

生态文明视域下自然资源资产离任审计制度研究——以X市为例

郝紫瑜

海南大学马克思主义学院, 海南 海口

收稿日期: 2023年4月10日; 录用日期: 2023年6月1日; 发布日期: 2023年6月12日

摘要

实行领导干部自然资源资产离任审计, 是加快生态文明建设的一种政府审计制度创新。2015年以来, X市积极探索开展领导干部自然资源资产审计试点工作。随着X市领导干部自然资源资产离任审计政策的持续推进, 在这过程中显现众多问题。文章主要基于X市自然资源离任审计政策存在的不足之处展开分析, 指出X市在推进自然资源离任审计过程中方存在责任的界定与划分、缺乏法律依据、审计资源弱化、资产负债表样本缺少等问题, 并针对这些问题提出了明确自然资源资产管理责任, 创造良好的审计法制环境, 加强审计能力建设, 提高审计报告的简约实用性等一系列措施, 完善自然资源资产离任审计制度, 助力生态文明建设。

关键词

生态文明, 离任审计制度, 制度研究

Research on the Outgoing Audit System of Natural Resource Assets under the Perspective of Ecological Civilization —Taking X City as an Example

Ziyu Hao

School of Marxism, Hainan University, Haikou Hainan

Received: Apr. 10th, 2023; accepted: Jun. 1st, 2023; published: Jun. 12th, 2023

Abstract

The implementation of the audit of natural resource assets of leading cadres leaving office is an innovation in the government audit system to accelerate the construction of ecological civilization. Since 2015, City X has actively explored and carried out the pilot work of auditing natural resource assets of leading cadres. With the continuous advancement of the audit policy of natural resource assets of leading cadres in City X, many problems have emerged in this process. This paper mainly analyzes the shortcomings of the natural resources leaving audit policy in City X, points out that there are problems such as the definition and division of responsibilities, lack of legal basis, weakening of audit resources, and lack of balance sheet samples in the process of promoting the audit of natural resources leaving in City X, and puts forward a series of measures such as clarifying the responsibility of natural resources asset management, creating a good legal environment for auditing, strengthening audit capacity building, and improving the simplicity and practicality of audit reports, so as to improve the audit system of natural resource assets leaving office. Contribute to the construction of ecological civilization.

Keywords

Ecological Civilization, Outgoing Audit System, System Research

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

随着现代化进程的加速，资源的过度消耗，生态环境形势日益严峻，保护生态环境迫在眉睫，党中央于2012年确立了生态文明建设在中国特色社会主义建设中的战略地位，成为“五位一体”总体布局的重要组成部分。建设好生态文明建设的关键一环便是明确责任主体和责任清单，强化领导干部的责任意识和生态意识。2013年，在党的十八届三中全会上，通过了一项重要的法案。这个法案强调了即使干部离任，也要对该干部管辖的自然资源进行审计，并且需要做出自然资源资产负债表，如果该干部损害了生态环境，将被追责终生。这是一个新的要求，它为建设生态文明提供了重要的保障，同时也是审计署带头推进深化改革的一项重要的重要举措。先开展试点工作，以问题为导向。2015年10月，中办、国办印发了《领导干部自然资源资产离任审计试点方案》(简称《方案》)。之后2017年9月中办、国办正式颁布了《领导干部自然资源资产离任审计规定(试行)》(简称《规定》)。2018年，自然资源资产离任审计工作进入全面覆盖阶段，正式被确立为一项常态化的审计制度。国家审计是我国政治制度及其治理体系的重要组成部分，在环境治理中发挥着独特作用[1]。党的二十大报告提到中国式现代化是人与自然和谐共生的现代化，并且有一部分专门提出绿色发展，推进美丽中国建设。

为了深入贯彻落实党和国家政府的政策，X市随即出台了《X市领导干部自然资源资产离任审计工作暂行办法》，为X市的自然资源资产的领导干部离任审计提供具体依据。然而，X市在领导干部自然资源资产离任审计工作过程中暴露出责任的界定与划分不清、缺乏法律依据、审计资源弱化、资产负债表样本缺少等诸多问题，亟需解决。

