

国际货币基金组织

# 资源收入透明度指南

2005年6月

## 目录

	页次
介绍与摘要 .....	5
一、职能和责任的澄清 .....	17
二、信息的公开可获得性 .....	38
三、公开预算编制、执行和报告 .....	47
四、对真实性的保证 .....	59
专栏	
1. 天然气与财政透明度 .....	20
2. 财政制度和政府“抽租” .....	25
3. 发展中国家资产价值的评估要素 .....	43
4. 国际资源储量报告——新兴标准 .....	45
5. 博茨瓦纳对矿产资源的审慎管理 .....	50
6. 挪威的石油基金——资产管理最佳做法 .....	52
附录	
一、附表 .....	62
二、财政透明度良好行为守则 .....	65
三、公众对 2004 年 12 月 15 日指南草案发表的评论和基金组织的答复 .....	69
附录表	
表 1. 碳氢化合物资源丰富的国家，2000-2003 年 .....	62
表 2. 矿产资源丰富的国家，2000-2003 年 .....	64
参考文献 .....	72
相关网址 .....	76

## 缩略语

CRIRSCO	联合储量国际报告标准委员会
DFID	国际开发部
DMO	国内市场义务
EITI	采掘行业透明度行动计划
FTSE	金融时报指数
GDDS	数据公布通用系统
GDP	国内生产总值
GTL	气制油（技术）
IAS	国际会计准则
IFAC	国际会计师联合会
IFRS	国际财务报告准则
IMF	国际货币基金组织
IPSAS	公共部门的国际会计准则
IVSC	国际评估准则委员会
JODI	联合石油数据倡议
LNG	液化天然气
MTEF	中期支出框架
NBIM	挪威银行投资管理机构
NDP	国家发展计划
NOC	国家石油公司
NRC	国家资源公司
NYME	纽约商品交易所
OECD	经济合作与发展组织
OPEC	石油输出国组织

OTM	场外交易市场
PSC	产品分成合同
QFAs	准财政活动
ROSC	标准与守则遵守情况报告
SDDS	数据公布特殊标准
SEC	证券交易委员会
UNFC	联合国框架分类

## 介绍与摘要

### 为什么需要编制资源收入透明度指南？

1. 本《资源收入<sup>1</sup>透明度指南》将《财政透明度良好做法守则》（下文简称《守则》）的原则应用于一些国家面临的一系列独特问题中。这些国家的共同特点是它们财政收入的绝大部分来源于自然资源。在许多国家，此类资源的数量庞大、交易技术复杂而且流量波动巨大，于是便产生出一些问题。因此，我们需要一套比《财政透明度手册》（下文简称《手册》）更加详细的指导方针。本《指南》给出了一个基本框架，其中涉及在财政透明度评估中要考虑的资源问题，例如《标准与守则遵守情况报告》（ROSC）的财政部分。<sup>2</sup>同样重要的是，本《指南》总结了得到普遍认可的资源收入透明度管理的良好或最佳做法。这些做法可以被各国、基金组织、世界银行或其他提供技术支持的机构采用。

2. 有些人说资源财富与糟糕的经济表现之间存在某种联系（“资源诅咒”）。而且有众多的文献已经开始探讨丰厚资源与经济表现之间的关系。<sup>3</sup>但是，资源诅咒并非不可避免。虽然有很多对资源财富管理不善的实例，但一系列国家（包括博茨瓦纳、加拿大、智利和挪威）实施了审慎和透明化的管理做法，从而似乎成功地避免了上述问题。<sup>4</sup>对于很多国家来说，关键的问题是可以采取何种方式，保证使这丰厚的资源继续成为大自然的一种恩赐。附录 I、表 1 和表 2 列出了 50 多个拥有丰富的碳氢化合物和矿产资源的

---

<sup>1</sup> 该术语在此处指自然资源开采产生的收入。然而，如在本文中讨论的，本《指南》主要关注指碳氢化合物（石油和天然气）资源收入的开采收入和采矿收入。不过，有一些原则，应有较广泛的适用。

<sup>2</sup> 基金组织从 90 年代末开始从事标准和守则的研究，截止 2004 年 8 月，它已经为大约 70 个国家编制了有关财政的《标准与守则遵守情况报告》。大多数报告已经公布。要获得更多关于基金组织财政透明度工作的信息，见 <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm>。

<sup>3</sup> 例如，Auty（1997 年）研究了 1960 年到 1990 年间广义上的资源丰富的国家群体间的关系。Sachs 和 Warner（2000 年）以 1970 年到 1989 年间 97 个国家为样本，发现了经济增长与丰富资源之间的强烈反向关系。不过，上述观点并非没有引起争议。Hausman 和 Rigobon（2003 年）虽然也同意上述的反向关系，但他们同时也指出在 1980 年代石油产业兴旺之时，那些石油资源丰富的国家经济表现就很理想——这个事实正好与人们预期的“荷兰病”相反。同时，Lederman 和 Maloney（2003 年）也提出了对 Sachs 和 Warner 的判断的质疑。

<sup>4</sup> Sala-i-Martin 和 Subramanian（2003 年）强调了体制作为一种解释性变量的重要性。他们提供证据（横截面研究和尼日利亚案例）表明资源财富的影响与体制质量的损害之间有密切的联系，而几乎没有什么影响是由自然资源本身造成的。

国家。<sup>5</sup>其中大部分是中低收入国家，它们的资源收入占其本国政府收入或出口收益的50%以上（主要是石油矿藏丰富的国家）。资源财富除了会对经济增长产生负面影响外，还在很多这样的国家成为促成腐败和社会动乱的重要因素之一。在一些国家，石油以及钻石（或木材）在带来社会和经济效益的同时，也造成并资助了国内战争。<sup>6</sup>

3. 鉴于非透明化做法引起的这些巨额潜在代价，加强体制建设以增进资源丰富国家的透明度，将给相对适度的投资带来丰厚的回报。许多分析家已经强调了财政透明度在加强资源收入管理中起到的基本作用。<sup>7</sup>在最近几年中，我们已经就大量资源（特别是石油和天然气）收入管理的良好做法达成了一致意见。<sup>8</sup>本《指南》主要以此工作为依据，并且在《守则》框架之内提供了有关透明度的相关建议。

4. 本《指南》讨论不可再生资源的收入，特别是石油和天然气。石油生产充分展现了发展中国家的资源财富带来的问题：数量多、增长快，但是生产和收益期限有限，世界价格动荡，产量波动性很大。如果管理薄弱，拥有此类财富将导致大量低效政策、随意做法以及腐败。这些现象都会带来糟糕的经济表现，并最终浪费掉国家石油资源。<sup>9</sup>

5. 其他不可再生资源（例如钻石和黄金）的管理中可能会出现类似问题，只是问题通常没有那么严重。因此，本《指南》中的大部分做法也适用于其他采掘行业。不过各个行业的具体问题不同；甚至在碳氢化合物行业内，天然气开发面临的问题与石油产业也有很大不同；而且采矿领域也有特殊的因素要考虑。本《指南》不仅关注这些部门以

---

<sup>5</sup> 判断一个国家碳氢化合物和矿产资源丰富的依据包括：（一）在 2000-2003 年间，碳氢化合物和/或矿产资源带来的财政收入占财政总收入的平均比例至少为 25%，或（二）在 2000-2003 年间，碳氢化合物和/或矿产资源带来的出口收入占出口总收入的平均比例至少为 25%。

<sup>6</sup> 关于内战代价的讨论见 Collier（1999 年）。Collier 和 Hoeffler（2004 年）通过探讨透明度对阻止内战的影响，讨论了由增加的透明度带来的大量净收益。

<sup>7</sup> 关键问题的分析以及财政透明度守则在撒哈拉以南非洲产油国的应用，详见 Katz 及其他人（2004 年）。Birdsall 和 Subramanian（2004 年）虽然要求伊拉克将其部分石油收入直接分配给其公民，但是也强调国际社会应制订综合政策以建立透明度和管理标准。

<sup>8</sup> 重要的分析研究包括：Davis、Jeffrey 和其他人，《不可再生资源的稳定与储蓄基金：经验与财政政策实施情况》，基金组织《不定期刊物第 205 号，华盛顿，2001 年》；Davis、Jeffrey 和其他人（编辑），《石油生产国财政政策的制订与实施》，基金组织，2003 年；世界银行，石油收入管理讲习班的会议记录，2004 年。基金组织的有关工作包括：对东帝汶的技术援助，2002 年 6 月在华盛顿举行的产油国财政政策会议，以及分别于 2003 年 4 月在杜阿拉、2004 年 1 月在利伯维尔举行的非洲石油出口国宏观政策和管理研讨会。

<sup>9</sup> 就透明国际的腐败感受指标而言，一些石油盛产国的分数很低。了解 2004 年的调查结果，见 <http://www.transparency.org/cpi/2004/cpi2004.en.html>。

透明的方式管理资源资产财富和收入的共同需要，而且还注意到了一些采掘行业要考虑的具有行业针对性的问题。

6. 总的来说，本《指南》中针对石油和采矿行业的一些做法，特别是法律框架和财政领域的公开度、资源收入的明晰记录以及收入流的有效会计和审计，也适用于可再生资源资产，例如林业和渔业。不过，这些行业生成的大量资源收入进入政府口袋所带来的潜在问题没有碳氢化合物资源所引起的潜在问题那么严重。对这些行业的主要担心源自如何管理共用资源、有效计入环境成本以及建立审慎原则。林业和渔业的透明度问题不在本《指南》讨论范围之内。

