

自然资源资产离任审计:相关理论及启示

商思争(副教授)

【摘要】 本文依据人与自然关系理论、公共受托责任理论、审计与治理关系理论、会计学、审计学、资源环境学、资源环境管理学等现有理论知识,采用规范研究方法探讨了自然资源资产离任审计的必要性、可行性、动因、审计主体、审计客体、审计方法、审计模式、自然资源负债等的确认问题,指出自然资源资产离任审计的短板在于会计主体不清晰导致自然资源资产负债表难以编制,制约其发展的根本原因是自然资源资产治理体系不健全,会计学理论、审计学理论和治理理论自身也需要进一步创新和发展。

【关键词】 自然资源资产离任审计; 自然资源资产负债表; 公共受托责任理论; 治理理论

【中图分类号】 F239.47

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)10-0067-4

一、引言

2013年十八届三中全会提出,“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”;2015年5月,中共中央、国务院在《关于加快推进生态文明建设的意见》中进一步明确提出,“对领导干部实行自然资源资产和环境责任离任审计”;2015年7月,中央全面深化改革领导小组第十四次会议又通过了《关于开展领导干部自然资源资产离任审计的试点方案》,提出要探索并逐步形成一套比较成熟、符合实际的审计规范;2015年9月,中共中央、国务院印发的《生态文明体制改革总体方案》再次明确:“在编制自然资源资产负债表和合理考虑客观自然因素基础上,积极探索领导干部自然资源资产离任审计的目标、内容、方法和评价指标体系。”近两年以来,学术界和实务界也开展了相关理论研究和实践探索。根据CNKI上检索的结果,篇名包含“自然资源资产审计”的文章有10篇,篇名包含“自然资源资产离任审计”的有61篇,每年平均30篇。从实务角度来看,目前全国已有部分地方的审计机关积极探索、开展自然资源资产离任审计,并取得了一些审计成果、积累了一定实践经验。但是,作为具有我国自身特色的自然资源资产离任审计这一顶层设计有无理论依据?现有资源能否提供理论支撑和方法启示?还欠缺哪些实施条件?应如何创新相关理论?目前,专门进行这方面研究的文献还很少,就这类问题进行探讨的只有蔡

春、毕铭悦(2014)的《关于自然资源资产离任审计的理论思考》和陈艳丽、弓锐、赵红云(2015)的《自然资源资产负债表编制:理论基础、关键概念、框架设计》两篇文献。

本文利用规范研究方法从哲学、相关基础理论、相关应用理论三个方面探讨自然资源资产离任审计的主体、客体、方法、模式、自然资源负债的确认和计量,及其必要性、可行性问题,以期推动和深化自然资源资产离任审计的研究。

二、自然资源资产离任审计哲学基础及启示

自然资源资产离任审计是自然资源资产审计的一种,自然资源资产属于自然资源的一部分,自然资源资产审计涉及人类与自然的关系,要探讨自然资源资产离任审计的必要性和可行性需要从人与自然的关系理论着手。

(一)人类中心主义及启示

人类中心主义(Anthropocentrism)认为在人与自然的系统中,人是主体和中心,是一切事物的尺度和目的。早期的观点包括地心说、基督教思想和工业革命带来的理性主义,这些均可称为强人类中心主义,主张人的一切需要都是合理的,自然界没有自身价值,只具有为人类服务的工具价值,为了满足自己的需要人类可以毁坏甚至灭绝任何自然物。弱人类中心主义相对温和一些,诺顿(1985)在承认人的利益的同时又肯定自然物的内在价值;人类应根据理性来调节感性,应有选择地满足自身的需要;现代人类中心主义也认为人与

【基金项目】 2015年度江苏省高校哲学社会科学研究一般项目“国家治理现代化视角下江苏省海洋资源环境经济责任审计评价指标体系研究”(项目编号:2015SJB666);江苏省海洋资源开发研究院2014年度项目“基于国家治理的我国海洋资源环境审计理论、系统及模式研究”(项目编号:JSIMR201432);江苏省海洋经济研究中心2015年度项目“江苏省海洋资源环境审计问题研究”(项目编号:HJ4006)

□ 审计园地

自然应该和谐相处以实现人类利益最大化(Willian H. Murdy, 1975);开明人类中心主义认为人类对自然的关怀的实质是对人类利益和需要的关心(John Passmore, 1974)。