2. X市自然资源资产离任审计的现状分析

2015年开始，X市开始此项审计的试点工作。由于国内没有成熟的审计模板和经验。X市审计局采取“四步走”策略，摸着石头过河。

2.1. 构建一个“从上到下”的工作格局

在X市委市政府领导下，首先，审计局认真研究制定了《领导干部自然资源资产离任审计工作暂行办法》，从审计内容、审计结果运用等方面进行了规范，填补了制度空白。其次，经市政府常务会议研究同意建立了领导干部自然资源资产离任审计工作联席会议制度，市长确定单位职责，这里的单位包括了林业局、水利局等等十二家。开展合作审计，为工作开展创造了良好环境。再次，市编办批准设立自然资源资产审计科，系全省县级审计的第一所专业机构，并且还有专业的三名本科学生与两名研究生被选配加入工作。

2.2. 审研两项并重

没有成熟的经验可借鉴，只能边实践边研究。试审伊始，设有了专门的研究小组，并且以审计组为主导，审计自然资源，同时有着两位知名大学教授的加入并发表了理论研究，这一研究包括了审计评价，内容，对象等的方方面面。为增强理论深度，在联席会议成员单位中选定了若干名行业专家，组成联席会议专家库，给予理论指导、技术支撑。期间，还向审计署、省审计厅申报了自然资源资产离任审计课题，力求对审计实践中遇到的新情况新问题及时研究提出解决方案。审计人员实则“一岗双责”，既在审计一线做业务工作，又在课题组当“研究员”，带着命题“审”，针对问题“研”，遇到难题“攻”，确保了试审工作纵深开展。

2.3. 注重三个结合

一是全面覆盖与突出重点相结合。将全市的自然资源离任审计对象分为三类：A类为涉及自然资源资产的市直部门主要领导干部，B类为镇街党政主要领导干部，C类为功能区主要领导干部，分别确定开展独立型、结合型、专项型自然资源资产离任审计。积极推行“领导干部自然资源离任审计+”这种工作的模式，使得经济责任和专项绩效加快融合在一起。二是现代审计方法与传统审计方法相结合。沿用了实地走访、现场盘点等传统审计方法，并根据工作需要，创新使用了多达23种现代审计技术方法。例如在评价地下水时采用了单因子指数法、对比分析法、趋势分析法等方法。三是专家核查与审计分析相结合，由联席会议专家库与审计组共同评议审计方案的可行性、数据资料的可靠性和审计报告的科学性。审计中，国土、环保等行业专家提出建议14条，使审计方案、审计报告中的6个问题得以纠正。

2.4. 强化四项措施

一是加强审前培训。项目开展前，至少组织3天以上高质量的审前培训，确保每一位审计人员带着行业知识背景进点，带着问题进点，带着方向和思路进点，与被审计单位交流不说外行话。在深入调研自然资源的存量、分布、开发利用、管理及制度建设等基础上，制定针对性强、切实可行的审计实施方案，经局业务会议审核通过后实施。二是加强现场管理。由局分管领导担任审计组组长，靠前指挥、掌控全局、严格管理、高度负责。对审计组人员进行任务事项的分解、落实，通过科学分工，实现资源合理配置，保证审计组每个成员职责清晰、任务明确。三是搭建平台。这一个平台充斥着大量的数据，最后建立一个容量的系统，先后提取了涉及水、土地、森林等资源数据3万多条，为试审打造了数据基础。四是注重搞好总结。定期召开专题会议，汇报工作情况，举全局之力，汇全局之智，查找工作中的

不足，提炼工作经验，提升审计质量。

3. X市自然资源资产离任审计取得的成果

3.1. 完成了X市第一张自然资源资产负债表

采用成本逼近法、假定效益法、价值汇总法，分别确定了土地、水、海洋湿地3种自然资源资产的价值，根据研究方针，做出最后的负债表，使得最后的交接过程变得更加简易起来。

3.2. 建立了以开发区为模型的功能区自然资源评价指标体系

《X市领导干部自然资源资产离任审计评价指标体系(功能区)》包括综合评价指标与分项评价指标，共42项，其中，综合评价指标包括是否建立环境保护责任追究制度、招商引资是否将环境保护放在突出问题等10项，共20分；分项评价指标包括涉及自然资源资产保护资金到位率、居民区土地生态适宜度分析等32项，共80分。总得分为综合指标得分与分项指标得分之和，高于80分，评价等级为优秀。经最终测算，该领导干部得分为80.5，评价为优秀。