### 基金组织、世界银行以及其他机构最近的工作

7. 从 90 年代末开始，基金组织通过《标准与守则遵守情况报告》促进提高成员国的财政透明度，其中包括几个大型石油出口国（例如阿塞拜疆、伊朗、墨西哥、哈萨克斯坦以及俄罗斯）和矿产生产国（例如加纳和巴布亚新几内亚）。<sup>10</sup>这些研究肯定了进一步审查这些国家以及其他国家与资源有关的问题的需要。在其中心活动中，基金组织通过政策建议、监督以及技术援助，加强了对这些资源丰富国家（特别是非洲和中东国家）的参与力度，希望由此帮助它们更好地应对石油价格波动以及相关的宏观经济和财政政策问题。基金组织也鼓励各国采纳其数据公布通用系统和数据公布特殊标准，按月或按季度发布石油生产数据。<sup>11</sup>

8. 在针对采矿部门以及各国开展的工作中，世界银行从国有公司和政府两个层面积极推广更有效的资源管理做法。在回顾了其在石油、天然气和矿产生产方面的借贷和支持活动之后，世界银行将工作重点放在收入透明度上，并将此作为今后继续参与此类项目投资的依据。<sup>12</sup>基金组织和世界银行两个机构已经在包括阿塞拜疆和尼日利亚在内的许多资源丰富国家展开紧密合作。

9. 在布雷顿森林机构之外，英国国际开发部（国际开发部）在 2002 年发布了《采掘行业透明度行动计划》（EITI）。该计划目前得到了众多发达国家和发展中国家政府、民间社会团体<sup>13</sup>以及相关行业的支持。基金组织总裁在 2004 年 10 月基金组织/世界银行

---

<sup>10</sup> 表 1 和表 2 突出显示了已经出版了《标准与守则遵守情况报告》财政部分的资源丰富的国家。

<sup>11</sup> 见 <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>。

<sup>12</sup> 见 <http://www.eireview.org>。

<sup>13</sup> “全球目击者”（<http://www.globalwitness.org>）、开放社会学会（<http://www.soros.org/>）、英国的透明国际组织以及其他非政府组织组成的一个联盟在 2002 年发起了一项名为“薪金公示（PWYP）”运动（见 <http://www.publishwhatyoupay.org>）。该运动的中心目标之一，是迫使每个以市场为导向的石油和天然气

年会向各位理事致辞中，赞扬了那些通过加入《采掘行业透明度行动计划》对透明度做出承诺的各国政府。<sup>14</sup>根据该计划，各公司（包括国家资源公司）上报的支付给政府的钱款合计与政府上报的从各公司收到的钱款合计都被公布出来，从而使双方上报数值的差异透明化。<sup>15</sup>作为《采掘行业透明度行动计划》的一部分，已经为各国政府以及国际/国家性公司编制了草拟报告指导方针以及报告模板。另外，八国集团已经启动了更广泛的透明度和反腐败计划。<sup>16</sup>最后，在全球一级，《联合石油数据倡议（JODI）》旨在提高石油市场数据的质量。<sup>17</sup>

10. 《采掘行业透明度行动计划》和民间社会团体的提议主要集中于收入支付和收款的透明度。《财政透明度守则》支持这些要素，但是也另外提供了一个更加广泛和深入的财政透明度框架，以应对巨大和多变的资源收入流。本《指南》以及通过有关财政的《标准与守则遵守情况报告》或其他文件进行的做法评估与其他计划一致，而且有助于建立更好的资源收入透明度标准。

### 本《指南》的方法和框架

11. 本《指南》采用了《守则》的基本结构，并从以下几方面定义了透明度：（一）职能和责任的澄清；（二）信息的公开可得性；（三）公开预算编制、执行和报告；以及（四）对真实性的保证。根据这些内容广泛的原则，本《指南》采用了那些与资源收入最相关的《守则》要点。与资源有关的做法列于有关标题之下。这些标题涉及在《守则》中确定并在《手册》中具体说明的一般做法。每个标题之下都有三位数编号的《守则》释义。<sup>18</sup>各国的做法以及执行这些《守则》时出现的问题的实例取自近期相关专题

---

公司按合同公布它们向具体政府支付的钱款数量。“酬金公示”联盟大力支持采掘行业透明度行动计划（EITI）。开放社会学会（OSI）的收入监督计划编写了“*Follow the Money. A Guide to Monitoring Budgets and Oil and Gas Revenues*”一文，其中概述了民间社会在监督石油收入的预算用途方面开展的工作（见 [www.soros.org/initiatives/cep/articles\\_publications/publications/money\\_20041117/follow\\_money.pdf](http://www.soros.org/initiatives/cep/articles_publications/publications/money_20041117/follow_money.pdf)）。

<sup>14</sup> 见 <http://www.imf.org/external/np/speeches/2004/100304.htm>。

<sup>15</sup> 了解具体内容，见 <http://www.DFID.gov.uk> 和 <http://www.eitransparency.org/about.htm>。

<sup>16</sup> 2003 年埃维昂八国集团宣言——《反腐败并提高透明度》鼓励各国参与和发布作为一项重要工具的财政透明度《标准与守则遵守情况报告》见 [http://www.g8.fr/evian/english/navigation/2003\\_g8\\_summit/summit\\_documents/fighting\\_corruption\\_and\\_improving\\_transparency\\_-\\_a\\_g8\\_declaration.html](http://www.g8.fr/evian/english/navigation/2003_g8_summit/summit_documents/fighting_corruption_and_improving_transparency_-_a_g8_declaration.html)。这一立场在 2004 年海洋岛首脑会议上被重申，而且有 4 个国家自愿订立协议，承诺执行这些目标（见 [http://g8usa.gov/d\\_061004e.htm](http://g8usa.gov/d_061004e.htm)）。

<sup>17</sup> 该计划于 2001 年由几个国际组织启动。见 <http://www.oil-data-transparency.org/FileZ/ODTmain.htm>。

<sup>18</sup> 例如，本《指南》的第 1.2.2 节和第 1.1.5 节以及标题资源收入的法律框架提到了《守则》的第 1.2.2 节（税收、关税、费用和收费应该有一个明晰的法律基础。税收法规应该是易于阅读和理解的。行政性判



的著作，或是直接来自于国家经验。很多实例已经刊登在网站上（并收录在文中，以为读者直接提供更为详尽的信息）。

12. 本《指南》应以与《手册》类似的方式使用（特别见《手册》第 6-11 段）。很重要的一点就是，执行应该是自愿的。当然，对于那些没有准备好执行有关做法的资源富足国家，应给予鼓励。在当前，基金组织、世界银行以及其他有关组织的工作人员将讨论各国主管机构列出的各类做法概要，作为政策对话、技术援助和其他活动的一部分，并希望由此增进资源收入的透明度和管理。为了支持此类讨论，本《指南》综合概述了资源收入透明度的各个主要方面的内容。这将有助于鼓励国家内部的以及国家主管机构和外部机构间的更加完整的分析和讨论。而且，如果自愿参与《标准与守则遵守情况报告》，将为各国提供一个兑现财政透明度承诺的机会。

13. 本《指南》将对与资源富足国进行财政部分《标准与守则遵守情况报告》有关的《财政透明度手册》进行补充。财政透明度评估的方法将保持不变——即，将继续聚焦于《财政透明度守则》中定义的透明度（见附录二）。然而，本《指南》确认了资源富足国家需要考虑的特定的资源做法以及已经列入《手册》上的一般透明度良好和最佳做法。对于资源富足国家，其实其他国家也一样，参与涉及到《守则》所有基本要素的财政部分《标准与守则遵守情况报告》，是它们迈出的重要一步。它可以协助各国确定它们已经达到良好和最佳做法要求的领域，以及主要的不足，并表明它们的改革承诺。

14. 在促进资源收入透明度的工作中，认识到国家背景的多样性尤其重要。一边是丰富的自然资源，另一边是薄弱的管理和有限的行政管理能力，这对许多国家来说是灾难性的。不过，解决这些薄弱环节需要时间，需要做出持续的承诺，需要财政透明度评估、国家行政改革以及国际和双边机构提供的细致设计的技术支持之间的紧密配合。本《指南》没有把“要求”定得很高；它允许各国根据被认可的良好做法评估自己的表现。改革的进度应依各国的具体情况而定。被推荐的做法主要源自那些正在改进透明度标准的发达经济体以及发展中国家的经验，本《指南》将分几点对其进行概述。这些做法为我们提供了长期参照依据。然而，许多发展中国家也认识到在采纳这些标准之前，它们必须要克服潜在的能力制约。

---

断应有清晰的标准为指导) 和第 1.1.5 节 (政府参与私有部门的活动 (例如, 通过监管和股权所有), 应采纳公开、透明的方式, 并要以按非歧视方法执行的清晰的规则和程序为基础) 中的一般良好做法。该《手册》研究了更多专门的指导方针 (包括确定的基本良好做法以外的做法), 但是并没有对与资源收入有关的法律框架问题给出专门的指导方针。因此本《指南》界定了三类与资源收入透明度有关的良好做法。《守则》的所有有关章节都采用了类似的原则。当然, 《守则》的其他要素也与财政透明度的总体评估有关。

15. 因此，有必要根据时间变化和各国具体情况，确立推荐做法的优先顺序。最紧迫的任务是改进资源收入交易数据的质量和公开披露，其方法是使用作为《采掘行业透明度行动计划》一部分的推荐的模块或提供充分数据质量保证的其他格式。如果可以得到相关技术支持，当前收入交易的透明度是中低收入国家可以实现直接可见进步成果的领域。为资源收入的使用建立明晰的政策也应具有同等优先地位。在财政政策框架中，应明确保护有限资源资产和妥善使用出售这些资产而得到的收益的必要性。解决其他问题比较困难，而且取得进展会相对比较缓慢。例如，政府拥有的资源资产的价值有很大的不确定性，而方法和测量问题使得资源资产价值的估算变得更为复杂。因此，人们认识到，特别是在一些中低收入国家，执行资源资产估算方面推荐的透明度原则，将估算值整合纳入政府资产负债表，以及净值计算等方面的工作在短期内的进展有限。

