自然资源资产离任审计专题研讨会综述*

张宏亮 刘 恋 曹丽娟

为了贯彻党的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》中提出的“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”要求,2014 年 6 月 14 日,中国审计学会与北京工商大学在北京联合举办了自然资源资产离任审计研讨会。来自学术界与实务界的 100 多位代表,就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问题展开了深入研讨。现将研讨情况综述如下。

一、关于审计目标

在自然资源资产离任审计的审计目标的认识上,主要有责任观、国家治理观、资源管理观、“免疫系统”观、机制完善观等一些观点。

(一)责任观

审计署审计科研所崔振龙[①]提出,自然资源资产离任审计的目标是完善责任体系,提高资源管理水平,正确评价被审计对象的政策执行情况、资源管理有效性和资源信息的真实性。北京工商大学谢志华和西南财经大学蔡春都认为,审计目标是促进领导干部更好履行自然资源资产责任,并促进全社会共同合理开发、利用和保护自然资源资产。福州大学许萍、何畅指出,通过自然资源资产离任审计就是要明确领导干部对自然资源资产的责任,使之重视环境问题,建立起系统的自然资源资产保护制度体系。上海市审计局林忠华强调,自然资源资产离任审计的目标应有助于强化领导干部对生态文明建设的责任,促进建立生态环境损害责任终身追究制,推动实现科学发展、可持续发展。

(二)国家治理观

辽宁省辽阳市审计局姜龙认为,自然资源资产离任审计宏观目标应定位于发挥审计在推进国家“生态治理”的重要作用上;而微观目标则应从政府权力运用的行为合规性、结果绩效性、报告公允性三个层面,纠正体制机制方面弊端,进而达到“生态治理”的目的。湖南省永州市审计局王平波指出自然资源资产离任审计是为实现国家生态文明化、国家治理现代化和经济社会科学发展而服务的。审计署办公厅黄文静也认为,自然资源资产离任审计的远景目标,是为了促进资源节约和环境保护基本国策的落实,推动生态文明建设及可持续发展战略的实施。

(三)资源管理观

江苏省盐城市审计局陈献东提出,自然资源资产离任审计的根本目标是通过揭示领导干部在自然资源资产使用、管理和监管方面存在的突出问题,督促领导干部树立正确的政绩观。其直接目标是通过检查和评价领导干部在自然资源资产使用、管理和监管方面的责任履行情况,促进建立健全系统完整的自然资源资产管理制度体系、促进用制度来加强管理。安徽省阜阳市审计局张传龙持类似观点,即审计的目标是加强和改进自然资源资产的利用和管理。

* 张宏亮、刘恋、曹丽娟,北京工商大学商学院、国有资产管理协同创新中心,邮政编码:100037,电子信箱:liulian0603@163.com。

① 本文中首次出现参会人员姓名时,标注其所在单位,之后再出现相同的参会人员姓名时,本文不再标注其所在单位。笔者注。

（四）“免疫系统”观

西南财经大学李越冬、聂光光认为，自然资源资产离任审计的宏观目标是将国家审计定位于“免疫系统”，对政府官员政绩和自然资源资产保护结合起来进行测度和考量，评价地方政府官员在任职期间自然资源资产开发、利用及保护责任的履行状况，为实现资源节约型、环境友好型社会做出贡献。重庆市审计局丁时勇、吕炜也认为，自然资源资产离任审计的目标是通过发挥审计的“免疫系统”功能，规范自然资源管理，使国家或地区的经济建设和自然资源开发利用与保护协调发展，促进自然资源有效利用，以维护自然资源资产安全。

（五）机制完善观

福建省审计厅课题组指出，自然资源资产离任审计的宏观目标是通过建立生态环境损害责任终身追究制，改变“以 GDP 论英雄，只重经济效益而不顾生态效益、社会效益”的局面，维护国家的资源安全。辽宁省审计科研所叶高提出应通过自然资源资产离任审计来推动建立节能降耗的市场机制和长效机制，促进领导干部树立正确的政绩观，从而有利于政府在生态文明建设中发挥更好的作用。上海市黄浦区审计局张颖妍、张志伟也认为，审计目标应该包括促进建立生态环境损害责任终身追究制和健全自然资源资产管理的保护制度这两项内容。

会上还有其他观点，如资源配置效率观和产权保护观。

二、关于审计主体与审计范围

（一）审计主体

对于自然资源资产离任审计的审计主体，有一元观与多元观这两种主要观点。

1. 一元观

谢志华、张传龙、安徽审计职业学院李学岚都认为，自然资源资产离任审计的主体是国家审计机关。许萍、何畅认为在考虑到自然资源资产的特性情况下，应当选择国家审计作为离任审计的主体，但审计人员构成上应包括国家审计部门和国家资源管理部门两个方面的人员。王平波认为，“要于法有据”，在现行审计体制法制下，实施领导干部资产离任审计的主体，应当是国家审计机关及其审计人员。

