

领导干部自然资源资产离任审计要素研究

刘明辉^{1a},孙冀萍^{1b,2}

(1a. 东北财经大学 中国内部控制研究中心,辽宁 大连 116023;1b. 东北财经大学 会计学院,辽宁 大连 116023;
2. 太原师范学院 经济系,山西 太原 030619)

[摘要]当前,理论界和实务界对领导干部自然资源资产离任审计内容和重点的认识存在很大差异,其原因在于人们对构成领导干部自然资源资产离任审计的基本单元即审计要素研究不够。因此,在回顾、梳理相关研究成果的基础上,厘清领导干部自然资源资产离任审计的基本含义和构成要素,从审计主体、审计客体、预期使用者、审计对象、审计标准、审计证据以及审计结果七个方面系统阐述领导干部自然资源资产离任审计要素的具体内涵。

[关键词]领导干部离任审计;自然资源资产审计;审计要素;自然资源资产负债表;国家审计;政府审计;资源环境责任审计

[中图分类号]239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2016)04-0012-09

领导干部自然资源资产离任审计是一门在吸收审计学、会计学、统计学、环境学、资源学以及管理学等学科成果基础上形成的,横跨自然科学、社会科学和思维科学三大部类的,位于诸多学科交叉、边缘地带的并具有一定应用性的新兴社会学科^[1]。学术界对于这门新兴社会学科,内容和重点的认识并不统一^[2]。究其原因,主要在于人们对“什么是领导干部自然资源资产离任审计”、“构成领导干部自然资源资产离任审计存在并维持其运动的必要最小单位是什么”等核心问题没有厘清。而要回答这些问题,首先要搞清领导干部自然资源资产离任审计活动中最基本的问题,即审计要素。审计要素的厘清,需要回答下列几个问题:如何界定领导干部自然资源资产离任审计要素的基本内涵?领导干部自然资源资产离任审计要素有哪些?领导干部自然资源资产离任审计要素区别于一般审计要素的特点是什么?如何正确理解领导干部自然资源资产离任审计各个要素的具体内容?这些问题的回答必然推动领导干部自然资源资产离任审计的理论建设,并进一步推动领导干部自然资源资产离任审计实践的顺利运行和审计职能作用的全面发挥。

一、领导干部自然资源资产离任审计及其要素的内涵界定

(一) 领导干部自然资源资产离任审计内涵界定

目前,与自然资源资产离任审计相关的研究如火如荼,就其名称来说,有“自然资源资产离任审计”、“领导干部自然资源资产离任审计”、“领导干部离任环保审计”、“领导干部资源环境责任审计”以及“资源环境责任审计”等提法^[3-7]。这些提法虽然不同,但都研究审计机关如何对承担受托自然资源资产责任的领导干部责任履行情况进行监督、评价和鉴证的行为。因此,在本文的分析中,为与国家有关文件保持一致,统一称为“领导干部自然资源资产离任审计”。鉴于目前国家审计尚无公认的统一定义,我们将领导干部自然资源资产离任审计定义为“审计机关按照相关法律、法规等标准,获取和评价审计证据,对党政主要领导干部受托自然资源资产管理和生态环境保护责任的履行情况

[收稿日期]2015-12-11

[基金项目]财政部会计名家培养工程支持项目

[作者简介]刘明辉(1964—),男,湖南汨罗人,东北财经大学中国内部控制研究中心教授,博士生导师,从事审计理论与国家审计研究;孙冀萍(1979—),女,山西寿阳人,东北财经大学会计学博士研究生,太原师范学院经济系讲师,从事审计理论与实务研究。

进行监督、评价和鉴证,并将审计结果传达给预期使用者的系统化过程”。这一定义我们可以从以下几个方面加以把握。

1. 审计主体,即审计机关,它包括审计署及其派出机构和地方审计机关。

2. 审计客体,即党政主要领导干部,他们是自然资源资产管理和生态环境保护的主要责任者,因此也称责任方,主要包括地方各级党委、政府、审判机关、检察机关,中央和地方各级党政工作部门、事业单位和人民团体等单位的党委(含党组、党工委,以下统称党委)正职领导干部和行政正职领导干部及主持工作一年以上的副职领导干部。