16. 与《透明度守则》的其他主题内容一样，资源收入透明度最早侧重于广义政府的透明度问题；但是，它也需要审查更广泛范围内的公共部门活动，因为国家资源公司的活动通常占主导地位。<sup>19</sup>由于资源交易数量巨大，并且个案谈判是许多发展中国家的通常做法，因此与国际公司和贷款方的透明度以及利益相关方的集体行动有关的问题也至关重要。当一些活动在《守则》的直接应用范畴之外——如《手册》中提到的，<sup>20</sup>本《指南》援引了其他有关的计划。它们希望促使利益相关集团在逐国基础上自愿达成协议，直接解决有关的集体行动问题。本《指南》希望通过提供此类国家采用的收入透明度良好做法的详细内容，支持此类计划。

17. 本《指南》的其余内容组织如下。下文紧接着的内容是有关资源收入方面的财政透明度良好做法的汇总。其后的 4 节将更加详尽地讨论这些做法以及有关问题。第 1 节讨论了守则的各项基本原则运用于澄清政府对资源收入的职能和责任的问题。第 2 节关注信息的公开可得性，包括《采掘行业透明度行动计划》指导方针的应用。第 3 节讨论了与公开预算编制、执行和报告有关的问题，其中强调的重点是需要将资源收入与财政稳定性和长期可持续性的总体目标联系起来。第 4 节主要侧重于审计资源收入交易，提供真实性保证的问题。

18. 我们于 2004 年 12 月 15 日把本指南的草案刊登在基金组织的网站上，以征集公众的意见。收到的意见普遍支持指南的目标和内容（附录三概述了收到的意见和答复，基

---

<sup>19</sup> 对《守则》第 3.2.4 节的讨论，见《手册》英文第 50-51 页和专栏 18。虽然公共部门差额的使用很困难，但是国家资源公司的财政活动需要界定明确，而且应被纳入财政政策之中考虑。

<sup>20</sup> 例如，《手册》吸收了与公共企业报告有关的《经合组织公司治理原则》（见英文第 15 页，专栏 3），《联合国公职人员行为守则》（英文第 21 页，专栏 6）以及《联合国官方统计基本原则》（见英文第 70 页，专栏 25）。

金组织的网站则列出了所有收到的评论)。指南的定稿采纳了一系列建议,并根据公众的评论进行了一些技术性更正。

## 关于资源收入管理的良好财政透明度做法的摘要

19. 如上文提到的，资源收入透明度的良好做法在《守则》的主要框架和一般做法项下讨论。下面的摘要概括了被作为自愿遵守的基础的良好做法。每个要点都总结了一种做法，该做法与标题中提及的《守则》要素中的一般做法相一致。与《手册》类似，此处说明的做法比《守则》要素中提及的更加详尽，而且针对的是资源收入管理的特定透明度问题。如前文所述，仍与《手册》类似，一部分内容来自对《守则》形成补充的标准（例如，国际会计和审计标准）。<sup>21</sup>本文未打算或暗示对《守则》内容做任何修改。如《手册》一样，所描述的一系列做法涉及到各国的各类经验。虽然推荐的良好做法应当有益于资源透明度问题的解决，但是所有的做法应该根据一般《财政透明度守则》和《手册》（见附录二）解释。

20. 下文的做法摘要相当详细地描述了应符合《守则》标准的良好做法的特性。在一些情况下，本《指南》中推荐的做法比《守则》和《手册》更加详细地讨论了政府和私人公司之间的关系。这样做是必须的，因为资源收入领域会出现特定种类的问题。例如，私人资源公司通常在社会或环境支出中起着重要作用。《守则》第 1.1.4 条只要求政府和非政府公共部门机构之间的关系应以明确的安排为基础；考虑到《守则》第 1.1.5 条要求澄清与私人部门的关系，本《指南》建议与国际公司达成的关于社会或环境支出的安排也应加以明确。为了与《手册》的第 1.1.5 条守则保持一致，本《指南》强调需要对公司（无论是国内的还是国外的）给予非歧视性待遇。《守则》第 2.1.1 条宽泛地要求预算以及账目文件全面涵盖财政活动；本《指南》则要求政府公布公司资源收入支出情况。这被广泛承认可为资源交易的一种特殊需要，而且得到《采掘行业透明度行动计划》的支持。最后，本《指南》赞成让国际和国家资源公司遵守国际会计和审计标准。为此，本《指南》超越了《财政透明度守则》的范围，确认了作为《经合组织公司治理原则》一部分并在《手册》中几处推荐的最佳做法，指出这些做法对于政府处理商业企业交易的领域有意义。《采掘行业透明度行动计划》也提倡在这个领域实现广泛的透明度。

### 1. 职能和责任的澄清

#### 资源收入的法律框架

1.1.5/1.2.2

政府对地下资源的所有权在相关法律中得到明确界定，政府授予资源开采权、生产

---

<sup>21</sup> 本《指南》中的良好做法系指那些经国家经验证明是资源收入透明度要素的做法，以及那些国家在设计财政管理和报告系统时要考虑的做法。为了便于解释，列示良好做法的基本要素的方式，强调了资源领域的关键问题，而不是严格地遵循《守则》的基本次序。

权和出售权的权力也在涵盖资源开发所有各个阶段的法律、法规和程序中有明确的规定。

## 财政制度 1.2.2

政府与资源公司达成的税收或产量分成协议的政策框架和法律基础被全面且清楚地公开。

## 支配收入流和举债的权力 1.2.2

法律明确规定涉及资源收入和借贷的财政主管机构。相关法律要求完全披露所有与资源有关的收入、贷款收入和债务以及资产持有。

## 股本参与 1.1.5

充分披露政府通过参股对资源行业的参与，并向公众解释所造成的影响。

## 与资源相关的预算外资金 1.1.3

明确说明为资源收入管理而开展的任何预算外资金运作与其他财政活动间的协调机制。

## 国家资源公司 1.1.4/1.1.5

明确界定国家资源公司的所有权结构以及相对于资源部和财政部它们所起的作用。

应清楚地将商业责任与政策、管理、社会责任区分开来。

## 资源公司的准财政活动（QFA） 1.1.4/1.1.5

在预算文件中，应明确定义和描述国际或国家资源公司在无明确预算支持情况下，承担社会或环境支出或向生产者或消费者提供补贴的各种安排。

## 各级地方政府和资源收入 1.1.2

中央政府和各级地方政府间分配和共享资源的安排得到明确的说明。这些安排反映了国家财政政策和宏观经济目标。

## 2. 信息的公开可获得性

### 资源收入和支出的预算文件 2.1.1

所有与资源收入有关的交易，包括通过预算外资金完成的交易，在预算程序和决算账户文件上得到清晰的确认、描述和报告。

### 公司资源收入的付款情况报告 2.1.1

应将政府收到的公司资源收入付款作为政府预算和会计程序的一部分予以公开。

### 资源相关债务的报告 2.1.4

政府公开的债务报告确定对未来资源生产的直接或间接担保，例如，向贷款方就生产做出预先承诺。应披露由此类债务产生的所有政府合同风险和责任。

### 资源相关资产的报告 2.1.4

政府在国内外持有的所有与资源有关的存款形式的金融资产都应在政府财务报表中披露。

### 资源资产价值的评估 2.1.4/3.1.1

应根据可能的产量流，估算资源资产的价值，同时明确披露假设条件，将其作为财政政策的依据。

### 预算外活动的报告 2.1.3

以预算报表或其他相关文件报告与资源有关的合同所引起的政府或有债务和资源公司准财政活动费用，这些报表和文件的形式有助于协助评估财政风险和财政活动的全部范围。

## 3. 公开预算编制、执行和报告

### 财政政策和资源收入 3.1.1

预算框架包括有关自然资源开发比率和资源收入管理的明确政策报告，它涉及到政府的总体财政和经济目标，包括长期财政可持续性。

### 资源资金和财政规定 3.1.2

适用于与资源有关的预算外基金的规则应明确作为宏观财政政策框架的一部分。

#### **财政政策和资产管理** 3.1.1

明确说明有关通过资源收入储蓄积聚的资产的投资政策，包括通过年度预算文件中的报表。

#### **财政差额** 3.2.3/3.2.4

除了总体差额和其他相关财政指标外，预算文件中提出的（基本）非资源财政差额也被作为衡量宏观经济影响和财政政策可持续性的指标。

#### **财政风险** 3.1.5

在年度预算文件中应充分考虑与资源收入有关的风险，特别是价格风险和或有负债，并且应解释风险应对措施，监控业绩表现。

#### **资源收入的核算** 3.3.1

政府会计制度和特殊基金安排明确说明了所有政府资源收入的收讫情况，并确保了公开报告及时、全面和按时向公众发布。这些报告最好是综合性预算执行报告的一部分。该类报告应以明确的会计基础（收付实现制或权责发生制）和政策陈述为基础。

#### **资源收入的内部控制和审计** 3.3.3

明确说明并向公众披露通过政府账户或特殊基金安排处理资源收入的内部控制和审计程序，以及此类收入通过特别基金的支出情况。

#### **税收征管开放度** 3.3.4

税收征管的开展应确保资源公司理解它们的责任、权利以及权力。应在有关法律和法规中明确规定税收官员的自行处置行为的范围大小，以及部门技能和标准亦或部门程序，以接受公开评议。