3.3. 广泛应用实践了一系列新的审计技术方法

坚持定量评价的原则，评估了海洋湿地，土地等的价值。在了解具体情况时使用了卫星图像法，利用Google Earth显示历史图像功能，查看各地块图像变化情况，将图像变化时间与土地取得时间进行对比，发现可疑地块后，通过实地勘察进行确认。

3.4. 初步探明了自然资源资产离任审计的目标、内容、方法。

在第一个项目基础上，总结了四项重点内容：从政策入手，重点检查生态保护和修复制度、污染源头控制制度等政策的执行情况；根据资金，研究相关的资金分配，以及管理和使用的方法等等，真实性、合法性、效益性是较为重要的部分；从项目入手，重点突出项目的规划、建设、管理效益与运行的效果；对于管理方面需要着重的评价，重点评价资源管理、环境保护的规范性、权力运行问责的有效性等等。

尽管试点工作的前三年还是“生态账”的试点阶段，但X市接受自然资源审计的乡镇干部逐年增多，已经有21名干部因生态审计不达标被问责，3名干部在土地与环境保护方面履职不到位被取消评优资格。当下，X市根据审计结果已经放弃了可能会危害环境的十六个拟投资额达72亿元的隐患项目，并关停了20多家污染严重的企业，400余台燃煤锅炉也被淘汰；共整改审计发现的生态环保问题189个，实现了“整改一个问题，促进一片规范”的综合效应。

4. X市自然资源资产离任审计存在的问题

4.1. 责任的界定与划分难以明确

自然资源资产离任审计主要针对各个地方政府中负责自然资源的林木水利以及国土资源，还有海洋管理等主要管辖部门，还有在资源使用维护等方面企业等行政领导人员。地方各级政府在管辖自然资源资产的主要责任是进行决断，还有落实命令，然后在实施过程中进行监督，但是由于权力分属于不同的部门，因而不同的地方，部门所承担的任务也有所差别，不容置疑的是在开展自然资源离任审计的时候，要把部门间责任的划分放在首要位置。但是实际上，自然资源在进行管理时，难免会被动态化和滞后性等因素所干扰，因而，负责人在履行责任时也不可避免的会受到影响。受到许多客观原因的影响：首先，责任界定原则不清晰[2]，有些资源在划分时同时跨了其它区域，例如河流，它的不同部分分属于多个不同的地区，因而相关部门的领导在进行划分时也无法准确判断。其次，自然资源随着时间的流逝，自身

也在不断的变化之中，并不是一成不变的，因而有些决定做出来后并不能马上看到效果，要等待一段时间才能有所成效。例如 X 市的森林资源由于树木种类单一，缺乏多样性，不能够充分发挥抗干扰的能力，而且很容易受到虫类的毒害，当时主管人员在任时并没有什么坏的影响效果，但是森林健康却受到了很大影响，存在很大的隐藏风险，这些风险很有可能在下一任领导任期爆发。其三，自然资源在审查过程中内容很多，而且专业性很强，以至于任务太重，因而在审查的时候，很可能会影响领导的决定，自然资源的未来发展状况也可能随之改变。所以，审计开展的重难点就是怎样使领导干部履行职责的行为与自然资源的发展变化联系在一起，并准确对领导干部定责。

4.2. 缺乏法律依据

自然资源离任审计这项任务党中央刚提出不久，站在法律的层面上来说，现在还没有完备的法律条文。现在用来对经济责任审计进行规范的文件是由两办发布的《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》，但是这个里面并没有准确指出有关自然资源离任审计方面的规定。X 市开展试点也主要是依据《X 市领导干部自然资源资产离任审计工作暂行办法》。因此，在此项审计领域，还没有明确的法律法规依据，自然资源资产离任审计缺乏法律保障。