3. 预期使用者,是指各级人大、党政部门及其他利益相关者。

4. 审计对象,即领导干部受托自然资源资产管理和生态环境保护责任的履行情况。它主要包括土地、矿产、森林、水等重要资源的开发利用管理和保护治理责任履行情况,水、大气、土壤、固体废物等污染防治责任履行情况,重点生态建设工程和生态脆弱地区生态保护责任履行情况。

5. 审计标准,指相关法律法规、政策规定、规划计划、考核制度,如《中华人民共和国环境保护法》、《中华人民共和国土地管理法》、《国家生态保护红线——生态功能基线划定技术指南(试行)》等。

6. 审计证据,指审计人员用来确定审计对象信息是否与既定标准相一致的资料。获取和评价证据是审计的中心环节,客观地获取和评价证据要求对审计客体(责任方)所作申明的基础加以查核,并对结果加以公正地评估,不因支持或反对作此申明的个人或单位而有所偏差或带有任何偏见。

7. 审计结果,是经过对证据的收集与评价而得出的对审计对象信息与审计标准一致程度的评价。审计结果的具体形式包括审计报告、审计建议、审计处理决定等。

(二) 领导干部自然资源资产离任审计要素的厘定

审计要素是指审计活动中最基本的单元或元素。在一般审计活动中,通过对审计要素的理解,至少可以推断出下列内容:(1)可以推断出该项审计“谁来审计”、“审计谁”、“审计结果报告给谁”等基本问题;(2)可以推断出该项审计“审计什么”、“依据什么审计”、“如何审计”以及“审计结果如何体现”等问题。

理论界直接针对领导干部自然资源资产离任审计要素的研究并不多。概括起来主要有以下两种观点:一种观点认为领导干部自然资源资产离任审计要素应该包括审计目标、审计主体、审计客体、审计方法及审计结果与应用五要素^[8]。该观点强调了审计活动中“谁审计”、“审计什么”以及“如何审计”、“审计结果如何体现与利用”等基本问题。但是,他们将审计目标包括在审计要素中,缺乏系统性,毕竟两者属于不同层次,审计要素是为审计目标提供服务的。另一种观点在研究政府环境责任审计要素时,认为应包括审计主体、审计客体以及审计内容三要素^[9]。该理论仅强调“由谁审”、“审什么”等问题,没有囊括构成该审计活动并维持其运动的所有基本问题,缺乏完整性。审计要素研究至少要解决“谁来审计”、“审计谁”、“审计结果报告给谁”、“审计什么”、“依据什么审计”、“如何审计”以及“审计结果如何体现”等基本问题。

既然审计要素是审计活动中必不可少的重要部分,那么探讨领导干部自然资源资产离任审计要素就应该能解决该项审计活动中上述的基本问题。我们认为将审计主体、审计客体、预期使用者、审计对象、审计标准、审计证据以及审计结果作为领导干部自然资源资产离任审计的基本要素是切合实际的选择。

从理论上讲,这七个要素包含了审计活动中所有重要组成部分。对审计主体的分析,可以理解领导干部自然资源资产离任审计活动“由谁审计”的问题;对审计客体的分析,可以理解该项审计活动“审计谁”的问题;而对预期使用者的分析,可以解释该项审计活动结果最终报告给谁的问题;审计对象的确定,可以解释领导干部自然资源资产离任审计到底是对什么进行审计的问题;审计标准揭示在该项审计活动中,如何根据审计内容确定主要的审计标准;对审计证据要素的分析,解释了审计师如

何审计的基本问题;审计结果要素能解决在领导干部自然资源资产离任审计中,如何体现审计结果的问题。

从实务角度分析,这七个要素解释的问题,涉及我国当前开展审计实践活动面临的主要困难^[10],厘清这七个要素,有利于推动领导干部自然资源资产离任审计活动的发展和完善。2015年7月1日中央全面深化改革领导小组第十四次会议审议通过并于11月9日出台的《关于开展领导干部自然资源资产离任审计的试点方案》中,也特别强调要明确领导干部自然资源资产离任审计对象、审计内容、审计评价标准、审计责任界定以及审计结果运用。