### **4. 对真实性的保证**

#### **公司监督** 1.1.4/1.1.5

国际和国家资源公司完全遵守国际公认的会计、审计以及账目公布标准。

## 公司/政府收入流的监督

4.2.1

国家审计部门或其他独立组织定期报告国际和国家公司与政府之间的收入流，以及各组数据之间的差异。



## 一、职能和责任的澄清

21. 在资源开发的各个阶段，政府、国家资源公司以及国际公司之间的关系应该得到明确。采掘部门自一个项目的开始到结束的任何阶段，都会对经济或环境产生影响。勘探通常是采掘行业最具风险的一项内容，尽管在采矿和石油行业上的表现不大相同；<sup>22</sup>一般在确定矿藏或油田之前，需要投入大量的资金。政府鼓励国际公司或国家资源公司参与开采的各个阶段的活动的政策应当明确。对石油行业要特别重视国家石油公司的职能。这些国家石油公司生产了世界上大部分的石油，而且与政府其他部门相比，它们通常发挥了重要的政策职能作用。

22. 在此类关系的所有方面实现透明度是件很复杂的工作，对于管理有很高的要求。以下分节考察了关键财政透明度做法。首先，检查与基本法律框架的澄清有特别重要关联的三个要素（包含在《财政透明度守则》要素第 1.2.2 条）。它们是：许可程序；决定政府和公司之间资源收入流的财政制度的澄清和公开；以及关于资源收入和借款的法律依据的澄清。第二，广义上的财政事务可能包括政府参股（《守则》第 1.1.5 条）。第三，国家资源公司通常担当的关键政策职能，即在《守则》第 1.1.4 条所述及的内容，是中心议题。这又与准财政活动——在正常预算程序外进行的包括环保问题在内的各种形式的非商业活动。最后，各级政府间的收入分享安排的澄清通常非常重要（《守则》第 1.1.2 条），它也牵涉到宏观经济管理的透明度和有效性问题。

### 资源收入的法律框架

#### 1.1.5/1.2.2

政府对地下资源的所有权在相关法律中得到明确界定，政府授予资源开采权、生产权和出售权的权力也在涵盖资源开发所有各个阶段的法律、法规和程序中有明确的规定。

### 基本法律框架

23. 宪法、国家法律以及有时的地方性法律规定了国家地下资源的法定所有权。授予资源开采权、生产权和出售权的权力也在涵盖资源开发所有各个阶段的法律、法规和程序中有明确的规定。法律框架需要为 4 个不同利益有关者团体的不同利益的妥协确立一

---

<sup>22</sup> 采矿项目终止于开发和生产阶段的情况比较普遍（在石油行业则很少见）；在采矿行业，勘探与开采费用相比较低。

个基础。这些利益有关者团体包括：国家；私人投资者；地表权所有者；以及会受到采掘行业的社会和环境影响的其他有关各方。至于财政透明度方面，我们需要特别强调关于政府和（私人）投资者之间关系的法律框架的澄清，因为许多由此关系而发生的交易牵涉到财政事务。法律框架的透明为外国投资者提供了重要保护，而且有助于确保出于公益目的而有效使用资源。法律框架中的一个日益重要的组成部分是制定法规，用以向人们保证，将通过预算过程来透明地管理收入和积累的资产，使其服务于国家目标。第3节（第101—105段）讨论了这些措施。

24. 宪法基础是一个重要因素，但是各国宪法在以下方面的程度差异很大：

- 承认或保障私有财产权，或禁止私人或外国人获得相关权利——大到产权，小到矿产权；
- 各级地方政府或机构，而非中央政府有权授予矿产或碳氢化合物权利；以及
- 行政部门（例如税收、外汇、劳动、环境保护）或司法部门（争端解决）的特定机构有权调节特定事务。

25. 法律框架应该确定哪个政治实体、哪个官员有权授予矿产或碳氢化合物权利以及管理权力使用情况。在大多数国家，主权国家是资源的所有方，而且可以将资源权利授予私人方。通常，此类授予权由一个部委所有。该部委的权力可能包括：相关法律和政策的实施，以及政府关于开采速度的决议的执行——以石油部门的开发为例，是通过开放新区供勘探和许可证的发放来施行。在一些国家（例如阿塞拜疆和埃及），许可证是由政府的立法机构批准，<sup>23</sup>虽然这并不意味着合同或其概要需向大众披露。特别是考虑到碳氢化合物通常对宏观经济特别重要的影响，国家政策制订者们一般将有关权力留给中央政府（见下文关于各级地方政府主管部门的讨论）。

26. 现在资源行业的法律框架倾向于一边强调环境对外国投资者友好，一边建立国家对开发各个阶段——从进入勘探地到生产和地点废弃——的清晰的权限。透明度框架的两个核心特征是：（一）避免实施中的过度复杂化和减少官员随意决定的机会；以及（二）鼓励披露财政和准财政安排。这方面的最佳立法做法是：（一）制定关于勘探、开发和生产的标准协议和条款（尽管这些条款会随时间而变化），并将官员随意决定做法降至最低限度；（二）许可程序明确而且公开；（三）争端由（国际）仲裁解决；以及（四）披露根据许可或者合同进行生产的各个协议和合同。在发达经济体，这些做法相对比较

---

<sup>23</sup> 在也门，由于一道总统法令，单个的石油产品分成合同就变成了法律。

标准，但是许多发展中国家，由于受到行政能力的限制，未能得到遵守。透明度原则的应用还将得到进一步检验，首先是在许可程序方面，其次是财政领域。

### 许可程序

27. 在开发的后续阶段，许可程序的澄清和公开是实现透明度的基础。以石油行业为例，许可做法的条款的复杂性和披露做法各自不同。<sup>24</sup>根据有关标准，许可做法可以被归为三类。

#### 公开招标——固定条款

28. 具有明确的程序和密封标单的公开招标构成了最佳做法。英国、新西兰、爱尔兰、挪威以及澳大利亚都采用带固定条款的密封招标许可方式。特许权使用费和税收不是通过竞标决定，而是由法律规定的。许可证是依据工作方案（有时是支出）投标来授予的。<sup>25</sup>投标结果以及最终的合同应予以公开披露。最终，中标者的地震资料以及钻探资料也将被公开。<sup>26</sup>至于离岸项目，美国采用具有相对固定形式的公开招标方法，并公开投标价格和授予的许可，不过许可证的授予以签约定金投标为依据（即，如下文讨论的可变条款）。

#### 公开招标——可变条款

29. 各个国家的具体条款有很大不同。许可是按照有众多投标参数的密封投标程序发放的。投标参数包括：工作方案、定金、特许权使用费、利润油分配、成本补偿限制，甚至可能还有税率。在一般情况下，公司所得税由法律规定，而不是一个竞标项目。虽然大型参数的解释变得越来越复杂，但是中标项目和合同的披露是体现透明度的重要因素。在尼日利亚，一些合同堪称是良好做法的典范。具体体现在：充分披露基本条款（被称为“示范合同”），并公开中标情况和许可的发放。然而，尼日利亚尚未普遍采用这种做法。

---

<sup>24</sup> 然而，采矿权的授予采取“先来，先授”原则，而该原则在石油行业从未适用过。

<sup>25</sup> 在工作方案投标中，对某一特定的区块有投资意向的公司将提交一份提议。提议中应说明将要钻探的井的数量和/或公司将获取的地震资料的数量。其中还应包括井的深度以及获取、处理并解释的地震数据的性质。特别是在采矿中，有可能会通过最低费用投标划分区域。这是因为在工作方案中，矿藏的不确定因素更大。

<sup>26</sup> 在勘探、开发或生产合同终止之时，或是一定年限之后（澳大利亚是 8 年，而在墨西哥湾的美国运营商是 35 年），经营者在许可证范围内获取的数据将被公开。多客户数据（由服务公司通过承担风险而获得的，用以帮助政府促进矿业发展）一般由服务公司销售 8 到 10 年，然后开放。

## 议价交易

30. 议价交易的特点是没有密封标价和固定的投标截止日期，政府部门（例如能源部或国家石油公司）拥有相当大的斟酌决定权。而且中标情况也不需披露。虽然一些条款是固定的，但是还有大量的条款尚待商议。有意向的公司将向有关政府部门提出申请，政府最终将把许可发放给那些提交的申请最具竞争力的公司。该方法虽然可能是比较高效的，但是会带来很大的腐败风险。就披露事宜而言，良好做法至少应包括在事后公开最终的合同和相关条款。埃及提供了一个良好做法的例子——公开所有合同，不论许可是通过议价交易还是招标程序发放的。

31. 在石油行业，当前的环境在许多情形下不允许进行公开招标和竞争性招标活动。世界上大多数的盆地已经被开发到了一定程度，以致新油田的发现率将大大低于从前。国际公司，特别是规模比较小的国际公司，没有能力投资勘探活动或者向许可主管机构或竞争者发布勘探计划。举例说，因为高风险和高额预付成本，一项关于在边境或可能有天然气资源的区域的初期勘探项目的招标很可能失败（见下文专栏 1 关于天然气的讨论）。议价交易因而在这种情况下很普遍。然而，良好做法的透明度将需要把所有签署的合同都予以发表。

