] 审计署驻重庆特派办理论研究会课题组. 区域环境审计研究[J]. 审计研究, 2013(2): 40-45.
- [17] 杨肃昌, 芦海燕, 周一虹. 区域性环境审计研究: 文献综述与建议[J]. 审计研究, 2013(2): 34-39.
- [18] 徐泓, 曲婧. 自然资源绩效审计的目标、内容和评价指标体系初探[J]. 审计研究, 2012(2): 14-19.
- [19] 胡援成, 肖德勇. 经济发展门槛与自然资源诅咒[J]. 管理世界, 2007(4): 15-23.
- [20] 孔黎明. 上海自然资源和生态环境统计监测评价指标体系研究[J]. 统计科学与实践, 2011(12): 25-27.
- [21] 刘黎明, 谢花林, 赵英伟. 我国草地资源可持续利用评价指标体系的研究[J]. 中国土地科学, 2001(4): 43-46.
- [22] 王贵成. 矿产资源可持续利用评价指标初探[J]. 资源开发与市场, 1999(4): 197-199.
- [23] 刘明. 区域海洋经济可持续发展能力评价指标体系的构建[J]. 经济与管理, 2008(3): 32-35.
- [24] 蔡春、毕铭悦. 关于自然资源离任审计的理论思考[J]. 审计研究, 2014(5): 3-9.
- [25] 肖振东. 领导干部自然资源资产离任审计初探[N]. 中国审计报, 2014-06-04.

[责任编辑: 刘 茜]

Auditing of Natural Resources Assets before the Leading Cadres Leave Their Post Based on the Protection of Property Rights

CHEN Bo

(School of Accounting, ZhongNan University of Finance, Economics and Law, Wuhan 430073, China)

Abstract: The auditing of natural resources assets before the leading cadres leave their posts (hereinafter ANRA) is an integral part of the property rights institutions for natural resources. The objective of ANRA is to protect the legitimate property rights of the owners, to facilitate the leading cadres to perform their duties, and to promote sustainable development. In the implementation of ANRA, the evaluation of asset management responsibilities of leading cadres should be emphasized, and the problems of defining economic accountability due to externalities should be solved. When designing the contents of ANRA, financial audit and compliance audit should be the foundation, but performance audit should be the emphasis and represent the trend of development. As to the auditing methods, the design of performance evaluation systems must be stressed. Nowadays, quite a few provinces have started a series of pilot programs of ANRA, and the CNAO should summarize the relevant experiences. Also CNAO should promote the study of preparation of natural resources balance sheet, choose the environment deteriorating regions as the breakthroughs for the implementation of ANRA in order to set up practice guidelines and strengthen the performance audits.

Key Words: auditing of natural resources before leading cadres leave their post; protection of property rights; government audit; performance audit; state audit; economic accountability audit; resources environment audit