综上所述,我们提出在领导干部自然资源离任审计中必须厘清自然资源资产离任审计的审计主体、审计客体、预期使用者、审计对象、审计标准、审计证据以及审计结果这七个要素。

二、领导干部自然资源资产离任审计的主体确定

审计主体是探讨审计“由谁审计”这一问题的。领导干部自然资源资产离任审计的审计师究竟由谁来担任?理论界存在两种不同的观点。有人主张,审计师只能是国家审计机关,我们将这种观点称为“一元论”;也有学者主张多元论,认为国家审计、注册会计师审计以及内部审计都应参与其中。

持“一元论”者认为:(1)从自然资源的自然属性和社会属性来看,我国自然资源资产具有公有性质,中央政府和地方政府作为全体人民的受托人,负有对自然资源资产开发、利用、保护等责任;(2)从各审计主体的职责权限来看,具有对政府及其领导干部进行审计的机关只有国家审计机关;(3)自然资源资产的使用结果事关全局,社会审计等审计组织无力承担^[11]。

持“多元论”者,如陈献东等认为:(1)从自然资源资产保护的责任主体来说,这不仅仅是政府的责任,凡是跟自然资源资产保护相关的主体都属于这个范围,因此审计主体也应是多元的;(2)国家审计机关、内部审计机构和社会中介组织均可通过不同的方式成为审计主体^[12]。

除此之外,还有的学者提出“一元为主、多元参与”的观点,如蔡春、毕铭悦、彭巨水^[13-14]。

我们认为,审计主体的确定需要考虑国家法律的相关规定或者委托人的授权。在法定审计下,审计师由国家法律明确规定;而在委托审计下,审计活动由委托人授权的审计师实施。就领导干部自然资源资产离任审计来说,它属于国家法定审计。依据我国《宪法》第九十一条和《中华人民共和国审计法》第二十五条,国家审计机关有权对中央政府、各级人民政府以及相应职能部门负责人进行审计。可见,领导干部自然资源资产离任审计的审计主体是国家审计机关。当然,在审计过程中,可能会利用注册会计师、内部审计部门以及专家(如环境保护部门、国土资源部门、水利部、林业部等自然资源管理职能部门)的相关工作,但因为最终出具报告、得出审计意见、做出处理决定并对审计结果负责的是国家审计机关,因此,我们认为领导干部自然资源资产离任审计活动的审计主体是国家审计机关。依据《宪法》,国家审计机关包括审计署及其派出机构和地方审计机关。

三、领导干部自然资源资产离任审计的客体辨析

审计客体探讨审计活动中“审计谁”这一问题,是指对审计对象或审计对象信息负责的主体,即责任方。责任方的界定关系到审计业务性质的确定。从理论上来说,针对提出结论的对象不同,审计业务可以分为直接报告业务和基于责任方认定业务两种。在直接报告业务中,责任方是对审计业务负责的组织或人员;在基于责任方认定业务中,责任方是对审计对象信息负责并可能同时对审计对象负责的组织或人员。

就领导干部自然资源资产离任审计来说,存在以下两种观点。(1)黄溶冰、赵谦等学者认为自然资源资产负债表审计作为领导干部自然资源资产离任审计内容一部分,可以单独开展^[15]。因为自然资源资产负债表可以反映不同自然资源增加、减少的特有方式及其变动情况,是领导干部自然资源资产离任审计的重要证据。单独针对自然资源资产负债表的审计属于基于责任方认定业务,其审计客

体就是对自然资源资产负债表编制负责的组织或人员。(2)陈波、卜璠琦等将领导干部自然资源资产离任审计定位为直接报告业务,其主要责任方是承担自然资源开发、利用和保护责任的相关部门、各级政府及其负责人,可能包括地方政府党政负责人、自然资源主管部门负责人以及资源性国有企业负责人等^[16]。他们认为领导干部自然资源资产离任审计的实质就是对领导干部在自然资源资产开发、利用和保护方面的履职行为进行审计,其中也包括对相关信息(如自然资源资产负债表)的审计。