2. 多元观

陈献东认为国家审计机关、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。还指出，国家审计机关是开展党、政领导干部自然资源资产离任审计的审计主体；内部审计机构是开展部门、单位内部管理领导干部自然资源资产离任审计的审计主体；社会中介组织接受委托，参与对领导干部的自然资源资产离任审计。

3. 一元为主、多元参与观

蔡春认为应构建以国家（政府）审计为主导的自然资源资产离任审计组织体系。李越冬、聂光光也认为，自然资源资产离任审计应当政府审计为主，社会审计和内部审计为辅，对领导干部任期内的自然资源资产及有关政策制定、资金和项目管理开展绩效审计评价。

（二）审计范围

对于自然资源资产离任审计的审计范围，根据是否允许把环境（生态）问题纳入审计范围，可以分为自然资源观和资源环境观。在这个问题上，学者分歧较大，持这两种观点的几乎各占一半。持资源环境观的学者认为，保护管理自然环境应该是地方领导人的受托责任，应当对其进行审计。持自然资源观的学者则考虑到审计重点、审计可操作性，以及自然环境的责任界定等问题，认为审计范围是自然资源比较合理。

1. 自然资源观

崔振龙认为，自然资源资产离任审计的范围应该涵盖土地资源、矿产资源、森林资源、水资源、海洋资

源和草原资源。宁波大学杜爱文指出,自然资源资产包括森林、矿产、水、土地、海洋、生态环境、非物质文化遗产等,开展自然资源资产离任审计,需要厘清自然资源资产的产权、数量、质量、价值。山东省莒县审计局贺方志认为,水流、森林、山岭、草原、荒地、滩涂、海洋、矿产资源、土地等等,都属于自然资源,是审计的范围。

2. 资源环境观

谢志华认为自然资源资产离任审计的审计范围,既应包括具有稀缺性和明确所有权的土地、矿藏、气候、水利、生物、海洋等资源,同时还需要对政府、企业、公众共同承担的环境保护责任进行审计。湖北省荆门市审计局戴晓琳认为,应当由土地资源和水环境审计扩展到如森林资源、矿产资源、大气污染防治、生态环境建设、土壤污染防治、固体废物和生物多样性等领域的审计。姜龙指出,“自然资源资产离任审计”仅仅审计“自然资源”是不够的,因为这忽略了“能源”与“生态”。辽宁省沈阳市审计局李彩霞提出,对各级领导干部进行自然资源资产离任审计,其审计范围不仅要包括自然资源,还应该包括环境事项。北京工商大学张宏亮、北京市发改委刘长翠等指出,建立指标评价体系,既应考虑自然资源本身的相关指标,又应该具有涵盖环境后果的相关指标。叶高认为,审计评价不仅应当分析经济指标本身,也应当分析经济指标的变化对环境指标的影响,关注经济活动的结果对可持续发展的影响。

三、关于审计内容

(一)自然资源管理政策的执行情况

公共受托责任的存在,使得地方领导人对于当地自然资源管理肩负着特殊使命,对于相关资源环境政策的执行有着不可推卸的责任。到会代表几乎都认为在进行自然资源资产离任审计时,需对相关资源环境政策落实情况进行审计。崔振龙指出,自然资源资产离任审计的内容应该由国家资源战略的实施情况、国家环境资源政策的贯彻落实情况、对自然资源管理的有效性、重大的开发利用和保护活动(项目)合规性和有效性、对重要资源存量及变化情况查证以及与自然资源相关信息的可靠性这些方面构成。林忠华认为,审计中要分析政府在制定国民经济和社会发展中长期规划时是否考虑了可持续发展原则和生态环境因素,并评价包括经济政策、产业政策和国际合作政策等在内的自然资源资产政策体系的健全情况,以及政府环境政策对企业经济活动的引导作用。中南财经政法大学陈波认为,自然资源资产离任审计应该包含战略与政策审计、合规性审计、财务审计、资产负债表审计和绩效审计,有必要检查和评价领导干部对自然资源相关法律法规、相关政策规定的执行情况。

(二)资金使用的合规与绩效性

自然资源资产离任审计,应该包括最基本的财务审计,所以有必要检查相关自然资源资产资金的筹集、管理和使用的情况。林忠华指出,目前自然资源资产监管和环境保护的资金筹集、管理和使用中存在漏洞和弊端,侵吞、挪用和无效使用的问题时有发生,因此对于自然资源资产相关资金的筹集、管理和使用情况的合法性与真实性的审计显得尤为重要。李越冬等指出,自然资源资产离任审计的具体内容可以概括为两个方面:一是领导干部任职期内自然资源资产管理。二是领导干部任职期内自然资源资产保护成本。前者包括相关政策的制定、落实、执行与监管情况,后者包括相关资金的筹集、分配和管理情况。

