

领导干部自然资源资产离任审计研究： 十年综述与展望

黄溶冰

一、引言

面对日益严峻的生态环境问题,2012年,党中央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,使其成为“五位一体”总体布局的重要组成部分。在2022年10月召开的党的二十大中,进一步强调“协同推进降碳、减污、扩绿、增长,推进生态优先、节约集约、绿色低碳发展”。绿色低碳发展是生态文明建设的必然要求,作为新发展理念的重要组成部分,绿色低碳发展需要观念先行。在我国当前政治制度背景之下,地方政府面对中央倡议和诉求的态度决定了生态环境保护的效率,生态环境保护中最为关键的环节就是明确责任主体和责任清单,强化领导干部的责任意识、生态意识、环保意识。正如习近平总书记所言,生态环境保护能否落到实处,其关键在于领导干部。2013年,党的十八届三中全会明确提出开展领导干部自然资源资产离任审计(以下简称自然资源资产离任审计)。从实践方案来看,该项工作的推进强调“试点先行,问题导向”,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》),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进入全面覆盖阶段,正式被确立为一项常态化的审计制度。

自然资源资产离任审计是基于我国国情的一项制度创新,它立足于我国行政分权和“党管干部”的制度背景,为探索解决日益严重的污染防治问题提供了中国方案和中国智慧。随着审计实践的不断深入,国内外学者的研究热情高涨,相关的研究文献日渐丰富。本文尝试对国内核心期刊和国外SCI/SSCI来源期刊在该领域的学术观点进行系统梳理、总结,并提出未来研究展望,以期国内外学者更好地了解这一中国特色审计制度的研究现状,以及为今后开展深入探究提供借鉴。

二、相关研究综述

(一)领导干部自然资源资产离任审计的理论基础

理论基础是指在学科理论体系中起基本支撑作用的理论原则,具有稳定性、普遍性和基础性的特点。自然资源资产离任审计隶属于审计学科,是国家审计在环境治理领域的拓展,在构建该项制度的理论体系时,一方面,需要借鉴传统审计理论,尤其是环境审计和经济责任审计的思想观点。另一方面,与其他类型的国家审

计明显不同,自然资源资产离任审计强调自然资源的产权属性,把自然资源视为能够产生经济效益、权属明晰的经济资产,它要求领导干部作为自然资源资产的受托责任人,在相关管理责任履行过程中减少对自然资源资产不合理的开发利用,积极采取相应的资源集约利用和生态环境保护措施,实现资产的保值增值,从而发挥国家审计在自然资源资产产权保护方面的最大效能,因此其理论体系的构建必须要考虑到自然资源资产产权的特殊性。

对于该项审计制度理论基础的探讨,主要包括两个维度,一方面是阐述其存在的必要性,主要包括委托代理理论、可持续发展理论、外部性理论等。审计伴随着受托责任关系的存在而产生和发展。自然资源资产离任审计源于相关领导干部与全体人民之间的受托责任关系,是为了保证受托自然资源管理责任全面有效履行的一种经济控制手段,其理论关注点是自然资源资产管理的受托责任,即委托代理理论。可持续发展理论进一步深化了这项审计制度构建与实施的现实意义。可持续发展意味着经济、生态、社会的良性循环发展,以实现污染治理和资源有效利用为前提,目的是提升自然资源资产使用的合理性、效益性和协调性,而自然资源资产离任审计的提出和实施正是以此目的为导向的。根据外部性理论,社会公众是一系列资源毁损和生态环境恶化问题的最终受害者,在市场工具失灵的情况下,主要靠政府力量消除环境的外部不经济性,作为一种管制手段,自然资源资产离任审计能够有效改变这种资源配置低效率的现象。

另一方面,理论基础的探讨涉及该项制度实施的可行性。自然资源资产负债表信息、环境成本信息是审计机关审查、评估各级领导干部受托自然资源管理责任履行情况的重要依据。环境会计理论、资源环境价值理论、大循环成本理论等,从自然资源产权确立的角度,为自然资源资产价值计量和环境成本确认提供了方法论支撑,也是这项审计制度理论基础的重要组成部分。