我们认为,将领导干部自然资源资产离任审计定位于直接报告业务是合适的,其审计客体,即责任方为承担自然资源管理和生态环境保护责任的相关领导干部。

从领导干部自然资源资产离任审计这种制度安排的根本目的来看,其根本目的在于完善生态文明绩效评价考核制度,推进生态文明建设。领导干部自然资源资产离任审计需要客观评价领导干部履行自然资源资产管理和生态环境保护责任的情况。借鉴美国联邦政府自然资源资产核算的相关资料^[17],我们认为对于具有不同属性的自然资源资产,有着不同的信息管理方法,比如可以反映在资产负债表上,也可以附注的形式披露,还可以采用管理报告的形式。因此,我国实施领导干部自然资源资产离任审计不仅仅只依赖自然资源资产负债表这一信息载体。

进一步地,在我国现行的行政体制下,从中央人民政府到基层的乡镇人民政府,从国务院相关部、委、行、署到市县的职能局、办,都承担相应的自然资源资产保护责任。此外,我国还实行党委领导下的行政首长负责制。如国务院实行总理负责制,各部委由部长、主任负责;地方各级政府实行省长、市长、县长、区长、乡长、镇长负责制。这样,这些领导干部作为承担受托保护自然资源责任的人格化核心主体,顺理成章成为领导干部自然资源资产离任审计中的具体责任方。

因此,结合《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》第二条规定,我们认为领导干部自然资源资产离任审计的审计客体是自然资源资产管理和生态环境保护的主要责任者。它主要包括地方各级党委、政府、审判机关、检察机关,中央和地方各级党政工作部门、事业单位和人民团体等单位的党委(含党组、党工委,以下统称党委)正职领导干部和行政正职领导干部以及主持工作一年以上的副职领导干部。

四、领导干部自然资源资产离任审计的预期使用者分析

预期使用者,即预期使用审计结论和报告的所有组织或人员。其范围广泛,可以是全体公民、各级人大、党政机关及其他利益相关者。

第一,从理论上讲,既然全体公民共同享有自然资源资产,那么全体公民就是广义上的预期使用者;第二,各地公民直接与当地的自然资源及其生态环境状况息息相关,是地方领导干部自然资源资产离任审计中最直接的预期使用者。但是,“全体公民”这一抽象实体是以“各级人大”行使其权力的,因此,各级人大是领导干部自然资源资产离任审计的预期使用者。

此外,该项审计预期使用者的确定还需要考虑审计开展的重要政策背景。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》提出,用制度来保护自然资源和生态环境,其中领导干部自然资源资产离任审计是一重要举措。首先,对于审计发现的具有典型性、普遍性和倾向性的问题,相关部门要认真研究,及时改进和完善。那么,负有自然资源资产管理和生态保护责任的责任方是审计结果的预期使用者。其次,对于审计发现的重大问题,需要追究领导干部自然资源资产相关责任的,审计机关还要将其移送上级组织部门、纪检监察机关、司法机关等,因此,这些对领导干部负有管理监督的组织 and 人员也是领导干部自然资源资产离任审计的预期使用者。最后,审计结果还可以作为干部考核、任免、奖惩的重要依据,那么,上级党政机关也是审计结果的预期使用者。可见,各级党政机关是领导干部自然资源资产离任审计的预期使用者。

总之,我们认为,领导干部自然资源资产离任审计的预期使用者包括各级人大、党政机关以及其他利益相关者。

五、领导干部自然资源资产离任审计的对象剖析

在研究中,审计对象与审计客体往往容易混淆,这也导致相关研究结论的差异。目前,存在的主要差异有审计对象、审计对象范围、审计对象信息三个方面。

(一) 审计对象:对“人”审计还是对“事”审计

审计对象是审计对象信息所反映的内容,是内涵的审计内容,而审计客体是外延上的审计实体。如在财务审计中,审计客体是被审计单位,而审计对象是被审计单位财务状况、经营成果及现金流量,审计对象信息则是反映被审单位财务状况、经营成果、现金流量的载体——财务报表。现有研究中,学界对领导干部自然资源资产离任审计对象的表述尚不统一,主要存在以下两种观点。