### 专栏 1. 天然气与财政透明度<sup>27</sup>

天然气已成为全球日益重要的能源，它的独特之处在于不污染环境。因此，对天然气的需求量将迅速增长，天然气的供应量也足够满足未来几十年的需求。尽管如此，天然气的发展也面临着许多特殊困难，这与原油项目所遇到的困难是截然不同的，主要原因在于天然气过于依赖造价高昂的运输设施。除了天然气的供应存在经济方面的问题之外，它的这些特征给建立财政透明度和定价制度造成了特殊困难，原因是在很多情况下无法立即采用国际价格。

天然气可能与储油池中的原油没有联系，也可能有联系，它通过管道运输，或如果距离更长，则作为液化天然气（LNG），通过油轮来运输。将天然气转换为液体燃料（GTL）这一技术的应用，对于解决偏远地区天然气的运输是一个切实可行的方法。然而，与管道气合同相比，液化天然气合同引起了更多的关注。液化天然气合同经常就道路权问题进行多边协商。因此，液化天然气合同链（生产和液化、运输和收油站）可以划分成各个独立的部门，这样可以以模块化的方式筹集资金进行天然气的运营。在北美和欧洲发达的市场经济体制下，解除管制的目的是促进天然气合同链的各个部门的竞争，以及增加天然气的交易。该政策已经初显成效，它形成了通常低廉但更为波动的天然气价格。伴生气对于提

<sup>27</sup> 主要依据 Okogu（2002 年）。

炼设置了特殊障碍，它通常都白白地燃烧了。

世界上许多天然气蕴藏地被视为“束手无策的资源”，由于距离远、运费高以及政治风险大，使得天然气开采在商业上并不可行。但如果天然气价格上涨，并且随着科技日益进步从而降低了液化天然气和液体燃料工厂的成本，这些“束手无策的资源”的商业开发前景还是值得期待的。

这些地理条件加上大规模投资以及合同链之间的相互依赖（例如，除规模较大的公司以外，一般公司只有在安排好油轮运输后才敢最终签署生产合同），往往导致以议价交易为主的环境，而不是进行公开合同投标。

如果国内消费是天然气项目的一个重要因素，那么天然气消费价格至少应按照其全部成本计价，最好与国际价格挂钩。不然的话，如果对国内使用天然气实行准财政补贴，将会使政府活动实际范围被低报，歪曲能源需求情况，还会制约这种资源对私人部门投资者的吸引力。从俄罗斯运输天然气到乌克兰的案例中确认有大量准财政活动（Petri 和其他人，2002 年）。

32. 对公开招标程序的担忧通常在于，政府和公司可能由于被公开披露获胜的招标合同而失去竞争优势。因此，考虑到商业保密性方面的原因，在很多国家实行的议价合同都包含不披露条款。对于政府来说（某种程度上对公司也一样），倘若向公众披露的话，将会削弱他们对未来合同的议价能力。实际上，在合同签订后不久，行业内很有可能普遍获知合同条款的内容。这样公布合同似乎也失去不了什么战略优势。当然，由于政府必须向立法机关和普通大众披露招标结果，因此公布合同是否能加强政府在议价过程中的筹码可能会引起争论。如果条件不允许在披露合同或披露个别公司付款，则应选择就个别公司付款情况向独立第三方予以披露（例如，《采掘行业透明度行动计划》建议集体议价的方式）。<sup>28</sup>

## 财政制度

### 1.2.2

政府与资源公司达成的税收或产量分成协议的政策框架和法律基础被全面且清楚地公开。

---

<sup>28</sup> 就单项合同而言，可在补充协议上规定重要的财政条款，尽管需要公布合同，但补充协议仍应保密。在该情况下，政府和公司同意将合同的所有财政政策条款经核证后公布，公布的内容不会涉及到商业敏感信息，通过该方式可以最好地实现财政透明度的基本目标。有关集体议价方式的深入探讨，见第 2 节和第 4 节。

33. 由于采掘行业具有高风险、高回报和开发期长的特征，有关这些部门的财政制度相应地也有许多独特的特点，总体来说比较复杂。正如上文所指，财政制度在单项协议上留有很大自行安排的余地。理论上说，政府希望建立一个既能吸引潜在投资者，又能公平分得资源租金的财政制度。应在政府政策公报上明确、全面地公布财政制度，并将其纳入资源法和税法。

34. 在石油行业，<sup>29</sup>除国家直接拥有一大部分的石油产量外，<sup>30</sup>另外还有两种主要的财政制度用来决定政府与投资者之间资源租金的分配。（一）税收/特许权使用费制度，也就是授权公司去勘探、开发和出售石油，但向公司征收一系列的税款（以及非税款项）；（二）产品分成合同（PSC）安排，<sup>31</sup>公司签订合同，开采和开发资源。作为回报，公司可分享产品。产品分成合同也涉及到某些税收或特许权使用费方面的因素，但是最佳做法将会限制这些因素，使之限于确保财政稳定。甚至在产品分成合同体制之下，承包人也常常根据一般税法的规定，直接或通过涉及国有合伙方的机制（通常是国家石油公司）间接地缴纳公司所得税。这种状况很普遍。该做法主要是应对公司的要求，在本国管辖范围内实现外国税收抵免。每种制度在收入分享和风险汇报搭配方面都可以实现同样的目标。尽管绝大部分的世界石油生产采用的不是产品分成合同，但它已成为许多发展中国家（特别是开发新地区或改变原有安排的国家）的首选制度。<sup>32</sup>

### 产品分成合同

35. 产品分成合同大体上是独立设计的，合同中的一般基本政策在政府政策声明或法律上没有明确注明。但是，政府（或国家石油公司）凭借一般石油法案所赋予的权力来

---

<sup>29</sup> 产品分成合同还没有在硬岩采矿行业得到普遍使用。（见 Kumar，1995 年，英文第 12 页）

<sup>30</sup> Daniel（2002 年 a）指出：2000 年每天约 7 500 万桶石油的总产量中，2 300 万桶石油是由中东石油输出国家组织所开采的（包括伊朗、科威特和沙特阿拉伯），这些石油全部或部分由国家所有。

<sup>31</sup> 除了少数几个国家私人可以合法拥有地下资源（如美国），通常可将地下资源视为国家所有。石油的开采权通常都在“送货点”授予被许可方和承包人，根据税收和特许权体制的许可，被许可方将获得在该地区开采所有石油的权利。根据产品分成合同，承包人可以获得对其应享有的那部分的权利。《采掘行业透明度行动计划》报告指南草稿（2003 年，第 4 页），在指南中就使用了术语“特许”和“契约”来区分税收/特许权使用费和产品分成合同。

<sup>32</sup> 各种类型体制下所使用工具的详细信息，见 Johnston（2004 年）和 Sunley、Baunsgaard 和 Simard（2003 年）。后者指出在所观察的 40 个发展中国家和新兴市场中，三分之二已采用了产品分成合同，通常与特许权使用费或所得税的形式一起使用。

制定合同并对其进行议价，同时根据不同形式的合同范本来制定合同。<sup>33</sup>此类合同中的参数可能是未确定的，因此可以进行公开招标或议价，许多重要的合同语言会根据不同的情况而做出相应调整。因而，除非对合同的可变性有明确的政策声明或法律限制，否则公布此类合同范本的意义不大，因为无法由此界定其所属的财政体制。如能符合上述许可程序中概述的限制条件，公布实际合同将会提供更多明确信息。

36. 产品分成合同的主要参数是承包人所拥有的成本油和利润油——成本油用于补偿成本，而利润油则为剩余产量。该合同中的参数还包括政府（和/或国家石油公司）和承包人之间分配利润油的商定方案。该方案可能是固定的，或是根据产量、价格或利润标准而变化。政策透明度要求：既然产品分成合同是财政制度的中心工具，那么产品分成合同中的所有主要参数应该像税率、免税或抵扣参数一样向大众公布。

### 税收/特许权使用费制度

37. 工业化国家已趋向于更多地依赖税收/特许权使用费制度。通常，这些国家建立在基本公司税法制度之上，从而为在普通税法方面奠定了坚实的基础。但是，每种体制都面临着透明度的挑战，由于受到投资的性质的影响，也给征收资源税造成了许多复杂情况。税收/特许权使用费制度的主要内容在下文中有所描述。对政府/行业的“抽租”评估方法旨在提供一个总结性指标，该指标包含石油行业的财政制度的许多方面。专栏 2 描述了有关评估政府/行业抽租的实用方法。

38. 一般的税收工具可运用于资源行业。行业财政制度的定义应包含实际应用的所有工具，这一点至关重要。收益性和风险方面的问题很可能会造成特殊税率，以及旨在满足政府和行业需求的针对特定行业的多工具制度。原则上，应该向公众公开作为该制度的基础的政策，行业的税收待遇应受到正常的预算监督和公众审查。实际上，有多种差别很大的制度体系。在一个极端，正如 Cordes（1995 年）所指出的，资源公司遵守与其他行业相同的制度，同时对于所获得的高额收益需要缴纳某些附加利润税（如资源租赁税）和确保最低税收流的特许权使用费。在另一个极端，按不同的情况而使用各种工具和税率，目的是让政府相对于风险获得最高的收益。制度越复杂，自由裁量余地越大，界定基本财政制度和实现良好的透明度就会越难。<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> 印度尼西亚根据合同范本和某些竞标或议价方面的经济参数，率先在石油部门使用产品分成合同。但是，该国的产品分成合同还没有根据不同情况而做出重大修改，但是印度尼西亚政府定期对版本的合同范本做出修订，从而出现了不同“代”的合同范本。