(二)领导干部自然资源资产离任审计的动因

通过对动因的分析,我们能够进一步深化对该项审计制度性质、内涵的理解。目前对自然资源资产离任审计动因的探讨,主要是从完善监督体系和完善问责机制两个维度展开的。

基于完善监督体系的动因分析,立足于自然资源资产产权改革的大背景。在现代自然资源资产产权制度下,自然资源资产的名义所有权人即社会公众,与政府及相关部门之间形成了层层传递的、复杂的委托代理关系。政府及相关部门的领导干部也因此承担了自然资源资产管理和生态保护的受托责任,这是公共受托责任在环境领域的拓展。但是在实践中,由于体制机制的不健全,导致自然资源资产配置过程中存在一系列问题,如过度开发、不当开发和盲目开发等,重开发轻修复、重利用轻保护,甚至引发了严重的生态环境危机,也因此产生了对政府及相关部门责任主体受托自然资源管理责任开展审计监督的需求。作为一项结合了真实性审计、合规审计、绩效审计的综合审计类型,自然资源资产离任审计以绩效审计为主导,重点评价地方官员受托自然资源管理责任履行过程中的生态效益。

基于完善问责机制的动因分析,立足于自然资源资产离任审计在生态文明体制改革中的定位。自然资源资产离任审计的根本目标是将自然资源资产在使用、保护方面存在的问题落实到具体的责任主体,并且以审计结果为依据对相关领导干部进行考核评价和责任追究,“倒逼”领导干部树立正确的政绩观,从根源上切实改变领导干部的环境保护责任意识。一方面,这项审计制度的实施意味着官员环保考核从“不求有功但求无过”到关注生态保护工作实绩的转变,是官员政绩考核的重要机制创新和方式创新,进一步夯实了生态文明绩效考核评价机制,推进了国家环境治理体系的完善。另一方

面,如果仅仅改变政绩考核模式,而不形成完善追责体系,仍无法有效激励地方官员采取长效环境治理方案。自然资源资产离任审计是针对“人”的全面常态化审计制度,其持续性、专业性和技术性使得其有效突破了其他监管措施在证据获取和责任认定等方面的限制,推动了生态环境损害责任终身追究制的完善,是国家审计服务生态文明建设的重要机制和有效手段。

(三)领导干部自然资源资产离任审计的审计内容

自然资源资产离任审计的审计对象是领导干部承担的生态环境保护责任的履责情况,这就要求审计机关科学界定领导干部的职责范围,确保审计结果所发现的问题是由相关领导干部负责的并且是由其不作为、慢作为、乱作为等履责问题导致的,以便客观地进行审计评价和责任追究(如图1所示)。为了将审计内容具象化,学者们从不同角度进行了探讨。

林忠华将审计内容归纳总结为四个方面,包括与自然资源资产开发、利用和保护相关的重大事项决策情况、针对性管理措施实施情况、相关法律法规政策执行情况以及自然资源资产负债表中权益变化情况等。钱水祥提出要重点关注自然资源资产的管理水平、开发利用和保护措施、重大流失现象及原因,指出以绩效审计为导向,重点审查不同自然资源资产类型的实物量及生态环境质量的约束性指标完成情况。潘旺明等认为在确定审计内容时应当根据不同自然资源资产类型来展开,同时重点关注自然资源资产的使用效率、存量和增量变动趋势、消耗量情况,重点审查资产管理方面相关