观点1:领导干部自然资源资产离任审计对象主要是地方各级党委和政府主要领导干部,即对“人”审计^[11,14]。其理由如下。

(1)从我国的政治制度、行政体制以及建立责任政府的角度来看,自然资源资产的开发利用和保护是地方各级党委、政府的责任。(2)开展领导干部自然资源资产离任审计是为了责任追究。(3)《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定实施细则》的第二条、第三条和第十三条、第十四条指出“自然资源资产的开发利用和保护”是对地方各级党政主要领导干部的经济责任审计的审计内容。

观点2:领导干部自然资源资产离任审计对象是受托行为人履责情况,即直接针对特定责任主体的领导干部自然资源资产保护责任进行的审计^[13]。其理由如下。

自然资源资产离任审计是环境审计和经济责任审计深度融合的一种审计方式,旨在认定受托行为人应承担的任期自然资源资产保护责任是否符合特定要求或既定要求,证实和评价自然资源受托经济责任的有效履行。

我们认为,基于审计对象的内涵,观点1将审计对象与审计客体相混淆,而观点2则更为合理。

从领导干部自然资源资产离任审计的目的来看,主要是推动领导干部守法、守纪、守规、尽责,切实履行自然资源资产管理和生态环境保护责任,促进自然资源资产节约、集约利用和生态环境安全。那么该审计重点在于监督领导干部自然资源资产管理权力行使的过程和结果,集中体现为其自然资源管理责任履职的情况。因此,我们认为,领导干部自然资源资产离任审计的审计对象为领导干部自然资源资产相关责任履行情况。比如,我们不能将财务报告审计中的审计对象,由“被审计单位财务状况、经营成果、现金流量情况”说成是“被审计单位”一样。

(二) 审计对象范围:是否将生态环境问题纳入审计范围

就领导干部自然资源资产离任审计的审计范围来说,学者们的观点差异较大,主要存在“自然资源观”和“资源环境观”两种观点^[3]。

持“自然资源观”的学者认为:(1)考虑到生态环境对象特殊,审计的程序和方法不成熟,特别是存在对生态环境的责任界定的难题,缺乏可操作性,难以收集充分适当的审计证据,因此,审计范围仅局限于自然资源比较合理;(2)既然实施的是领导干部自然资源资产离任审计,那么审计的重点应侧重领导干部承担的自然资源资产的责任履行情况^[18]。

持“资源环境观”的学者认为:(1)我国全体公民作为广义上的预期使用者,不仅关心领导干部自然资源资产责任的履行情况,而且关注与之息息相关的生态环境(如空气质量),他们认为保护管理自然资源环境是各地领导干部的责任,因此,应当对其审计;(2)自然资源与生态环境本身是难以割舍的,自然资源的开发利用必然对生态环境造成一定的影响。

我们认为,确定领导干部自然资源资产离任审计的审计范围,要综合考虑预期使用者的需求和审计人员的供给能力。

从预期使用者角度来看,生态环境的好与坏,是与其生产、生活直接相关的,如大气污染问题,因

此预期使用者不仅会关注领导干部自然资源资产责任的履行情况,而且会关注领导干部生态环境保护责任的履行情况。

从责任方的角度来看,领导干部负有自然资源资产开发、利用和保护的责任,资源的开发利用及保护的责任履行不当,就会造成地区生态环境的破坏。而领导干部自然资源资产离任审计范围包含生态环境的监督,有利于督促领导干部自然资源资产开发利用保护责任的履行。

从审计师的角度来看,审计人员必须适应社会需求,如果不能满足社会需求,这个行业也将失去存在的基础。况且无论是审计领导干部自然资源责任的履行,还是审计领导干部生态环境责任的履行,都是全新的领域,需要审计师的不断探索。

综上所述,“自然资源观”只强调了审计人员的供给能力,忽视了使用者的需求,因而,我们认为领导干部自然资源资产离任审计范围应该纳入生态环境问题。具体地,它包括土地、矿产、森林、水等重要资源的开发利用管理和保护治理责任履行情况;水、大气、土壤、固体废物等污染防治责任履行情况;重点生态建设工程和生态脆弱地区生态保护责任履行情况。

(三) 审计对象信息

审计对象信息是按照标准对审计对象进行评价和计量的结果。那么,领导干部自然资源资产离任审计对象信息包含哪些呢?直接探讨这方面的研究很少。本文认为,领导干部自然资源资产离任审计的审计对象信息为反映其履责情况的报表和指标。