(三)自然资源的管理情况

有学者认为,在进行自然资源资产离任审计时,应该从自然资源资产的使用、管理和监管三方面着手。为保证地方政府恰当的使用、管理和监管自然资源资产,需要有外部力量对其进行监督,因而在离任审计时,有必要检查自然资源的管理情况。林忠华认为可以从检查内部控制制度的健全性和有效性入手,对有关自然资源资产管理制度的建立和执行情况进行审计,进而评价自然资源资产管理状况、相关自然资源资产工作目标完成情况,以及领导干部的自然资源资产管理责任履行情况。福建省审计厅叶晓钢认为,自然资源资产离任审计主要应该包括国土、林业、水利、海洋渔业和环境保护五个方面的内容。陈波指出,在对领导干部进

行自然资源资产离任审计时，需对其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（如自然资源资产保值与增值情况等）、社会效益（如促进就业、减少贫困等）和生态效益（如减少环境污染、维护生物多样性等）进行检查和评价。

（四）针对资产负债表审计

有些学者认为有必要编制相关自然资源资产负债表，并对其进行审计。戴晓琳认为需对自然资源资产负债表的真实合法性进行审计，审计自然资源资产的存量及其变动情况，以全面记录当期自然和各经济主体对生态资产的占有、使用、消耗、恢复和增值活动。浙江大学林溢、上海市黄浦区审计局张颖妍等、中国人民大学耿建新等认为，应该将自然资源资产负债表纳入自然资源资产离任审计的范围，但是自然资源资产负债表没有统一标准的格式，当前重点是探索编制自然资源资产负债表。

四、关于审计的方式方法

（一）自然资源资产负债表审计观

持自然资源资产负债表审计观的大多为院校学者，他们从理论出发，探讨其基本原理、理论框架、编制方法与实施策略，提出需要研究解决的重点难点问题。他们认为自然资源资产负债表是进行自然资源资产离任审计的基础，应通过资产负债表判明领导干部自然资源资产责任履行情况。谢志华认为，自然资源资产负债表是自然资源资产负债离任审计的基础和依据，离开了会计，审计就不是真正的审计，所以首先应建立企业资源报告体系，企业围绕资源开发进行相关信息报告，可以表外科目表达或编制补充报告体系，形成自然资源资产负债审计的微观基础。其次，根据企业自然资源资产负债表和统计等数据，编制宏观自然资源资产负债表。审计时首先通过资产负债表反映责任人期初的自然资源状况，形成责任标准，其次要有一个计价系统，形成价值量，最后建立自然资源收益表。通过资产负债表和收益表评价责任人期初期末自然资源资产净财富的状况，以此确定责任人履职期间责任履行情况，以此来促进责任人合理维护、开发和使用资产，提升自然资源资产使用的效益和资源资产的整体效益。北京大学王立彦也持类似观点，指出，要进一步充实自然资源资产负债审计的微观基础，寻找无效 GDP 中的可识别部分，并进行鉴证与评价，同时必须对自然资源资产、负债进行界定、确认、计量、记录和报告。林溢等认为自然资源资产负债表是自然资源离任审计的重要依据，分为自然资源资产指标、负债指标和中间指标，在分析评价其自然资源价值（负债）和生态服务价值（负债）的基础上，通过财务审计与环境审计相结合的方法，对相关指标进行评价与鉴定。张颖妍等认为编制自然资源资产负债表是审计的前提条件，但应当由自然资源管理部门编制。

蔡春认为从理论来说，应当编制价值量的自然资源资产负债表，但由于编制障碍，可以先行编制实物量的自然资源资产负债表，或者编制自然资源资产状况变动表，作为领导干部审计评价的基础。同时需要编制自然资源资产收益表，以综合反映自然资源资产的使用绩效及净额变动情况。南京审计学院黄溶冰认为，自然资源资产负债表审计是领导干部自然资源资产离任审计的基础，但二者不能等同与混淆，因为他们有各自的审计依据、审计目标、审计主体、审计对象和审计报告。

（二）经济责任审计观

这种观点认为自然资源资产离任审计本质是经济责任审计的延伸。这一看法下根据审计方法的不同，又有两种观点。

第一种观点是指标评价审计，即自然资源资产离任审计可以通过设立评价指标，审计领导干部的自然资源资产责任。陈波认为，自然资源资产离任审计的本质是自然资源资产审计与离任经济责任审计的交集，其审计的重点在于确定科学合理的评价指标与标准。他提出了土地、水、大气等 8 类自然资源资产审计的评价指标。张宏亮等认为自然资源资产离任审计是领导干部经济责任的延伸与发展，要重点审计地方领导干部的资源环境责任履行情况，本着指标数据可取得、可核查和能够反映社会重点关切及关乎人民身心健康的原则，选取水资源达标率、空气达标率等 16 个指标进行审计评价。审计署旅游侨务审计局肖振东等认为自然