<sup>34</sup> 有关石油税收制度的总结性探讨，见 Daniel（2002 年 b）。

39. 从这些制度中的最佳做法来说，按照所有公司都适用的普通税法来制定资源行业税收的基本制度是切实可行的，但是该制度还应包括少数政策变化（特许权使用费和附加利润税），该政策变量是该制度不可分割的部分。<sup>35</sup>超过这些范围以外的任何特别减让应作为税收支出<sup>36</sup>来确认和报告。但是，对于许多国家来说，制度本身就很复杂和随意。因此，该制度首要的透明度目标应该是对财政制度做出明确规定，以及减少任意选择性。

40. 除了作为众多财政制度不可分割一部分的产品分成合同外，可被作为整体政策框架的组成要素的，还包括围栅政策、间接税、各种类型的定金支付和其他税外负担、财政稳定条款和股权参与。这些内容在下文中有所探讨。

### 围栅政策

41. 财政制度的重要特征在于政府应用围栅政策（限制纳税人对不同的活动、项目或许可范围进行合并所得税或抵扣的能力）的程度。围栅政策对收入流和投资者的动机有重要的作用。由于新项目的减税可能抵消当前的生产收入，因此缺少围栅政策可能延缓政府的收入流。然而，在适当情况下，围栅政策也能为新项目 and 成熟的资源项目之间提供一个公平竞争的场所。长远来看，缺少围栅政策可以通过鼓励更多的资源探测和开发来产生更高的政府收入，不过这会给政府税收增加了额外风险而且很可能延缓早期税收。从透明度方面来看，明确规定政府政策以及统一、公开地应用该制度是至关重要的。

### 间接税

42. 间接税对财政制度也起到了重要作用。政府经常将资源部门与其他经济活动区别对待，原因在于它们的特殊性质，或作为吸引投资者的财政激励措施。间接税给政府提供了重要的早期收入来源，但也用作投资激励措施。为了实现财政透明度，对于政府作为激励而免除的间接税所引起的费用，无论这笔费用是整个财政制度的一部分，或是作为税收开支而单独计算，都要经过明确验证。

---

<sup>35</sup> 挪威提供了这方面的一个最佳做法实例。石油部在互联网上提供定期出版物并定期更新挪威石油部门的规章和财政框架情况表。（见 <http://odin.dep.no/oed/engelsk/p10002017/index-b-n-a.html>）。税收/特许权制度建立在普通公司税收（2003年，28%）基础之上，并加入了50%的特殊税收。已明确列明计算普通和特殊税收所允许的折旧和抵扣政策。此外，公司根据产量支付特许费（这已被逐步淘汰），以及支付地区费和碳排放费。政府也收到因持有股权（在大陆架地区的大多数油田和运输系统）而得到的股息收入。

<sup>36</sup> 有关税收支出的一般性讨论，见《手册》第68至70段。因为特别税收的安排（例如，附加利润税和特许权使用费），所以为资源税制定税收基准特别困难。因此，最好的方法是每个部门制定不同的税收基准。在此基础上，强制性社会和环境支出的抵扣将可能成为国家通过税收体制进行支持的主要元素。



## 专栏 2. 财政制度和政府“抽租”

由于特定国家财政制度的复杂性，应用于产品分成合同和其他安排常用的分析技术是对租金在公司与政府之间的预期划分进行一项概括评估。该租金是从所有工具中创造的。这种划分通常被称为政府“抽租”。（见 Johnston 2004 年，和 Kumar 1995 年）。该评估实际上将所有抽租机制转换成相当的在整个项目期内征收的单个现金流量税。

特别是对于最初开发资源的边境地区，由于可用信息有限，政府和公司的谈判代表将对计划做出各种风险假设。但是，合同签署以后，如果在合同中明确注明风险，那么预测和相对的抽取的总体概述可能成为披露的重要内容。事实上，如果没有总体概述的话，将会很难解释所披露的合同条款。不同国家和项目的政府抽取数据可以在该行业中使用，但是其对于透明度的潜在意义还没有得到特别强调。

但是，正如 Johnston（2004 年）所强调的，这样的概述存在明显的局限性。尤其是，单一的统计量不能反映特定财政制度中可能产生的不同的风险分担。同时，覆盖面也不够广泛（例如，准财政活动（QFA）不包括通过资源公司提供的社会服务）。另外，对于由财政制度的结构原因（如存在或缺少围栅政策）以及外国投资者在本国享有的税收抵免造成的差异，该统计数据不能显示。

更好的标准化方法对于提高透明度是必要的。在这一点上，应考虑以下情况：

- 应明确注明预测方案和评估所基于的假设。
- 应该列出结果对主要变量（如石油价格）变化的敏感度。
- 应根据贴现现金流量和非贴现现金流量列出“抽租”。
- 应该评估出有效的特许权使用费率（在任何给定的会计期间，政府所期望的最低分配比率）。
- 应让一般公众了解事后抽租评估和事前抽租计划。

在法律上，分公司或行业披露分析结果将面临很多公司层面的法律障碍。因此，从技术和管理角度考虑，沿用这些方法实施改革将会步伐缓慢。但是，当预测和评估抽租很容易实现时，披露这些预测评估结果从表面看来不失为评估透明度的一个好指标。在预测和评估时，须注意不得提及行业的相关收益性，预测评估结果也不得被视为制定了一个议价标准。另外，向普通大众披露这些数据可以构成整体披露的一个有用要素。该要素与其他措施一起可以帮助改善财政制度的透明度。

43. 增值税返还提出了一些特殊问题。正如 Sunley、Baunsgaard 和 Simard（2003 年）所指出的，目的地增值税原则下的出口零税率将对出口商造成持续的净退税，这无疑给薄弱的税收部门施加了压力，在投资高峰期尤其如此。尽管将资源行业所使用的投入与该经济体中其他部门所使用的投入区别开来很困难，特别是对于薄弱的税收征管机构来说。但是，许多国家允许该行业进口的资本品和其他投入品免征增值税，以此来消除税务管理机构在退税方面的负担。<sup>37</sup>

### 红利和税外负担

44. 许多国家已采用多种形式的红利付款，以期以较少的管理投入及早获得收入。如上所述，签约红利是财政制度在许可发放阶段的一个重要元素，并且它们也是及早创造收入的一种有效工具。但是，如果项目面临高风险，并且许可交易是议价，但是，隐含地，该付款很可能会通过获得其他方面的特许权而被弥补（这种交易就政府风险得到管理而言是可接受的）。因此，在项目开发以前支付红利有可能会具有石油支持的贷款的一些特征，即在将来可以通过优惠税收待遇获得偿还。以某些形式披露合同条款是透明度所不可或缺的。我们也可以使用其他各种形式的税外工具，如许可证或租赁费。但是，一般而言，这些在整个财政制度中只占相对很小的一部分。

### 财政稳定条款

45. 投资者理所当然想获得更多的保证，不受财政制度上不利于他们利益的任何修改的影响。为了满足这种要求，许多项目协议包括了财政稳定条款。该条款存在不同形式，如在协议生效阶段“冻结”税收制度或通过政府对税收的修改而做出的补偿性调整（例如，在产品分成上）来保证投资者的收益。一方面，尽管所制定的财政稳定条款尽可能地减少对一般税收政策的影响，但是该条款可能会需要繁琐的行政管理，并限制了税收政策的灵活性。另外，财政稳定条款也损害了议会通过财政立法的一般权力。另一方面，在高风险环境下，财政稳定条款也是非常必要的。如果能够减少投资者的风险保险费用，则可能增加政府的总体收益。财政稳定条款也使得该制度里的其他强硬政策更加为人们所接受。无论如何，我们都应当向大众明确解释该条款的存在及其潜在影响。

### 对收入流和借款的管辖权

1.2.2

法律明确规定涉及资源收入和借贷的财政主管机构。相关法律要求完全披露所有与

<sup>37</sup> Sunley 和其他人也描述了独立国家联合体国家所面临的特殊问题，这些国家对于独联体内的石油和天然气贸易应用来源地增值税原则，而其他行业则应用目的地增值税原则。不过，这些独联体国家已在考虑改变这些做法。

资源有关的收入、贷款收入和债务以及资产持有。

46. 应该采用与政府其他收入相似的方法，通过预算程序来处理与资源有关的收入，任何管理该收入的收讫和费用拨款的法律应该与管理政府预算的法律相一致。现实情况常常是：首先，公司付款相关法律是财政部以外的其他部门执行的。例如，通常根据石油或矿产行业立法来征收特许权使用费，并由负责该立法的部门或机构来收取。同样地，石油产品分成合同是与石油部门或与国家石油公司签订的。但是，负责财政政策的部门应对该收支的平衡和整体财政制度的设计发挥指导作用。因此，资源产业法应与一般预算法和税法相一致。

47. 如果资源收入款项由国家资源公司、预算外基金或地方政府收取，这类安排的原因应当解释清楚，并且适用于这些部门的财政透明度良好做法应当被采用（见下文第 1.1.3 节和第 1.1.2 节）。良好做法是：所有这类收入在花费之前，必须先缴纳给政府预算。

48. 为了公共目的而借款的权力应属于代表政府的财政部的职能范围之内。所收到的借款应记入财政部或国库控制下的银行账户之中。贷记的余额、借款引起的负债和贷款条件应全部向大众披露。但是，在一些资源丰富的国家，可以根据将来的产量作为担保来进行贷款，并且采用议价的方式而不是公开竞标。但公众经常不能完全获知贷款条款，拥有管理借款的权力的部门可能不受由财政部和国家审计当局制定的金融管理和监管的一般规章的约束。在这一方面，做到财政透明，首先就要建立一个完善的法律框架，该框架应明确规定借款的权力归属，并要求制定一个充分的披露和监管的机制。第二，必须完全遵守所制定的法律框架，监管主体应拥有足够的执行法律的授权和能力。国家资源公司的借款或抵押，考虑到它们可能的重要财政影响，也应该透明化。