具体来说,第一,它包括反映被审计领导干部任职前后所在地区自然资源资产实物量及生态环境质量状况变化的自然资源资产负债表,这是该审计的重要基础;第二,它反映各级领导干部肩负的自然资源资产“责任”的相关指标,具体包括反映各级领导干部在开发、利用和保护各项自然资源资产过程中,负有的方针、规划、业绩、程序、正直及合法受托责任^①的指标等。

六、领导干部自然资源资产离任审计的标准探析

审计标准是用来评价或计量审计对象的基准。如果缺乏科学合理的审计标准,就失去了评判的准绳,就不能有效监督与评价领导干部任职期间自然资源资产责任的履责情况以及推动领导干部更好地履责。那么领导干部自然资源资产离任审计的标准应该包括哪些?就相关文献来看,学者们大多认可一些法律法规方面的审计标准,如权威国际组织的相关文件、国家的法律法规方针政策、地方性法规及各种计划、指标、预算、定额等指标^[19]。

我们认为,领导干部自然资源资产离任审计中,审计标准可以是正式的规定,如上述法律法规、政策规定、规划计划、考核制度等,也可以是某些非正式的规定,比如考虑被审计领导干部所在地区、部门、单位的特点和实际情况以及针对某一特定审计对象制定的规则。适当的标准要具备相关性、完整性、可靠性、中立性以及可理解性等特征。

(一) 正式标准

正式标准一般由国家的法律、法规、准则等公开透明的形式公布。它可以是国家的法律法规、政策规定、规划计划、考核制度,如《中华人民共和国环境保护法》、《中华人民共和国土地管理法》等;可以是环境保护部自然生态保护司生态红线划定技术组出台的《国家生态保护红线——生态功能基线划定技术指南(试行)》等;也可以是审计署发布的规定,如《体现科学发展观要求的地方党政领导班子和领导干部综合考核评价(试行办法)》;还可以是一些地方性法规,如《湖北省土地利用规划》等。当然,日后国家出台了自然资源资产负债表编制的相关准则,将是重要的审计标准,如美国关于环境负债的若干准则及技术指南。

^①斯图尔特(J. D. Stewart)提出的“梯形受托责任理论”中,梯级受托责任从高到低依次为方针受托责任、规划受托责任、业绩受托责任、程序受托责任、正直及合法受托责任。

(二) 非正式标准

非正式标准一般是专门针对特定审计对象的。在领导干部自然资源资产离任审计中,考虑到自然资源资产自身禀赋特点以及领导干部所在地生态环境保护工作的重点,审计机关可能需要针对特定审计对象制定非正式标准。该标准可以是专门职能部门、主管部门发布或认可的统计数据以及公认的业务惯例或者良好实务和反映环境治理、生态修复等项目或活动绩效的指标等。

总的来说,运用这些审计标准进行评价时,要将领导干部履行自然资源资产管理责任的行为或事项分类分级,并置于相关的经济社会环境中加以分析。具体来说,对于可以交易的自然资源,能够在自然资源资产负债表中明确加以确认、计量的,可以采用自然资源资产相关的会计准则、会计规定;对于不可以交易且没有交易市场的自然资源,如自然保护区的自然资源,就可以参照国家制定的生态保护红线的指标加以衡量。

七、领导干部自然资源资产离任审计的证据研究

审计证据指审计人员用来确定审计对象信息是否与既定标准相一致的资料。获取和评价证据是审计的中心环节,审计机关客观地获取和评价证据要求对审计客体(责任方)所作申明的基础加以查核,并对结果加以公正地评估,不因支持或反对作此申明的个人或单位而有所偏差或带有任何偏见。

在领导干部自然资源资产离任审计中,审计师应当以职业怀疑态度计划和执行审计业务,依照法定权限和程序充分、适当地获取领导干部自然资源资产的相关责任履行情况证据,以此作为提出结论的基础。

传统的审计证据有书面证据、口头证据、实物证据和环境证据,在领导干部自然资源资产离任审计中,可作为审计证据的有哪些呢?本文查阅相关文献,并没有找到与之直接相关的内容。我们认为,领导干部自然资源资产离任审计证据应根据具体审计内容的不同而有所不同。正如全国人大环资委法案室副主任王凤春指出,自然资源资产可以分为经营性和公益性资产^[20]。那么对不同类型的自然资源的管理和监督就不同,大致来说,可以从以下一些方面获取有关证据。