据此理论,我们认为涉及人类的基本生存需要的环境权益(如呼吸权、空间权等)和不可耗竭的资源资产可适用于强人类中心主义,人对自然没有负债,也不需要对此种消耗活动进行治理和审计;但是在生产性消耗、排放以及可耗竭性自然资源资产方面,人类为了自身的长远发展和人类的道德生命,应该承认自然(对后代)的内在价值,有选择、有限度地开发和保护自然资源,对损害人类整体和长远利益的开发和破坏行为承担偿付义务并对此进行审计。

(二)自然中心主义及启示

自然中心主义(Physiocentrism)包括辛格(Peter Singer)、雷根(Ton Regan)等人的动物解放和权利论,施韦兹(A. Schwetzer)和泰勒(P.W. Taylor)的生物中心论,利奥波德(Aldo Leopold)和罗尔斯顿(Holmes Rolston)的生态中心主义等。其中,最能代表人与自然整体关系的理论是生态中心主义。生态中心主义植根于美国固有的荒野文化传统,代表性观点有奥尔多·利奥波德的“大地伦理”思想(Aldo Leopold, 1949)和霍尔姆斯·罗尔斯顿的自然价值论(Holmes Rolston, 1988)。“大地伦理”思想认为人类与大地是一个命运共同体,人与地球上一切物种和资源都是平等的,“每个成员都有资格占据阳光下的一个位置”,大地的景观审视与伦理审视应当是一致的,要重视共同体中“缺少经济价值的部分”;美国哲学家H.罗尔斯顿认为大自然除了具有与人有关的工具价值,还具有不依赖人类评价而自为存在的内在价值和系统价值,包括:经济价值、科学研究价值、基因多样性价值、历史和文化价值、哲学价值、艺术价值、娱乐价值和生命支撑价值等等。自然是一个自控制、自运行的系统,人类承担着对大自然的义务和责任。

依据以上观点,从整个生态系统角度看,自然资源资产具有不依赖于人类的自身存在价值和运行规律,人类对资源环境的任何干预都会带来价值的破坏,也会受到资源环境自身运行规律的惩罚,减少后代人和其他人所享受到的资源环境的服务价值——这也是需要对自然资源管理者、使用者进行审计监督的基本原因。完全未受人类影响的资源环境状况(荒原)或者原始资源环境背景应作为资产计量的起点,受到人类影响后的资源环境状况的变化情况就应该作为人类对资源环境的负债,人类有责任将资源环境恢复到原本的状况。我们认为,该理论适用于一些珍稀脆弱生态系统、濒临灭绝的生物资源和生活必需的饮用水源等。

(三)人化自然理论及启示

“自然的人化”概念是马克思在《1844年经济学哲学手稿》中提出来的。马克思立足于人的生产实践活动,认为人与自然互为本质,不断发展的生产实践活动既是人的自然化过

程,也是自然的人化过程;人与自然的价值关系既有功利性也有艺术性;人与自然的矛盾本质上是一定社会历史条件下不同阶级之间的矛盾。

据此理论,现实的大部分自然资源和环境都是受到过人类活动影响的,不存在纯粹的资源环境绝对本底值;人类认识、利用、管理、保护的资源环境是某个阶段的人化自然;人类有权力开发资源环境,也有义务保护、恢复、增值资源环境,权利与义务是统一、对等的;人化自然的现状是阶层利益博弈、斗争的结果,对自然的责任和义务表现为法定义务,这种法定义务是统治阶级意志的产物。

(四)可持续发展理论和科学发展观及启示

1987年联合国世界环境与发展委员会(WCED)出版的《我们共同的未来》首次提出“持续发展”概念:“持续发展是既满足当代人的需要,又不对后代人满足其需要的能力构成危害的发展”。该定义关注的是代际均衡问题。

从人本发展理念来看,随着人们生活水平和消费层次的提高,人们对生态环境的要求越来越高,自然资源环境作为生命的摇篮,人们希望了解自然资源资产负债信息,希望对自然资源资产代理者的治理情况进行监督,作为承担这一职能的自然资源资产审计就成为必然。