49. 无论是财政部、单独的资源基金（见下文），还是其他部门所拥有，与资源有关的资产持有都必须遵守明确的披露规定。同样重要的是，这些资产应视为政府全部金融资产的一部分，并且它们的变动也应作为整体财政差额的一部分（见第 3 节）。如果政府维护一个完整的资产负债表，这些资产应作为合并政府资产负债表的一部分进行报告。<sup>38</sup>

## 股本参与

1.1.5

充分披露政府通过参股对资源行业的参与，并向公众解释所造成的影响。

<sup>38</sup> 这些建议的做法符合《政府财政统计手册》（2001 年）统计框架的要求。

50. 如上所述，在许多资源丰富国家中，政府直接参股资源开发项目是财政制度的一个重要元素。Sunley、Baunsgaard 和 Simard 指出，参与他们调查的 40 个新兴和发展中国家中，有 18 个已经直接参与或者有权参与资源开发企业的投资。这些国家中，最大的政府参股比例为 5% 到 50% 不等。股权可以通过正常的商业条件或采用各种优惠购买形式而获得，其中包括以税换股，以及所谓的“免费”股权。通常的做法都是采用一种叫做“拿走”的方式，这种方式下，政府“拿走”的股权由私人投资者出资，等项目在商业上成立之后，政府从自己的红利或利润油中抽出一部分项目资金用于项目的滞留成本。<sup>39</sup> 此外，有些制度还规定，政府在发现矿时有买进项目的选择权。一般情况下，政府的优惠参与往往以财政制度中其他方面抵消性的减让因素为条件。因此，重要的是要尽可能充分地披露所有这些减让及其成本。

51. 如果像通常情况下那样，政府有权通过国家资源公司（某些情况下，以国家资源公司应得的利润油为支付形式）或资源部认购开采权益，在这种情况下，应充分披露付款形式和所有权安排。<sup>40</sup>

52. 如果主要的生产直接接受国家监控，缴纳给预算的款项既可能是税收，又可能是红利或者其他形式的收入，其中包含直接在国内和国外销售石油或任何其他资源产品所得收益。良好的公司治理做法规定，国家资源公司的账目报表应向公众公开，并披露红利分配政策。但是，正如我们在下文进一步讨论的那样，目前几乎没有国家资源公司符合这些标准。若想达到《采掘行业透明度行动计划》的要求，仍需做出更多的努力来应用这些标准。

### 与资源相关的预算外资金

1.1.3

明确说明为资源收入管理而开展的任何预算外资金运作与其他财政活动间的协调机制。

53. 预算外基金通常呈现出许多透明度问题，从资源收入透明度的角度来说，并无裨益，因此我们并不建议使用预算外基金（具体讨论见财政政策协调部分的第 3 节）。然而，许多国家都特地设立了预算外基金，除了考虑到子孙后代外，主要是保护预算和经济不受资源收入流波动的影响或其他目的（例如，发展资金）。这种基金的最佳做法就

---

<sup>39</sup> Daniel（1995 年 b）指出，在一定假设条件下，“拿走”的股权是与资源租税相当的。并且，更一般地，它通常是描述各种形式的国家参股和产品分成安排的财政相应物。

<sup>40</sup> 在一些国家，给予“政府”的开采权益股份实际上由个人（通常为政府官员）持有。这种授权初看起来比较透明，同时还应充分披露这样做的原因。

是不直接从基金中直接支出；任何使用都应通过政府预算，并遵循常规的预算拨款程序。挪威制订的这类基金使用规定就非常好（见第 3 节的讨论）。

54. 任何形式的与资源相关（或的确任何其他）的预算外基金直接支出都可能导致双重预算和将税收专款用于特殊用途，从而给预算支出的透明度和效率方面造成不良后果。但是，有些国家的预算外基金设立时得到合法授权自行支出资金，不需经过常规的预算程序。<sup>41</sup>这种情况下，管辖预算外支出的相关法律应当清楚地规定用途，并鼓励议会审查。无论这类支出存在与否，良好的透明度做法都规定，应将交易预测提交议会作为预算程序的一部分，同时向议会呈递账目，其中详细说明实际支出以及基金资产、负债情况，并提交标准预算报告和账户，或者最好作为合并政府账户的一部分提交。

## 国家资源公司

1.1.4/1.1.5

明确界定国家资源公司的所有权结构以及相对于资源部和财政部它们所起的作用。

应清楚地将商业责任与政策、管理、社会责任区分开来。

55. 国家资源公司担当着越来越重要的角色，尤其是在石油部门。<sup>42</sup>70 年代，政府拥有并控制资源变得越来越重要。最初其重点放在上游活动的国有化和控制上。随后，石油输出国和石油进口国政府都开始成立国家公司，以促进下游活动的发展，其主要目的是控制石油零售定价。这导致国家公司在制订石油政策方面的作用不断加强，其中包括通过一系列通常与政府相关的非商业政策。这些公司由于能够吸引现有的当地（以及国际）专业技术，同时公司结构具有较大的灵活性，因而导致在许多国家，传统的广义政府的质量和权力相应下降。尽管近几年来，人们以批判的态度重新审视国家石油公司的作用，发现它在各方面存在缺陷，但国家石油公司仍然对许多发展中国家和转型期国家的政策产生巨大的影响。正如第 3 节（《守则》第 3.2.3/3.2.4）所述，在有些国家中，需要考虑在更广义的公共部门差额，将国家资源公司作为财政政策的一个关键指标包括在内。

56. McPherson（2003 年）提出许多有待解决的、与国家石油公司相关的关键问题。其中有两个特别适用于广义上的资源行业，并与财政透明度有着直接的联系：

---

<sup>41</sup> 加纳的矿产开发基金就是一个相关案例。该基金资金来源于特许使用权收入，用于支付环境损害修复和矿区发展项目。但是，其拨款和支出安排较复杂，且缺乏透明度。经常拖延付款，或将资金用于专用范围以外的用途。见《加纳：标准和守则遵守情况报告—财政透明度模块》（<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04203.pdf>）。

<sup>42</sup> 例如，McPherson（2003 年）指出，国家石油公司控制着世界石油储备的 90%，占生产总量的 73%。

- 应将商业与非商业活动清楚地区分开来。商业绩效低下，一部分原因可能是治理不力和缺乏竞争，但公司在促进多种非商业/准财政活动中发挥的重要作用，也削减了对于这两类活动的管理责任。提供非商业服务的主要责任在政府，财政政策的澄清，要求财政部必须监督此类活动的范围。<sup>43</sup>
- 在确定国家石油公司相对于国家资源部和财政部而言在政策和监管方面的角色之时，也应做到清楚了。如果这些公司侧重于商业活动，可将这些问题减至最小。

57. 要充分解决这些问题，需要对国家石油公司/国家资源公司的管理进行重大改革。同时，更好地披露这些公司及其子公司的所有权结构也是公司治理的一个核心要素，<sup>44</sup>其中包括，如适用的话，政府官员参股比例和更广泛的治理问题（例如，董事会的结构，审计做法）。同时，通常还要更清晰地界定政府的政策制定和行政管理角色。对于发展中国家的资源透明度改革和管理改革而言，处理好这些地区的能力和制度限制因素至关重要。“挪威三元模型”提供了一个关于这些方面角色的清楚定义的模式。<sup>45</sup>在很多方面，这一领域的改革对于改进透明度和资源管理的许多其他要素来说，都起着核心作用。这些改革主要依靠建立明晰的责任制。

#### 资源公司的准财政活动（QFA）

1.1.4/1.1.5

在预算文件中，应明确定义和描述国际或国家资源公司在无明确预算支持情况下，承担社会或环境支出或向生产者或消费者提供补贴的各种安排。

---

<sup>43</sup> 出于透明度考虑，这不需要将国家资源公司排除在这类活动之外，只是要对其进行清楚的描述，并对其在整个财政政策中的作用做出解释。尽管下文讲述的挪威模型为我们提供了一个透明度的案例，但并不是说它是惟一可用的透明度安排。我们将在下一节中讨论由国家资源公司执行的准财政活动的具体案例。

<sup>44</sup> 见《手册》英文第 15 页，专栏 3 内有关《经合组织公司治理原则》的讨论。

<sup>45</sup> 政府（例如石油部、财政部）负责制订政策、颁发许可、征收石油税并处理相关财政事务。石油理事会向（对之负责的）石油部提供技术方面的建议，管理技术资料，并执行技术法规。国家石油公司（Statoil）现在正在致力于商业运作，最近公司的部分私有化更加强了这一功能。见 McPherson（英文第 200 页）。

## 经济和社会准财政活动

58. 国有企业、政府机构和中央银行可以开展准财政活动（QFA）。<sup>46</sup>准财政活动的存在，说明预算对于财政活动的实际范围的描述存在误导，并且，如上所述，造成了政府和国有企业之间责任的混淆不清。在资源部门内，准财政活动的主要类型包括：

- 要求国家资源公司以低于成本回收价格或市场价格提供产品（尤其是能源）用于国内消费。
- 要求国家资源公司或国际公司提供通常由广义政府提供的社会或其他服务。
- 提供国家资源公司内部的就业机会，超出了纯商业原因所要求水平。
- 通过公司的杠杆作用代表政府借款。

59. 第一类准财政活动会导致市场扭曲，并低估政府活动范围和预算赤字的程度，该类准财政活动应将隐性补贴考虑在内。特别是以低价提供能源，它代表着一种无目标的隐性补贴，会造成住户、企业和其他使用者的过度消费和浪费，并对环境产生巨大的潜在影响。维持这类补贴还会导致对持续低价能源产生不可持续的依赖。这类准财政活动在许多能源丰富的国家非常盛行。对于在减少商业和非商业活动的管理责任方面所造成的后果，上文已经讨论过。

