doi:10. 3969/j.issn. 1672-4623.2023.02.001

自然资源资产离任审计研究进展综述

陈德良[1]，王　艳[1]，陆燕燕[2*]，周　舟[3,4]
（1. 南京邮电大学地理与生物信息学院，江苏 南京 210023；2. 南京审计大学政府审计学院，江苏 南京 211815；
3. 南京审计大学金审学院，江苏 南京 210023；4. 应天职业技术学院，江苏 南京 210023）

摘　要：领导干部自然资源资产离任审计是我国提出的一项新型审计制度，强调领导干部的自然资源管理和环境绩效，对我国生态文明体系建设具有重要意义。通过对围绕“自然资源资产离任审计”为研究核心的文章进行概况分析，分别从自然资源资产离任审计理论研究、内容研究和实践研究3个方面具体阐述自然资源资产离任审计的发展研究现状，为后期开展相关工作提供参考。

关键词：自然资源资产离任审计；自然资源资产负债表；自然资源管理
中图分类号：P208　　**文献标志码：**B　　**文章编号：**1672-4623（2023）02-0001-05

Review on the Research Progress of Off-office Auditing of Natural Resources Assets

CHEN Deliang[1], WANG Yan[1], LU Yanyan[2], ZHOU Zhou[3,4]
(1. College of Geographic and Biologic Information, Nanjing University of Posts and Telecommunications, Nanjing 210023, China;
2. School of Government Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China; 3. Jinshen College, Nanjing Audit University,
Nanjing 210023, China; 4. Yingtian Vocational and Technical College, Nanjing 210023, China)

Abstract: The off-office auditing of natural resources assets is a new audit system proposed by China, which emphasizes the natural resource management and environmental performance of leading cadres, and is of great significance to the construction of ecological civilization system in China. In this paper, we analyzed 200 articles focusing on “natural resources assets off-office auditing”, and described the current situation of natural resources assets off-office auditing from three aspects, such as theoretical research, content research and practical research.

Key words: off-office auditing of natural resources assets, natural resources balance sheet, natural resources management

“编制自然资源资产负债表，开展自然资源资产离任审计”是我国新时期提出的一项加强生态文明体制建设的重大决策部署。2013年11月，《公共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中首次提出开展领导干部自然资源资产离任审计制度。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》中对领导干部开展自然资源资产离任审计提出了更加具体的要求。2017年11月，中共中央、国务院印发的《领导干部自然资源资产离任审计规定（试行）》拉开了开展自然资源资产离任审计试点工作的帷幕。2018年5月，中央审计委员会第一次会议通过领导干部自然资源资产离任（任中）审计计划，标志着领导干部自然资源资产离任审计进入制度化阶段。党和政府希望通过开展领导干部自然资源资产离任审计制度，在发展经济的同时，加强领导干部的生态环境保护意识，加快生态文明体制建设，推进国家生态环境治理体系和治理能力现代化。

目前相关学者对自然资源资产离任审计的基础理论、审计内容及试点工作等开展了较为深入的研究，但尚未形成统一的结论。由于受到众多自然资源资产管理部门和管理体制的影响，当前开展自然资源资产离任审计工作的效果一般[1]。因此，对已有的自然资源资产离任审计的基础理论、相关研究内容及试点工作进行归纳总结，阐明我国领导干部自然资源资产离任审计的研究现状，对今后开展自然资源资产离任审计工作具有一定的指导意义。

1　自然资源资产离任审计研究概况

本文围绕“自然资源资产离任审计”为主题对《北京大学中文核心期刊目录》和“中文社会科学引文索引”（CSSCI）收录期刊进行检索，得到相关论文200篇。采用文献研究法对这200篇样本文章进行归

收稿日期：2021-08-25。
项目来源：江苏省高等学校自然科学研究项目（19KJB170003）；江苏高校哲学社会科学研究一般项目（2019SJA0695）；南京审计大学青年教师科研培育项目（18QNPY014）；审计信息工程与技术协同创新中心资助项目（18CICA10）。
（*为通信作者）

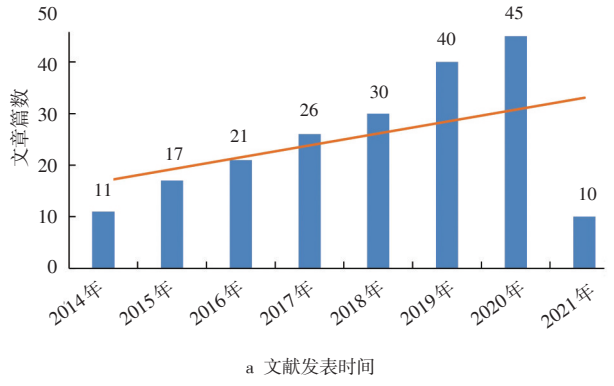
纳整理，从论文发表的时间、作者单位来源、刊载期刊和学科类型4个方面进行统计分析，阐述当前自然资源资产离任审计研究概况。