(一) 约束性指标完成情况的证据

完成国家法律法规及相关政策制度制定的约束性指标、目标责任等,是领导干部履行自然资源资产管理和生态环境保护责任的最低要求,因此,审计人员有必要收集领导干部任期内自然资源资产及生态环境质量变化的指标,与国家的耕地保护、环境质量、森林资源等约束性指标、生态红线考核指标、目标责任制指标进行比较,以获取关于领导干部是否完成最低任务的证据。

(二) 相关政策落实情况的证据

地方各级党政主要领导干部落实国家发展政策,制定地区发展规划是其主要责任。在审计过程中,审计人员需要审核领导干部是否将自然资源资产管理、生态环境保护法律法规中禁止性、限制性、约束性政策要求纳入当地国民经济和社会发展规划中,并获取其执行效果的证据。

(三) 自然资源资产开发利用保护情况的证据

在自然资源开发利用方面,审计人员要关注被审计领导干部对相关事项审批、管理的情况,收集开发的合法性、管理的有序性、使用的有效性方面的证据;在自然资源保护方面,审计人员要关注自然资源保护的措施及其效果,收集相关的证据。

(四) 自然资源资产开发保护资金绩效审计证据

各地方政府在自然资源资产开发利用保护方面的主要资金来源于国家财政。因此,在审计过程中,审计人员要关注地方领导干部在使用这些资金方面的真实合法性及合理有效性,收集相关资金征收、管理和分配使用情况的证据,特别是关注重大项目建设运营情况。

(五) 重大生态破坏、环境污染事件处理的证据

对于重大事件,审计机关一方面要做好处理,另一方面就要建立好相应的预警机制。审计人员在

审计过程中,重点关注地方生态环境保护预警机制是否建立及执行,收集相关的证据。

在确定审计证据收集程序的性质、时间和范围基础上,审计人员可以采取多种传统方法获取审计证据,如检查、观察、询问、外部调查、重新计算、重新操作、分析等方法。领导干部自然资源资产离任审计与传统审计不同,其关键在于自然资源资产审计取证的技术性更强,如需借助测绘遥感、自动监测等高科技手段。在原始凭证难以获取的情况下,审计师应该更多地执行分析性程序,进行纵向和横向的比较,并合理利用专家工作,将领导干部履行自然资源资产管理责任有关的指标量化分析,以获取充分适当的证据。我们也可以借鉴澳大利亚国家土地与水资源审计,通过对澳大利亚土地资源信息系统的网络数据审查,获取相关证据。

此外,审计师应当记录重大事项,以提供证据支持审计结果,并证明其已按照相关准则和规定执行业务。如果对某项事项难以进行判断,审计师还应当记录得出结论时已获悉的事实。特别是,在审计过程中,如果审计师没有获取所需要的证据,需考虑其出具的审计结论是否合理。

八、领导干部自然资源资产离任审计的结果探讨

审计结果,是经过对证据的收集与评价而得出的对审计对象信息与审计标准一致程度的评价。审计结果的具体形式包括审计报告、审计建议、审计处理决定等。

许萍等指出考虑到我国实行生态环境损害责任终身追究制,领导干部自然资源资产离任审计报告不仅需要包含审计师就领导干部作为行为责任人对自然资源资产履责等内容发表的审计意见,而且需要就审计结论提出解决措施^[21-22]。

我们认为,审计结果是审计成果的载体,起着对领导干部任职期间自然资源资产责任履行情况评价、鉴证的作用,同时也是组织、人事和主管部门考察干部的重要依据,其内容不仅应包括常规的标题、主送单位、导语、被审计对象的基本情况、审计发现及审计结果、审计评价部分,而且应包括审计建议部分。

对于审计中反映出的典型、普遍及具有倾向性的问题,审计机关应该提请有关部门及时改进工作、完善制度。对于在审计中发现的由于人为因素造成自然资源资产损害、生态环境污染的情况,需要追究领导干部责任的,审计机关应提出审计处理意见,并按照规定移送相关部门。