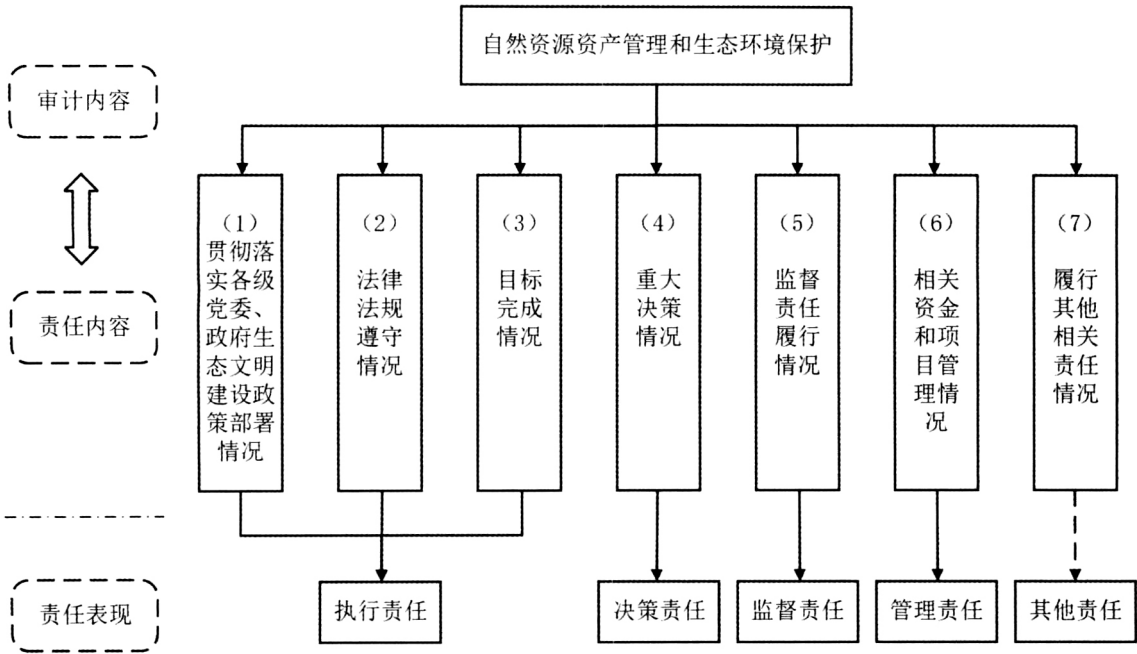


图1 审计内容、领导干部责任内容及责任表现示意图

的政策制度制定、执行、落实情况。郭鹏飞认为应当聚焦于不同辖区内资源环境生态禀赋特点,关注资源环境领域的重大事项,重点检查生态环境质量、自然资源资产数量和质量等约束性指标,同时审查领导干部的不当行政干预行为。

也有学者结合某一类自然资源资产的特性,对其审计内容进行探讨。杨晓和等提出土地资源资产的审计应当侧重资源配置情况,包括土地开发规划、土地供应、耕地保护责任指标落实等方面。顾奋玲和吴佳琪认为土地资源资产离任审计需要关注土地资源资产数量、质量变动情况、相关的制度建设和实际执行情况、土地开发利用行为合规性情况以及土地资源损毁行为惩处情况等。耿建新等提出在水资源自然资源离任审计中,应当重点审查水资源资产负债表,关注水资源的相关指标是否达到相关政策规定和上级党政机关的目标要求,跟踪水资源开发利用保护重点工程的项目资金使用绩效。王振铎和张心灵提出草原资源资产审计需要重点关注草原的三化状态以及草畜平衡制度的实施情况。

(四)领导干部自然资源资产离任审计的审计方法

一方面,传统的审计方法包括检查、观察、询问、分析性程序等在自然资源资产离任审计中仍有广泛的应用。自然资源资产离任审计中,需要基于环境法规和政策落实的取证需求对传统审计方法进行拓展,统筹运用资料查询法、走访座谈法、延伸取数法、实地观察法、综合分析法等方法。

另一方面,自然资源资产总量大、种类多、空间分布广泛且不均衡,具有时间性及空间性的多维度特征,导致自然资源资产数据体量庞大,动态性强,数据类型多,数据获取难度大。为实现数据采集、可视化查询、融合存储和分析处理的智能化,大数据技术、3S技术等现代信息技术在自然资源资产离任审计中有着广泛的应用前景。此外,为了解决官员责任的广泛性、复杂性、模糊性、经验性以及缺乏统一评价标准等问题,模糊综合评价法、资源状态比较法和数据包络分析法等在自然资源资产离任审计中也被尝试进行探索性应用。

(五)领导干部自然资源资产离任审计评价指标体系

自然资源资产离任审计评价指标体系构建的目的是客观反映官员任职期间的生态环境绩效。从评价指标体系的构建原则来看,一是确保评价指标体系要能够满足社会公众的需求,回应社会关切。二是由于官员在生态环境和资源保护工作中的努力程度难以直接观察,通常采取绩效导向的指标设置方式。三是从评价指标的选择上来看,尽量选择可量化,且数据获取难度小、计算简单、可操作性强的评价指标,既要反映当前状态,也要反映未来的变动趋势。