1）从文章发表时间来看，研究自然资源资产离任审计研究的文章数量总体呈上升趋势，从2014年的11篇增加到2020年的45篇，可以看出“自然资源资产离任审计”研究已经引起相关领域学者的高度重视，成为当前及今后一段时间的研究重点（见图1a）。

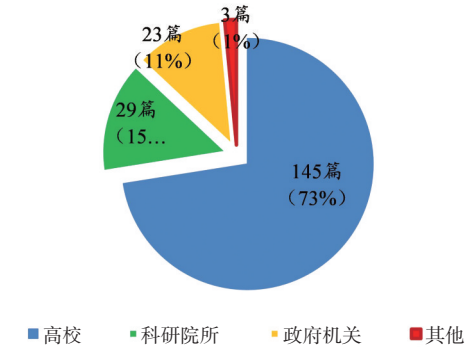
2）从文章作者的单位来源来看，将其分为高校、科研院所、政府机关和其他共四类，发现其中有73%的学者来自高校，说明自然资源资产离任审计是当前高校研究的热点和重点，某种程度上也体现当前对自然资源资产离任审计的研究尚不成熟（见图1b）。

3）自然资源资产离任审计是环境审计和经济责任审计高度融合的一种特殊的审计形式。按照文章的学科类型进行整理，可以发现其中74%的文章属于经济与管理学科，这说明当前自然资源资产离任审计是一门以经济管理学科为主，跨学科交叉领域的研究（见图1c）。

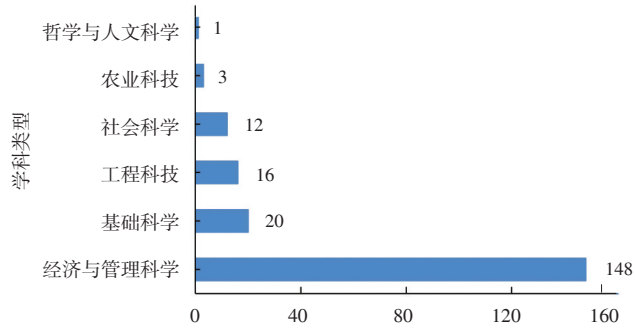
4）从文章刊载期刊类型来看，可以发现审计研究为其主要刊载期刊，刊载文章数高达32篇，其次是会计之友、财会月刊等会计类期刊，说明会计类、审计类对自然资源资产离任审计研究的重视（见图1d）。



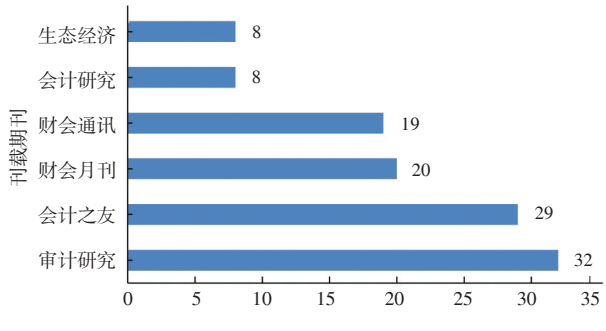
a 文献发表时间



b 作者单位



c 学科类型



d 主要刊载期刊

图1　自然资源资产离任审计研究概况

2　自然资源资产离任审计理论研究

2.1　自然资源资产离任审计意义研究

在研究自然资源资产离任审计的相关文章中，单独研究自然资源资产离任审计意义的文章较少，其主要原因是开展自然资源资产离任审计本身具有一定的目的性，大部分学者在某种程度上对开展自然资源资产离任审计的意义达成了共识。刘尚睿[2]将开展自然资源资产离任审计的意义归纳为改变唯GDP的政绩观、加快自然资源资产管理制度建设、推动国家生态治理能力建设3个方面。唐勇军[3]将开展自然资源资产离任审计的意义概括为加强自然资源管理、督促自然资源资产审计制度落实、实现自然资源可持续发展3个方面。陶玉侠[4]将开展自然资源资产离任审计的意义总结为转变经济发展方式、加强领导干部生态责任意识、提高政府执政的透明度、促进国家治理体系建设4个方面。虽然不同的学者对开展自然资源资产离任审计意义的表述不同，但可以看出开展自然资源资