资源资产离任审计的核心,是地方政府官员考核制度的转变,这一离任审计应结合财政审计、资源环境审计和经济责任审计具体实施。一些审计实务界的参会人员,从应用性和可操作性角度提出,应针对不同的自然资源设立不同的审计评价指标,以政府规划、技术指标和相关制度为标准,开展自然资源资产离任审计。张颖妍和叶晓钢分别结合本地区审计工作实际探讨了指标设立、评价标准与具体实施。内蒙古财经大学郭艳萍、李彩霞、叶高也持有相似的观点。

第二种观点是合规绩效审计,即从政府权力运用合规性、绩效性,评价地方领导干部自然资源资产责任履行情况。持这一观点的大多来自审计实务界。崔振龙提出,从理论上看,应当由有关部门编制自然资源资产负债表,由审计部门验证其真实性与可靠性,但从可操作性与审计开展需要来看,应先行开展针对土地、森林等重点资源的审计,审计其开发、使用、保护、交易和管理活动中的合规性和有效性,而不是等自然资源资产负债表编制完成再开展审计。陈献东也认为,审计部门审计的重点应当是与经济社会发展关系密切的资源,特别是具有战略性的资源使用、管理与监督过程中的合规性与效益性。姜龙、王平波、张传龙、戴晓林等有相似的观点。

一些学者与审计实务人员还提出了具体的审计操作方法,如许萍等认为针对自然资源资产开发或建设中的管理状况、资金的合规与绩效、资产的剩余价值、相关法律遵循等情况,采用实地调查、资料审阅、访谈、统计分析等方法取得相关资料与信息,并编制离任审计报告。丁时勇等探讨了如何将资产估值法、系统工程结构模型法、数据挖掘法、成本 - 产出评估法及政策评估方法应用于具体审计实践中。张宏亮等探索了如何将 AHP 的指标评分法应用于地方领导干部离任审计。戴晓林认为可采用实地查核、审计分析及计算机审计的方法开展自然资产责任审计。

总之,讨论主要围绕两个方面展开,一是先编制自然资源资产负债表,再进行相关离任审计,二是根据以往资源环境审计和经济责任审计的实践,将其移植、拓展或嫁接到自然资源资产离任审计中。

五、关于自然资源资产负债表的编制方法

鉴于自然资源资产负债表在领导干部离任审计中的重要作用,研讨会上一些论文研究了其编制方法。概括来说,有三种主要思路。

一是从微观到宏观法。谢志华和王立彦都认为,微观企业报表是宏观自然资源资产负债表的基础。谢志华认为可以根据企业自然资源资产使用、投资、收益、成本等信息,结合环境、林业等部门的统计数据,汇总形成宏观层面的自然资源资产负债表,用这张表净值(所有者权益)的增减来评价自然资源资产的使用情况。当然这会面临数据不好取得的问题,对此,王立彦认为从企业资料中识别并分离这些数据,操作并不困难。

二是统计编制法。自然资源资产负债表的数据来源于统计与调查,需要通过一定的计量方法把物量信息转化为货币价值量信息。黄溶冰认为,自然资源资产负债表是绿色国民经济核算的拓展。绿色国民经济核算主要核算流量,自然资源资产负债表主要核算存量,并成为国家资产负债表的一部分。他认为,可以先编制自然资源资产存量及其变化核算表,在此基础上编制自然资源资产负债表,先编制物量表,再编制价值表。价值表的资产是资源资产的评估价值,负债是资源的退化或恶化。林溢等人观点与黄溶冰的观点有相似之处,同时提出要加进自然资源资产的生态价值(而不仅仅是存量价值),拓宽资产的价值评估视角。张颖妍等认为,在自然资源资产负债表中应包含大气、水环境、生物资源等。

三是自然资源资产账户法。由欧盟委员会、联合国粮食及农业组织、国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国和世界银行联合撰写的综合环境经济核算体系(SEEA)认为,应该有七个环境资产账户,分别是矿产和能源资源账户、土地资产账户、土壤资源账户、木材资源资产账户、水生资源资产账户、其他生物资源账户和水资源资产账户(其中部分账户还有相应的补充表格)。这七个账户及其补充表格的编制是自然资源资产负债表编制的基础。耿建新等借鉴其他国家实践经验,结合我国实际情况,探讨了水资源资产账户和土地资产账户及其各自相关表格的编制。