4.3. 审计资源过于弱化

各阶层领导对自然资源资产进行审查计算时，过程繁琐，审计业务常会涉及多个部门。这就要求审计人员不仅仅具备审计知识，还应该具备环境、资源等专业知识。另外，领导的重视程度不够，各个阶层的审计机关虽注重人才培养，重点扩建团队，但从目前的审计范围看，专业人士在中间发挥的作用比各级审计机关要高，例如 X 市在项目开展前，组织审前培训，虽有一定成效，但还是较仓促，审计资源还处于较弱化阶段。

4.4. 缺乏统一的资产负债表样本

由于自然资源资产离任审计施行时间较短，现如今，国际上对于自然资源资产负债表这一问题还不能达成一致，尚没有一个准确的编制标准，而且也缺乏具体的实施方法。因此，没有可供借鉴的资产负债表样本，X 市只能自己编制资产负债表，摸着石头过河，拖慢了试点施行进度。

5. 加强 X 市自然资源资产离任审计的对策措施

5.1. 明确自然资源资产管理责任

加强审计结果运用中责任界定研究[3]。自然资源离任审计在很多方面依然存在缺陷，其中最主要表现在自然环境的多变性上，当前最需要解决的就是要明确分配自然资源资产管理责任，从而使管理责任的各个环节衔接起来。从责任归属上来看，这种需求可以将自然资源资产责任划分成为更加细致的部分，然后将责任分配到各个岗位，主要表现在领导、主管、执行等几个方面，这在一定程度上不仅可以落实责任归属，而且可以解决部分责任人因责任交叉、归属模糊用来推卸责任的情况。从责任监督角度来看，自然资源资产本身具有多变性的特点，这就意味着管理责任也要随机应变，对责任人便做出了更高的要求，采取监督措施一方面是为了规范权力，另一方面是为了促进任务更好地完成，从而更加准确地解决审计过程中出现的一系列问题。

5.2. 创造良好的审计法制环境

争取出台相关法律法规，可以借鉴领导干部经济责任审计的责任界定和评价标准以及与资源环境相

关的法律法规，制定并出台《领导干部自然资源资产责任法》和一系列有关自然资源资产离任审计的标准规范，这些将为审计工作在定性、定量，责任划分、追究等方面提供政策支持。同时，市场监管部门要注重规范产品市场竞争行为，引导行业高质量良性竞争，为增强自然资源资产离任审计成效创造良好的环境支撑[4]。

5.3. 建设复合型审计队伍

建设一支复合型的人才队伍。自然资源资产离任审计作为一项新兴审计，不仅需要审计人员有基本的会计、审计专业技能，而且需要有资源环境学、计算机等相关专业知识[5]，共同合作展开工作。这必然要求自然资源资产管理责任人尽快组建创新型审计队伍，从而适应现阶段的工作要求。一方面，对在岗的审计人员进行专业化培训。他们在过往的工作经历中已经基本了解自身工作的特点，在工作程序上已经没有问题，关键是加强个人的工作技能，针对自然资源工作的特性，采取与之对应的培训课程，提升审计人员的工作素养。另一方面是吸收新的专业化审计人才，组建专门的创新型审计队伍，在自然资源方面拥有过硬的专业基础，能够随机应变。最后依靠专家来进行最终的审计，审计人员拟定具体的实施方案，由专家最后修改补充，使最终的方案能够具体落实。这不仅能够加强审计队伍的建设，而且能提高实施方案的质量，从而营造更好的审计工作氛围。

5.4. 完善自然资源资产负债表

通过科学设定评价指标权重和评分方法，着力构建符合地方自然资源禀赋的审计评价指标体系，为地方开展领导干部自然资源资产离任审计提供基础，也能引导相关人员找准工作方向和重点[6]。一个时间节点上的自然资源资产和所有者权益状态的呈报可以通过资产负债表展现出来。这一表格的出现是因为当前自然资源资产缺乏统一明确的评判标准，编制该表格也因为无法确定统一的通用型标准系统。设立资源数据台账，对其流量和存量进行准确统计，从而去创建一份自然资源资产负债表。而下面两个表格则是一般报表的模型，图一基本结构所示为负债加上所有者权益等于资产。而图二也呈现了自然资源资产浮动的情况(表1和表2)。