产离任的意义主要表现为促使领导干部树立正确的政绩观、加强自然资源资产离任审计制度的落实、实现自然资源的可持续发展、推进国家生态治理体系和治理能力4个方面。

2.2 自然资源资产离任审计要素研究

审计要素是审计活动中最基本的单元。在一般审计活动中，审计要素主要解决的是“谁来审”、“审什么”、“为什么审”等基本问题。理论界直接针对自然资源资产离任审计要素进行的研究并不多，但对审计要素的研究是自然资源资产离任审计研究中必不可少的一部分。

2.2.1 审计主体

审计主体是解决“谁来审”这一问题的。当前对审计主体的研究主要存在以下两种观点：首先是“一元论”的观点即认为自然资源资产离任审计的主体只能是国家审计机关[5]。其次是“多元论”的观点即认为国家审计机关、注册会计师、社会公众等都应参与到审计中去[6]。

2.2.2 审计对象

审计对象是解决“审什么”这一问题的。现有研究中，对审计对象的表述尚不统一，主要存在以下两种观点：一种是对“人”的审计，即对自然资源资源管理涉及部门的主要负责人进行审计[7]；另一种观点是对“事”的审计，即对领导干部任职期内自然资源的开发、治理、保护情况等具体事项进行审计[8]。

2.2.3 审计目标

审计目标是解决“为什么审”这一问题的。不同的学者对于开展自然资源资产离任审计的目标表述各不相同，但其本质是相同的。他们认为自然资源资产离任审计的最终目标是加强领导干部对生态文明建设的责任、树立正确的政绩观、建立生态环境损害责任追究制、推动生态文明建设和可持续发展战略的实施[9-10]。

2.3 自然资源资产离任审计方法研究

现阶段我国自然资源资产离任审计方法研究还处于探索阶段，审计方法的恰当选择不仅是审计理论研究的重要内容，而且对于实现自然资源资产审计目标具有重要意义。随着学界关于自然资源资产审计方法的研究不断深入，单一的传统审计方法已无法与审计新任务、新要求等相适应，当前应在吸收现有的审计理论研究成果，加强与传统审计方法联动的同时，积极探索现代审计方法[11]。在大数据、互联网高速发展的背景下，许多学者尝试采用信息化手段来解决研究中存在的问题[12-14]。孟志华[12]提出将3S技术应用于自然资源资产离任审计，通过建立自然资源数据库摸清自然资源的变化情况，并在此基础上建立适应行业需求的数据信息管理系统。潘琰[13-14]等以大数据影响特征为指导，构建“平台与技术一体化”的审计模式，通过审计部门内外部协同发展，解决传统审计模式联动效率低的问题。创新发展审计模式，灵活运用各种审计方法，对推进国家生态治理体系和治理能力建设具有重要意义。

3 自然资源资产离任审计主要内容研究

3.1 自然资源资产离任审计制度

自然资源资产离任审计是我国近期提出的一项新型审计制度，一方面强化审计监管，即加强政府对相关部门、企业单位落实自然资源资产政策情况的监管[15]。另一方面加强领导干部对自然资源的受托责任，政府对自然资源的受托责任不仅仅是经济责任，还包含更为广泛的生态责任[16]。当前自然资源资产离任审计制度建设还不够系统和完善，审计结果得不到有效应用，尽管已经将生态责任作为政府考核的重要内容，但在具体的实施过程中仍然存在很多困难[17]。王素梅[18]认为应建立自然资源产权制度，只有明确自然资源的产权主体，在产权清晰的基础上，通过对自然资源进行核算，定期反映自然资源资产的变动情况，才能真正的对自然资源的使用和保护情况进行监督和追责。自然资源产权制度、自然资源资产监管机制和自然资源资产责任追究制度的建立为推进自然资源资产离任审计工作的开展提供了更好的指导，如何系统、合理地将这些制度运用到自然资源资产离任审计中去，需要做进一步的研究。

3.2 自然资源资产负债表

自十八届三中全会创造性的提出编制自然资源资产负债表的构想以来，学术界和相关部门已开展大量理论研究与实践探索工作，目前对自然资源资产负债表的构成要素、核算方法和表式结构已有了宏观认识。就构成要素而言，大多数学者已基本达成共识，即认为资产、负债和净资产是构成自然资源资产负债表的三大要素。就核算方法而言，编制自然资源资产负债表的前提是要确认自然资源是有价值的可计量的，即需要采用实物量和价值量相结合的计量模式，以实物量核算为基础，逐步拓展、完善价