在具体评价指标的选择上,张宏亮等尝试将各地区普遍存在的生态环境问题作为主指标,其他指标作为副指标,构建评价指标体系。房巧玲和李登辉基于PSR模

型从压力—状态—响应三个维度构建评价指标体系。苏孜等运用层次分析法构建评价指标,主要涉及财政收支、环境保护、廉政情况、政策落实以及治理开发等五个方面。黄溶冰基于主体功能区的视角,结合主体功能区的分类特征,设计了差异化的审计评价指标体系。马品等从数量和质量、政策制定和落实、资源保护管理、资源开发利用、重大建设项目运行及资金使用情况等五个方面,探索性地构建了云南省自然资源资产审计分析指标体系。黄溶冰等构建了自然资源资产离任审计和经济责任审计一体化的整合审计评价指标体系。

(六)领导干部自然资源资产离任审计的政策效果

自然资源资产离任审计是优化地方政府环境治理激励机制的有益尝试,主要体现在增强上级政府监管、改变同级政府竞争范式、提高社会公众参与程度等几个层面,有助于强化地方政府的环境治理责任意识,使得政府的主导和监管作用得到了更好发挥,增强了企业治污的主动性和积极性。对于审计工作成果的理解,应该从实施效果和社会影响两个方面展开。实施效果是直接效应,检验自然资源资产离任审计能否改善环境质量,以及其作为一项宏观制度,能否形成政府、企业、社会公众之间的有效传导机制,带动全社会关注生态环境问题。社会影响是间接效应,检验自然资源资产离任审计实施期间,是否以及如何对企业的内外部经营环境和战略决策造成影响。

在实施效果方面,张琦和谭志东发现自然资源资产离任审计使财政环保投入与企业环保投资均呈上升趋势。黄溶冰等,Feng等指出自然资源资产离任审计试点对空气质量具有改善作用。Wu等,Ma等和李妍茹等发现自然资源资产离任审计试点地区的水质得到了明显改善。付宇发现自然资源资产离任审计试点地区的城市创新能力有显著的提升。黄溶冰和谢晓君发现审计试点提升了地方政府的环境治理执行力,加快地方政府环境治理的执行进度,并且有效提升环境治理的质量。杜俊涛等发现自然资源资产离任审计试点会影响地方政府的土地转让行为,降低了土地出让的面积。Zeng等发现在自然资源资产离任审计试点背景下,重污染企业更加倾向于选择着眼于长期利益的源头预防策略,而非末端治理策略。杨野等和Huang发现自然资源资产离任审计试点能够有效改善企业环境信息披露。孙玥璐等,张佩和吴昊旻以及Jiang等的研究结论则表明自然资源资产离任审计显著提升了企业的环境责任履行水平。聂兴凯等发现自然资源资产离任审计推动了重污染企业的转型升级。曹玉珊和马儒慧,黄溶冰和谢晓君,Liu等,曾昌礼等发现自然资源资产离任审计试点推动了企业的绿色并购和绿色创新活动。

在社会影响方面,全进等发现自然资源资产离任审计对重污染、资源型企业权益资本成本存在微弱的影响。刘文军和谢帮生发现自然资源资产离任审计同时

抑制了资源型、重污染型企业正向和负向利润操纵的行为。蒋秋菊和孙芳城发现自然资源资产离任审计的实施显著降低了污染企业的避税强度。李秀珠和刘文军发现审计试点降低了重污染行业上市公司债务融资和商业信用的规模。

综上,关于自然资源资产离任审计的实施效果,现有文献较为一致地认为,自然资源资产离任审计试点对生态文明建设具有突出的正面效应,并形成“宏观—微观”的传导机制,刺激了辖区内企业环境保护责任履行的积极性。而在社会影响层面,已有文献的关注点比较分散,尚未达成较为一致的结论。

三、总结和展望

(一)已有研究的总结

伴随着领导干部自然资源资产离任审计制度的出台、试点和推广,已有研究为全面认识和理解该制度奠定了很好的文献、理论与经验基础。已有研究在如下方面具有重要的学术价值。

在研究视角上,根植于我国“党管干部”的特殊政治背景,相关研究成果有助于在解读中国实践的基础上,为生态文明建设贡献体现中国特色的时代性、原创性理论。该领域的研究成果不仅发表在国内期刊上,也有部分发表在国外期刊上,既说明了该领域的热点性,也在一定程度上扩大了自然资源资产离任审计制度的学术影响力。