Table 1. Natural resources balance sheet (value type) [Unit (ten thousand yuan)]

表 1. 自然资源资产负债表(价值量型) [单位(万元)]

自然资源资产	期初余额	期末余额	自然资源负债及权益	期初余额	期末余额
			自然资源负债		
			应付土地资源费/税		
			应付水资源费/税		
自然资源资产			应付海洋资源费/税		
土地资源			应付大气资源费/税		
水资源			应付石油资源费/税		
海洋资源				
大气资源			自然资源负债合计		
石油资源			自然资源所有者权益		
.....			初始自然资源资本		
			后续累计资本		
			自然资源权益合计		
				
自然资源资产合计			自然资源负债及权益		

Table 2. Changes of natural resource assets in the current period (physical quantity type)
表 2. 本期自然资源资产变动状况表(实物量型)

项目	期初		期末	
	借方余额	贷方余额	借方余额	贷方余额
自然资源资产				
土地资源				
水资源				
海洋资源				
大气资源				
石油资源				
.....				
本期自然资源资产 流入(流出)合计				

5.5. 提高审计报告的简约实用性

由于现实工作要求,加上自然资源审计报告送阅的特殊性,报告篇幅应简洁。首先,善于抓住主要矛盾,选择问题要有重点;第二,对于审计的建议要切合实际,注意建议的可操作性与针对性,不要凑字数而加入不必要的内容;第三,选择多样的形式,反映审计成果。审计组会发现很多问题,但不是所有问题都要进入决策层的视野,要侧重选出与被审计对象责任关系不密切以及与审计目标距离较大但又确实较重要的问题,利用审计要情、审计专报等形式让决策层知道。

6. 结语

分析 X 市领导干部自然资源资产离任审计的试点案例,反映出当前自然资源离任审计还存在众多问题,实行自然资源资产离任审计迫在眉睫。从生态文明视角出发,结合当地实际,以问题为导向、以现有法律法规为基本标准、以完善领导干部考核监督为出发点,明确了此项审计的特点,指出目前 X 市审计过程中存在的重难点问题——责任的界定与划分,此外,并对存在的其他问题提出解决措施,其中,对于自然资源资产管理责任进行了明确,提出创造良好的审计法制环境,对于建设复合型审计队伍和完善自然资源资产负债表提出了建议,以为后续进一步开展相关理论研究和审计实务提供参考。随着大数据与互联网技术的逐步发展,信息化审计技术与自然资源资产审计实现融合指日可待,集中优势人力和物力集中综合分析,掌控审计数据中的各种疑点,以便于尽早发现在审计过程中的各种问题并及时下发给审计组勘察现场情况,并及时反馈核实,对于减少审计风险,提高审计工作效率会起到重要的推动作用。同时,不但完善了我国自然资源资产产权制度,有力地推动了生态文明建设,大大地促进了我国治理能力和治理体系的现代化。

参考文献

- [1] 张佩,吴昊旻. 领导干部自然资源资产离任审计促进了企业环境责任履行吗? [J]. 审计与经济研究, 2022, 37(2): 24-33.
- [2] 黄溶冰,刘雨晴. 领导干部自然资源资产离任审计中的责任界定[J]. 财会月刊, 2023, 44(3): 87-92.
<https://doi.org/10.19641/j.cnki.42-1290/f.2023.03.011>
- [3] 黄溶冰. 领导干部自然资源资产离任审计研究: 十年综述与展望[J/OL]. 兰州学刊: 1-10.
<http://kns.cnki.net/kcms/detail/62.1015.C.20230315.1141.005.html>, 2023-04-10.
- [4] 贾巧玉,刘辰嫣. 领导干部自然资源资产离任审计对企业盈余管理的影响研究[J]. 南京审计大学学报, 2023, 20(1): 39-48

- [5] 张亚连. 自然资源资产离任审计的污染减排效应研究——政府环境监管行为的中介作用[J]. 会计之友, 2022(23): 2-12.
- [6] 李杨, 陈耀辉. 领导干部自然资源资产离任审计研究[J]. 领导科学论坛, 2022(11): 93-96.
<https://doi.org/10.19299/j.cnki.42-1837/C.2022.11.021>