值量核算。就表示结构而言，大部分学者都是按照以下两种结构编制自然资源资产负债表的。一种是参照企业资产负债表的格式，按照“资产=负债+净资产”这一恒等式设计自然资源资产负债表，该表既可以作为实物量表，也可用作为价值量表进行编制[19]。另一种是参照国际通用的环境经济核算体系，以“期末存量=期初存量+存量变化”为基础体系编制自然资源资产负债表，该表可以反映自然资源初期、末期的实物量和价值量的变化情况。从已有研究来看，现阶段自然资源资产负债表的表示结构已经比较明确，如何实现与领导干部自然资源资产离任审计的对接是今后研究的关键所在。

3.3 自然资源资产离任审计评价指标体系

完善自然资源资产离任审计评价指标体系，是审计目标得以实现的前提，是开展自然资源资产离任审计工作的重点和难点。自然资源资产离任审计自被提出以来，学术界和实务界就评价指标体系的构建开展了系列工作，主要包含两个方面，一方面，根据已有的模型构建自然资源资产离任审计评价指标体系，现有的较为成熟的模型为PSR模型，大多数学者在此基础上构建自然资源资产离任评价指标体系[20-21]；另一方面，根据理论基础与实践经验构建自然资源资产离任审计评价指标体系。张宏亮[22]提出采用主指标和副指标相结合的方式建立自然资源资产离任审计的指标体系，实现对领导干部任期内的审计评价。从现有的研究看来，当前自然资源资产评价指标体系的构建没有统一的标准，如何设计出一套能够科学、客观地评价指标体系及综合评价的方法仍待进一步的研究来解决。

4 自然资源资产离任审计实践研究

自十八届三中全会提出领导干部自然资源资产离任审计以来，政府审计机关在多地组织开展试点工作，从浙江、湖南等地起步，随着审计工作的进一步开展，试点范围逐步扩大，包括湖南、湖北、四川等多个省、直辖市，直至2018年该项工作在全国范围内全面推开（除中国香港、澳门、台湾外）。我国各省均在积极探索自然资源资产离任审计工作，在草原资源、矿产资源、水资源等自然资源资产离任审计试点方面，均取得了一些成功的经验。王振铎[23]以内蒙古自治区草原资源为例，开展领导干部草原资源资产离任审计试点工作，通过审计领导干部任职期前后草原资源总规模、草原生态变化情况及草原监管和保护情况等，揭露未经批准擅自调整或修改规划、虚报草原面积套取生态补助、草原征占等问题，综合评价领导干部任职期内在草原资源经营管理和保护方面的履职情况。白熙娆[24]以C市矿产资源为例，对C市市长任职期间矿山资源和矿山生态环境变化情况、矿产权管理情况及矿山安全生产情况等进行审计，通过举报、信访等方式，揭露私挖采无序开发矿山资源、违规审批等问题，检验领导干部是否存在产权设置不合理、越界开采矿山资源、占用林地未审批等行为。黄磊[25]以A市水资源为例，对A市领导干部任职期前后水资源量及水质等级分布的变化情况等进行监测，对水资源开发利用保护、相关政策执行等情况进行审计，揭露违规排放污染物、污染防治措施不到位，严重污染水环境等问题。以重大水利工程项目为抓手，跟踪资金使用和责任履职情况，多角度、多维度对领导干部进行审计。

5 结 语

本文通过对近年来《北京大学中文核心期刊目录》和“中文社会科学引文索引”（CSSCI）中收录期刊围绕“自然资源资产离任审计”为研究核心的200篇文章进行分析，总结得出以下领导干部自然资源资产离任审计研究进展现状与展望：

1）领导干部自然资源资产离任审计体系的基础框架已经形成。探索自然资源资产离任审计构想一经提出就迅速引起了相关领域学者的高度重视，近年来学界从多学科交叉的角度聚焦领导干部自然资源资产离任审计的理论研究，重点探讨了研究意义、研究要素和研究方法等方面。基于这些研究，目前学界对领导干部自然资源资产离任审计技术体系的主流观点已经初步形成。

2）目前自然资源资产审计的主要研究内容包括审计制度研究、自然资源资产负债表编制和评价指标3个方面。当前自然资源资产离任制度尚不完善，在具体实施过程中存在很多困难，监管自然资源资产政策执行情况、履行情况以及管理情况的制度也尚未完善，这些问题是目前审计制度研究亟需解决的问题。自然资源资产与负债价值化研究是贯穿自然资源资产负债表编制的核心问题。自然资源资产评价指标体系的构建尚没有统一的标准，如何设计出一套能够科学、客观的评价指标体系及综合评价方法仍待进一步