全面、协调和可持续发展理念也可为自然资源负债确认问题提供理论依据和启示。资源环境在代际关系、各利益相关者之间的使用和消耗应该平衡,超过了公平线就成了当代人对下代人、一部分人对另一部分人的负债;可持续发展理论还意味着当代人对资源环境的消耗量和污染量不能超过资源环境的自净和自我修复能力,否则就成了对下代人的自然资源负债。

三、自然资源资产离任审计基础理论基础及启示

(一)公共受托责任理论及启示

在现代社会中,委托—受托(代理)责任关系是普遍存在的,如企业中的代理方承担着企业受托责任,国家和政府作为代理方承担的责任就叫公共受托责任,政府承担的自然资源资产受托责任就是一种公共受托责任。美国审计总署(GAO)认为:公共受托责任就是指受托管理并有权使用公共资源的机构向社会公众说明其全部活动情况的义务。行政人员的受托责任分为财务受托责任、法律受托责任、项目受托责任、过程受托责任、结果受托责任、可持续性受托责任(McKinney Howard, 1998),也可以归纳为行为责任和报告责任,其行为合不合规、报告不可靠需要由专业、独立的第三方进行审计。所以,审计产生的基本动因是受托责任(杨时展, 2007),自然资源资产离任审计的动因是政府对自然资源资产的公共受托责任。

2015年9月,中共中央、国务院印发的《生态文明体制改革总体方案》明确了重要自然资源资产“全民所有,分级管理”的体制。据此可以将我国自然资源资产的公共受托责任

分为五个层次:使用、消耗资源的企业对政府和利益相关者的受托责任,下属对行政领导的受托责任,下级政府对上级政府的受托责任,政府对人大的受托责任,人大对全民的受托责任。其中,最主要的是政府对人大、人大对全民的受托责任,基本的受托方(责任方)是政府。

基于上述理论,政府是自然资源资产的管理者,也是受托责任者,负有向人大、上级政府报告自然资源资产管理状况的责任(自然资源资产负债表是一种重要的报告形式),但是其管理的合规性、绩效和报告的可靠性如何,需要代表上级政府和人大的国家审计机构来进行审计,审计的内容至少应该包括:财务受托责任、法律受托责任、项目受托责任、过程受托责任、结果受托责任、可持续性受托责任、报告受托责任。对自然资源资产公共受托责任者在任期末进行的自然资源资产审计就是自然资源资产离任审计,离任审计的目的是通过审计信息对其进行任期责任履行情况考核和评价,以解除其任期公共受托责任。对于其任期内自然资源资产的管理情况,如果是在任期之初的基础上有所改善就是增加了净资产,恶化就是增加了负债、减少了净资产。据此理论,自然资源净资产的所有者是当代的全体人民,债权人是负债的实际承担者,即后代人或其受托责任人即下届政府,但是按照权责发生制原则,应计为本届政府的负债。

(二) 审计与治理关系理论及启示

“治理”一词的起源可以追溯到古典拉丁语(Gubernare)和希腊语(Kybernan)中的“操舵”一词,原意是控制、指导和操纵。现代治理强调多主体参与、公共决策、利益协调的组织和制度体系。习总书记提出:“国家治理体系是在党领导下管理国家的制度体系,包括……生态文明等各领域体制机制、法律法规安排。”自然资源资产治理体系属于生态文明治理体系范畴,作为国家治理对象的一部分,是由“党、政、企、社、民、媒”(陶希东,2013)通过“政府治理、政党治理、市场治理、社会治理、小区治理、第三方治理、源头治理等”(许耀桐,2014)方式“多方参与的环境治理体系”(中共中央、国务院《生态文明体制改革总体方案》,2015)。从职能上看,刘家义(2014)认为国家治理系统分为决策、执行和监督系统,国家审计是监督系统的重要组成部分,是国家治理的基石和重要保障,国家治理的需求、目标、模式决定了国家审计的产生、方向和制度形态。

从控制的角度看,审计的基础性职能是发现、确认和提供偏差信息,治理的主要职能是制定标准、防止和纠正偏差。如果审计机构被治理者或治理制度赋予相关的处理处罚权,那么审计也同样具备某种防止和纠正偏差的职能,审计系统是治理系统的子系统,是一种由审计专业人员代理的治理活动。即使不被赋予相关的处理处罚权,治理者基于自己的利益根据审计提供的信息做出利益控制决策,进而形成公共决策,也会使审计行为和结果产生相应的威慑力,从而具备不