九、结语

现有文献大多概括性地探讨领导干部自然资源资产离任审计领域的相关理论问题,不能适应这一新兴审计活动。本文在综述前人研究文献的基础上,分析研究了领导干部自然资源资产离任审计的审计主体、审计客体、预期使用者、审计对象、审计标准、审计证据以及审计结果要素,以期进一步深化对该审计的认识,并最终有益于指导领导干部自然资源资产离任审计活动的实践。随着我国在五个地区开展的试点实践,我们将更加深入地认识出现的问题,进一步去思考、认识和总结,推动领导干部自然资源资产离任审计研究的进展。

参考文献:

- [1]刘明辉,孙冀萍.论自然资源资产负债表的学科属性[J].会计研究,2016(5):3-8.
- [2]王立彦,李江涛.环境审计体系多维架构与职业化——《领导干部自然资源资产离任审计试点方案》对环境审计的启动[J].中国环境管理,2016(1):38-44.
- [3]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.
- [4]林忠华.探索领导干部自然资源资产离任审计[J].特区实践与理论,2014(4):40-44.
- [5]华金秋,胡宁.领导干部离任环保审计探析[J].天津商业大学学报,2014(6):56-61.
- [6]于文波.基层领导干部资源环境责任审计探究[J].审计月刊,2014(9):16-17.
- [7]南通市审计局课题组.开展资源环境责任审计,推进生态文明制度建设[C].会议论文,2014.

- [8]陶玉侠,谢志华.自然资源资产离任审计相关问题思考[J].财会通讯,2014(34):80-83.
- [9]马志娟,韦小泉.生态文明背景下政府环境责任审计与问责路径研究[J].审计研究,2014(6):16-22.
- [10]彭巨水,对积极稳妥推进自然资源资产离任审计的一点思考[N].中国审计报,2014-05-07.
- [11]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.
- [12]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.
- [13]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.
- [14]彭巨水.对领导干部实行自然资源资产离任审计的思考[J].中国国情国力,2014(4):14-15.
- [15]黄溶冰,赵谦.自然资源资产负债表编制与审计的探讨[J].审计研究,2015(1):37-43.
- [16]陈波,卜璠琦.论自然资源资产离任审计的目标与内容[J].会计之友,2014(36):10-13.
- [17]FASB. Accounting for the natural resources of the federal government[R]. Federal Accounting Standards Advisory Board Task Force Discussion Paper, 2000.
- [18]崔振龙,刘西友.自然资源资产离任审计应关注的重点内容[N].中国审计报,2015-04-08.
- [19]张鲁娜.自然资源资产审计[J].经济研究导刊,2014(19):169-171.
- [20]王尔德.自然资源资产应按公益类和经营类分类管理——专访全国人大环资委法案室副主任王凤春[J].中国环境管理,2016(1):20-22.
- [21]许萍,何畅.浅谈自然资源资产离任审计[J].财会通讯,2015(7):94-95.
- [22]李明辉,张艳,张娟.国外环境审计研究述评[J].审计与经济研究,2011(4):29-37.

[责任编辑:杨志辉]

Research on Elements of Accountability Audit of Natural Resources Assets for Leading Carders

LIU Minghui^{1a}, SUN Jiping^{1b 2}

(1a. Center for China Internal Control, Northeast University, Dalian 116023, China;

1b. School of Accounting, Northeast University, Dalian 116023, China;

2. Department of Economy, Taiyuan Normal University, Taiyuan 030619, China)

Abstract: At present, there are great differences existing in the content and the stress of the accountability audit of natural resources assets, especially in the theory and practice fields. Considering the existing research, the study about the basic elements is not sufficient. The paper makes a survey of scholars' related research in the field in question, and then clarifies the basic meaning and elements. At last, we makes an analysis of such seven elements as the basic content from the audit subject, audit responsibility, intended users, audit object, audit standards, audit evidence and audit results on accountability audit of natural resources assets in order to better guide audit practice.

Key Words: accountability audit for leaving carders; accountability audit of natural resources; essential factors of auditing; balance sheet of natural resources; state audit; government audit; accountability audit of natural resources and environment