研究来解决。

参考文献

[1] 陈鹏. 领导干部自然资源资产离任审计的部门协调机制建设[J]. 天津商业大学学报,2019,39(6):62-67

[2] 刘尚睿,耿建新,吕晓敏. 自然资源资产核算与管理:以A县土地资源核算实践为例[J]. 复旦学报(社会科学版),2020,62(6):165-173

[3] 唐勇军,赵梦雪,王秀丽. 我国自然资源审计的理论框架与实践路径:基于五大发展新理念的思考[J]. 南京审计大学学报,2018,15(2):16-24

[4] 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(3):80-83

[5] 薛芬,李欣. 自然资源资产离任审计实施框架研究:以创新驱动发展为导向[J]. 审计与经济研究,2016,31(6):20-27

[6] 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,2014,29(5):15-19

[7] 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,2014,22(4):14-15

[8] 华文英. 领导干部自然资源资产离任审计的内容及路径研究[J]. 湖南社会科学,2018,20(3):138-144

[9] 魏乾梅. 区域绿色发展背景下珠江:西江经济带自然资源资产离任审计体系研究[J]. 社会科学家,2017,32(9):98-106

[10] 张琦,谭志东. 领导干部自然资源资产离任审计的环境治理效应[J]. 审计研究,2019,34(1):16-23

[11] 李四能. 领导干部自然资源资产离任审计方法研究[J]. 福建论坛(人文社会科学版),2016,35(12):26-31

[12] 孟志华,李晓冬,余瀚. 3S技术应用于政府绩效审计的作用机理探析[J]. 西安财经学院学报,2018,31(2):41-47

[13] 潘琰,朱灵子. 领导干部自然资源资产离任审计的大数据审计模式探析[J]. 审计研究,2019,34(6):37-43

[14] 邓晓岚,余远剑,茅金焰,等. 领导干部自然资源资产离任审计的大数据技术应用研究[J]. 审计研究,2020,35(5):19-29

[15] 林忠华. 领导干部自然资源资产离任审计探讨[J]. 审计研究,2014,29(5):10-14

[16] 陈波,卜璠琦. 论自然资源资产离任审计的目标与内容[J]. 审计广角,2014,31(36):10-13

[17] 钱水祥. 领导干部自然资源资产离任审计研究[J]. 浙江社会科学,2016,31(3):151-155

[18] 王素梅,羊柳青. 产权视角下建立健全自然资源审计与治理机制的路径分析[J]. 中国行政管理,2018,33(1):151-152

[19] 封志明,杨艳昭,闫慧敏,等. 自然资源资产负债表编制的若干基本问题[J]. 资源科学,2017,39(9):1 615-1 627

[20] 黄溶冰. 基于PSR模型的自然资源资产离任审计研究[J]. 会计研究,2016,36(7):89-95

[21] 郭三杰,范方华,赵娟娟,等. 自然资源资产审计中的资源环境承载力研究:以云南省普洱市为例[J]. 生态经济,2021,37(1):172-178

[22] 张宏良,刘长翠,曹丽娟. 地方领导人自然资源资产离任审计探讨,框架构建及案例运用[J]. 审计研究,2015,30(2):14-20

[23] 王振锋,张心灵. 地理信息技术在领导干部草原资源资产责任审计中的应用[J]. 科学管理研究,2019,38(3):30-34

[24] 白熙娆. C市市长矿产资源资产离任审计案例研究[D]. 北京:中国财政科学研究院,2019

[25] 黄磊. 水资源管理现状问题及应对措施思考[J]. 科技创新与应用,2020,9(3):193-194

第一作者简介：陈德良（1986—），博士，副教授，主要从事基于地理信息科学技术的自然资源资产审计研究。

本刊声明

为适应我国信息化建设，扩大本刊及作者知识信息交流渠道，本刊数据已被《中国核心期刊（遴选）数据库》《CNKI 中国期刊全文数据库》和《中文科技期刊数据库（全文版）》等收录。在《地理空间信息》发表的论文均默认将其在著作权保护期内的复制权、发行权、汇编权、翻译权以及网络传播权授权给《地理空间信息》编辑部，编辑部可将上述权利转授给第三方使用。作者不再许可他人以任何形式使用该篇论文，但可以在其后续作品中引用（或翻译）该论文中部分内容或将其汇编在作者的非期刊类文集中。如不同意，请事先声明，本刊另作处理。其文章的著作权使用费与本刊稿酬一次性给付（已在收取发表费时折减和换算为杂志赠阅）。

（本刊编辑部）