完全的治理职能。综上所述,本文认为,审计系统是治理系统的子系统,治理系统是审计系统的环境系统,治理系统为审计系统提供需求、目标、约束、激励和保障;审计系统的功能发挥还受到审计主体、客体、手段、结构等要素的约束。

因此,自然资源资产治理是自然资源资产审计的动因,自然资源资产治理者是自然资源资产审计偏差信息的需求者,自然资源资产审计者是自然资源资产治理者(发现偏差和纠正偏差的职能)的代理人。因此,自然资源资产的多主体治理需要多种审计主体的参与,审计形式包括:党代表人民对有关国家机构提出的审计、人大对自然资源资产的管理者即政府的审计,政府对下属各部门和下级政府的审计,自然资源资产的所有者对使用者企业的审计,企业内部对自然资源资产开发生产者的审计,接受利益团体委托对相关自然资源资产代理人的审计。作为宏观经济管理和自然资源资产管理的主要机构,对政府及其首脑的离任审计是自然资源资产审计的重要类型。从审计客体来看,自然资源资产政府治理的实质是对上届(或往年)政府承担的自然资源负债的偿还,政府治理的决策应依据经(政府)审计过的自然资源资产负债表作出,反过来,党、人大、上级政府、团体等自然资源资产治理主体进行决策和对政府治理行为及结果进行评价亦应依据经(政府)审计过的自然资源资产负债表,所以审计的客体应该是自然资源资产负债表。

四、自然资源资产离任审计应用理论基础及启示

(一) 会计学理论的启示

会计学理论主要从会计的定义、基本假设和技术程序三个方面对自然资源资产负债表的编制提供可行性分析。

从会计定义上看,1966年美国会计学会(AAA)认为会计是“鉴定、计量和传送经济信息的过程,借以使信息使用者能够作出可靠的判断和决策。”会计是一种“可应用于各种对象的计量和传递程序”,为“涉及必须对稀缺资源作出选择的所有情形”提供“经济信息”的程序,包括信息确认、计量和报告三个环节。对“稀缺资源”作出决策的“经济信息”显然适用于自然资源资产信息,作为报告环节的成果,自然资源资产和负债报表的编制在会计理论上是成立的。

从会计核算基本前提来看,自然资源资产负债表的编制属于对外报告会计范畴,因此,可以借鉴企业资产负债表编制的基本原则和假设分析其可行性。第一,从主体假设来看,自然资源资产的核算范围是国家及其管辖范围内的自然资源资产,当然不可能只限于企业。我国自然资源资产的产权“所有者主体”是全体人民,“报告主体”是自然资源资产的各级政府职能部门,“使用主体”为接受资源部分权利转让的企业或居民。但实际上真正拥有决策权、治理权的所有者是缺位的;管理者也就是报告主体一般也很难明确,即使确定了报告主体也由于信息分散、信息搜集责任不清、信息衔接集成度不够等原因而难以进行核算和报告;对于执行主体的资

□ 审计园地

源环境披露义务也没有形成硬约束,从而自然资源资产使用单位的会计信息也难以汇总。第二,对于资源环境的货币计量非常困难,这虽是技术层面的原因,但是背后反映了自然资源资产交易市场不健全、不完善导致的定价困难。按照AAA的会计定义,会计报告提供的信息是能够对稀缺资源配置进行选择的“经济信息”,目的是能够使信息使用者作出可靠的判断和决策,并不局限于财务信息,编制资源实物量的报表并对此进行审计在理论上成为可能。第三,从持续经营和分期假设来看,如果进行离任审计,则可能由于资源环境破坏效应的长期性和滞后性与政府任期较短的矛盾难以解决等原因,使得自然资源资产审计的评价职能难以实现,而且GDP硬约束和资源环境软约束的现实,也使得政府没有动力和压力编制和提供自然资源资产负债表,但这也正是自然资源资产责任终身追究制度建立的意义所在。

总之,作为审计环境系统的自然资源资产治理系统不够健全,导致自然资源资产负债表的编制和自然资源资产审计可能存在一些困难。但是,按照《生态文明体制改革总体方案》的要求,到2020年,构建起包括“自然资源资产产权制度、资源有偿使用和生态补偿制度,环境治理体系、环境治理和生态保护市场体系”等在内的生态文明制度体系,尤其是“构建归属清晰、权责明确、监管有效的自然资源资产产权制度”。有效解决“自然资源所有者不到位、所有权边界模糊”等问题将为编制自然资源资产负债表提供更好的条件。