在研究方法上,既包括规范研究,也包括实证研究,既包括个案研究,也包括大样本检验,研究方法的多元化在一定程度上解决了当前国家审计领域的研究成果重定性分析、轻定量分析的不足。

在成果应用上,已有研究通过理论分析、实证检验和经验总结,将自然资源资产离任审计纳入环境治理链条,提出了一系列推进生态文明建设、完善自然资源资产离任审计制度的保障措施和政策建议,对进一步加强和推进自然资源资产离任审计工作具有一定借鉴意义。

(二)未来研究展望

自然资源资产离任审计作为一项立足于中国情境的新型审计监督制度,应进一步从理论研究、应用研究、对策研究三个层面以及宏观、微观两个维度加强研究和探索,推动审计理论的完善和审计实践的发展。

一是加强治理机制研究。现有文献已经证实了自然资源资产离任审计对环境质量改善具有积极的效果。下一步的研究应重点揭示该项制度的内在作用机理,探讨在“党管干部”政治背景下,自然资源资产离任审计结果作为官员考核、任免和奖惩的依据,如何发挥激励和约束作用,促进官员政绩观转型和推进生态文明建设,构建和夯实自然资源资产离任审计推动绿色低碳发展的完整理论逻辑架构。

二是加强政策推广期研究。自然资源资产离任审计先后经历了2015~2017年的政策试点期以及2018年以来的政策推广期。一项公共政策是否符合制度设计

初衷和取得预期效果,需要考虑不同“窗口期”的情景,但现有文献的研究区间主要是审计试点期,后续的研究应重点做好政策评估的“后半篇”文章,结合自然资源资产离任在全国范围内推广的客观实际,通过经验总结、问题探讨、案例剖析和实证检验,丰富和完善政策效果评估的全周期链条。

三是加强对产业层面影响研究。已有文献从地区层面和企业层面搭建了“宏观—微观”的分析框架。但是,无论是从国内经济结构优化还是全球绿色产业技术革命的角度,产业升级和结构优化都是实现经济高质量发展的关键。因此,应进一步加强自然资源资产离任审计对产业层面的影响研究,包括产业结构调整、产业创新能力、产业发展环境等。进而结合研究发现,更好地为该项制度的发展、创新和完善提供理论指导与政策建议。

四是加强对大数据技术应用研究。资源环境问题具有流域性、复杂性和潜伏性等特征,导致自然资源资产离任审计的开展面临着审计取证难度大、审计评价难度大、审计全覆盖难度大等困难和挑战。为了更好地发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用,《“十四五”国家审计工作发展规划》明确要求加大审计创新力度。由于自然资源资产离任审计专业性强、技术难度高,探讨大数据技术、区块链技术、3S技术等自然资源资产离任审计中的应用场景,提炼审计思路、方法和流程,应是长期坚持的研究方向。

五是加强与其他审计业务统筹协调研究。我国资源环境类审计项目的业务类型众多,除自然资源资产离任审计制度之外,还包括经济责任审计中的绿色低碳发展、建设项目审计中的生态环境保护、金融审计中的绿色信贷、扶贫审计中的生态扶贫、乡村振兴审计中的农村人居环境整治等等。这就要求深入总结自然资源资产离任审计与其他专业审计类型的共同点、互补点,探索统筹协调的优化路径,建立审计组织、审计内容、审计证据、审计评价和成果应用的一体化工作格局。

六是加强审计结果运用中责任界定研究。从当前自然资源资产离任审计的实践来看,主要针对某一群体(主要领导干部)共同治理的履职情况开展审计评价,结论包括“好、较好、一般、较差、差”五个等级。采取集体责任制体现了生态环境保护中“党政同责、一岗双责、齐抓共管”的原则,但不利于明确个体责任和问责到人。下一步应借鉴我国经济责任审计的成熟经验,加强自然资源资产离任审计中官员责任认定机制、容错纠错机制以及审计结果运用机制的研究。

基金项目:国家社会科学基金重点项目“领导干部自然资源资产离任审计推动绿色发展的政策效果与政策优化研究”(项目编号:21AZD061)。

作者简介:黄溶冰,管理学博士、浙江工商大学会计学院教授。

原载《兰州学刊》,2023.4.61~70