从技术和程序上看,在政府还没有编制出可核查的自然资源资产负债表前,审计部门可以借鉴企业资产负债表编制的确认、计量、记录、报告程序理论和方法,确认、计量、记录有关会计要素,制作包含主要要素和项目的自然资源资产负债表等相关表格,并按图索骥从自然资源资产主要管理部门获取有关实物数据资料,然后通过期初、期末数据比较、计算和分析相关要素和指标的偏差,完成自然资源资产审计。自然资源负债要素的确认可以借鉴我国现行会计准则关于负债的定义:“企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。”该定义可以适用于自然资源负债,但是,会计主体不应是“企业”而是自然资源资产的治理者“国家”,由于人与自然之间无法发生交易,所以“交易”应改为“事项”;在整个国家范围内,治理环境、补偿资源主要不是现金流出而是经济资源内部转移,因此应把“经济利益流出”改为“经济资源转移”(周守华,2015)。

(二) 审计学理论的启示

审计的鉴证业务性质、分类和风险导向审计模式可以作为自然资源资产离任审计理论及实践探索提供参考。作为一种由人参加的实践活动,审计的基本职能和主要工作是发现和确认偏差,提供偏差信息,与鉴证业务相通,那么可参照鉴证业务的分类,将自然资源资产审计计划分为基于责任方认定的审计业务和直接报告的审计业务。前者与会计报表、账户、

凭证资料等有关,后者需要审计人员自行设计表格(包括自然资源资产负债表),从被审计方获取信息(未公开的相关认定)并与标准进行比较,然后将偏差信息传递给治理者进行纠正、奖惩。亦可实行风险导向审计模式,尽管由于没有成熟的自然资源资产负债表和账户系统导致自然资源资产离任审计无法开发科学严密的程序系统,但是运用这种风险导向审计理念开发一种相对简便易行的审计程序和表格系统仍然是可行而且必要的。如此,在没有系统化的自然资源资产负债表的情形下,自然资源资产审计亦是可行的。另外,在没有相关会计准则、会计制度的情况下,自然资源资产审计人员应依据相关资源和环保法律法规作为审计标准,按照资源和环保法规确定的生态红线作为确认责任和负债的依据。

(三) 资源环境学和资源环境经济学理论的启示

《资源学》、《环境学》可以提供资源环境概念和分类的知识,为报表编制中的科目设置提供依据;《资源经济学》、《环境经济学》中关于资源环境价值理论与评估方法、资源环境承载力的概念和确定方法、环境效益与损失评估方法、环境资源定价方法为负债的确认以及资源环境的货币计量问题提供了理论上可行的方法。货币计量模型和方法的复杂性可以通过在IT系统中设置相应的函数表达式来解决,抑或直接使用前后期一致的实物计量方式。因此,最主要的问题仍然是信息分散且难以获得的问题,这只能依靠自然资源资产产权交易市场和产权制度的完善来解决。

五、结论

人与自然关系的异化和失衡需要自然资源资产治理,不同主体的自然资源资产治理需要针对不同主体的自然资源资产审计。政府承担对自然资源资产的管理责任和管理结果报告责任,自然资源资产负债表的会计主体是国家,编制主体是政府,政府对自然资源资产的管理行为责任应接受审计,包括任中审计和离任审计。自然资源资产离任审计应以责任方认定为基础实行风险导向审计模式,该认定包含在各种报表信息中,对于直接认定的审计业务,审计人员也可以自行编制基于实物量的自然资源资产负债表。自然资源资产负债表的编制和自然资源资产审计是可行而且必要的,但是目前的自然资源资产产权制度、管理制度的不完善也使其存在一些难以解决的问题。对于自然资源负债的确认,实践中难以找到具有可操作性的认定方法;会计和审计理论需要做一些改进或创新,治理与审计的关系理论需要进一步发展。

主要参考文献:

(美)W.H.墨迪.一种现代的人类中心主义[J].哲学译丛,1999(2).

中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局.马克思恩格斯全集第3卷[M].北京:人民出版社,1960.

作者单位:淮海工学院商学院,江苏连云港222005