60. 能源准财政活动的形式多种多样，可能涉及国际公司和国家资源公司。总的说来，其中最重要的一种，如上文所述，就是通过国有企业以非市场价格提供石油或其他能源产品，某些情况下，其价格甚至低于营业成本。<sup>47</sup>有时候，一些国企能源公司允许消费者累计欠款，那么实际上的补贴就更高了。<sup>48</sup>在石油部门，有一种特殊类型的准财政活动，就是所谓的“国内市场义务（DMO）”。这些义务经常要求（外国的）石油公司以低于市场的价格在国内销售一定份额的原油产品。这类安排应作为政府能源价格政策的一部分进行披露。通常这类安排还包括石油和其他产品的行政定价规定。能源准财政活动

---

<sup>46</sup> 准财政活动的一般性讨论见《手册》第 31 段。广义的准财政活动包括原则上能够通过特定的预算措施以显性补贴或直接支出的形式复制的所有经营活动。具有关键性宏观经济意义的典型准财政活动包括复汇率体制、提供汇率担保、非关税贸易壁垒、贷款配给和低于利率市价提供直接贷款、国企以低于市场价格或成本回收价格提供产品和服务。

<sup>47</sup> 从分析角度来说，应分清短期边际成本和长期边际成本（即包括投资）之间的重要差异。在理想状态下，费率应由长期边际成本决定。

<sup>48</sup> 在许多能源丰富的前苏联国家，这已经成为一种普遍的特性。与石油和其他能源产品隐性补贴相关的能源部门的准财政活动具体分析，例如见 Petri 和其他人（2002 年）。

在低价出售和允许欠款方面的数额有时候很大。例如，1999年，在15个石油输出国，由于过度低价而造成的石油产品隐性补贴经估算占其平均国内生产总值的3.5%，各国隐性补贴情况参差不齐。经计算，有些与石油相关的最大数额的隐性补贴发生在伊朗，（在1999-2001年间，隐性补贴占国内生产总值的17%），而2000年在阿塞拜疆这一数字达到了国内生产总值的20%。<sup>49</sup>

61. 第二类准财政活动涉及国家资源公司或国际公司负责提供那些通常被认为属于广义政府职能的一部分的服务。在许多方面，这类活动表现为人们所期望的公司和政府之间合作为社区需求提供服务的一种合作关系。有时候人们主张，例如，公司会比政府更好地为边远社区提供服务。而且，公司自身可能会因为被参与资源开发的社区更好地接纳而受益。然而，这类活动却很少能够得到清晰全面的报告。因此，导致低估了政府财政活动的范围，还可能导致效率的缺乏。

62. 透明度的主要问题在于应在预算程序中清晰地阐明此类活动及其合理性。预算文件应清楚地解释支出的性质以及如何政府和公司之间分摊成本——包括对此类支出进行税收处理。<sup>50</sup>预算文件中有关准财政活动的范围和说明应保证公平，例如，无论公司的所有权（私有或国有）如何，其相关活动均应包含在内。

63. 为地方社区的社会服务（例如，当地的学校或保健诊所）、基础设施或其他服务融资和提供此类服务可在政府和各公司签订的合同中明确规定，也可不在合同中规定。从发展的角度来看，此类支出可能是有益的，因为它有利于消除贫穷和改善基础设施，尤其是在那些政府执行能力较弱的地区和部门。然而，它也可能给政府带来直接成本（采矿项目完成后的经常性成本），并可能导致打乱总体公共支出优先项目。

64. 对于这类计划的开支而言，只要资源公司可以收回或享受税收抵扣，那么政府就会承担这类活动的部分成本。例如，如果一个资源公司对社会和社区投入的项目中，税收抵扣占全部支出的40%，则政府通过放弃税收收入实际上隐性补偿了这些活动。<sup>51</sup>相

---

<sup>49</sup> 见 Gupta 和其他人（2003年），Petri 和其他人（2002年），以及 Taube（2001年）。

<sup>50</sup> 在这方面，可区分出两种类型的关系：（一）双方达成协议，规定为边远地区的公司员工提供譬如教学和医疗设施，将此作为必需的业务支出，同时政府向公司提供可抵扣税收；或者（二）政府和公司达成协议，从政策上规定公司应提供通常属于政府职责范畴的某些社会服务，同时政府为其提供税收抵扣或者减免税收以补偿成本（如下文巴布亚新几内亚案例所述）。这两种安排都应作为完整财政活动的一部分进行报告。在第二种情况下，应在预算文件中估算政府放弃的收入并将此作为税收支出进行报告。

<sup>51</sup> 但是，可以说只有资源公司根据政府特殊要求承担的支出才可称为税收支出。而如果没有此项目，则资源公司不需要承担此支出，那么这种支出则不能称为税收支出。为了透明，应该披露所有这样的活动，以显示社会支出的水平；至于是否应把这些费用视为公司费用，将取决于具体合同。



关案例是巴布亚新几内亚采矿公司的“基础设施税收减免计划”。由于意识到当地政府在执行社会服务和基础设施项目上的执行能力有限，政府和公司达成协议，获得许可之采矿公司负责出资和实施开发项目（例如，学校、医疗设施、道路），出资最多额（销售总值的 0.75%），同时作为交换，这些支出的所得税减免。

65. 第三类准财政活动具有类似性质，但涉及较难界定的成本和社会目标。例如，安哥拉国家燃料公司（SONANGOL）就曾在很大程度上代表政府参与产品和服务的采购。这些采购并未在政府账户中反映出来，而是经由政府不征收公司税收相抵消。另一种相对普遍的做法就是，国家资源公司提供超出商业经营企业所需雇佣人数范围的就业机会。阿塞拜疆国家石油公司（SOCAR）就是一个相关案例：据报道，该公司严重超员，雇员总数超过 50 000 人。要求国家或国际公司为当地同行提供培训、雇员配额和当地采购率，也可以看作准财政活动，因为这种情况导致了比纯市场环境下高的公司成本和隐藏税收。<sup>52</sup>

66. 最后一种准财政活动，即代表政府使用国家资源公司的市场杠杆作用来借款，<sup>53</sup>——同样是一种财政当局在常规渠道以外的延伸。但是，就财政管理当局的扩展来说，其成本很难计算。这类安排意味着有必要明确国家资源公司与财政部相互之间的相对角色。

### 环境和场地废弃问题

67. 采掘行业总是会给环境造成巨大影响。环境支出与准财政活动不同，它们被看作资源公司义务的一部分，因为它们从根本上是与生产过程相联系的。然而，其中至少有一部分支出将是可抵扣税收的，因此，其成本部分上由国家承担；在财政文件中记录环境保护的支出水平以及其他公共支出是非常重要的。这方面的问题正在被越来越多地纳入普遍立法和行业立法以及单个合同中。但就在 10 年前，石油产品分成合同往往不包括适当的场地恢复和清理条款，而现在这些条款正在成为合同的标准条款。

68. 不过，从许多问题来看，这些问题只是政府与公司间整体谈判的一个方面。资源所有权通常属于政府，从纯商业公司的角度来看，为保护环境或恢复场地而支出成本，既属于政府责任，又是综合成本结构的一部分。因此，对任何公司来说，这一部分必须包含在综合项目成本之中，并在计算利润时加以考虑。问题是如何在公司与政府之间通

---

<sup>52</sup> 例如，作为开发计划的一部分，印度尼西亚石油部门建立了专门技能和技术发展运用基金（DPKK），目的是鼓励雇用当地劳动力。每位离国工作的雇员每月必须支付 100 美元，以资助该基金。

<sup>53</sup> McPherson 引用安哥拉国家燃料公司作为事例。全球目击者的报告《透明时代》还提供了别国的事例（全球目击者，2004 年）。

过成本收回和税收抵扣分摊成本，分摊期间如何界定。从社会和环境上来说，当然有必要清晰界定该成本，并将解决问题的步骤系统地写入单个的项目计划中，同时在项目计划中包含政府与公司之间适当的有效率的成本分摊方案。在发达国家，这些因素都在立法中得以体现，并通过一般税收制度和特殊项目协议得以应用。<sup>54</sup> 即使在这些国家，常常也仍存在改善利用税收制度来进行的有关环境的支出的国家隐性支持方面的报告的余地。<sup>55</sup>

## 各级地方政府和资源收入

1.1.2

中央政府和各级地方政府间分配和共享资源的安排得到明确的说明。这些安排反映了国家财政政策和宏观经济目标。

69. 中央政府和各级地方政府之间税收权力和支出责任的划定，应以稳定的原则和双方一致认可的方案为基础，该方案应表述清楚、明确，并根据法律规定以公开、一致的方式执行。<sup>56</sup> 这些一般性的要求对于那些拥有可观的石油或其他自然资源收入的多元化、分权化的大国尤其重要。与此同时，如果各级地方政府在财政上具有重要地位，并享有中央政府赋予的很大的独立性，那么建立一套完善、透明的次级分税制度就是很大的挑战。另外，如果在这些国家，当州和地方政府的财政运作不能定期、及时地提供良好的财政数据，困难就会进一步加大。<sup>57</sup>

## 经济和财政政策考虑因素

70. 经济学理论对于向地方政府赋予石油或其他大型自然资源税收权力持很大的保留，尤其是在这类税收与资源相关的税收权力相联系时。然而，实际上，资源税收正在对世界各地的各级地方政府收入起着越来越重要的作用。向各级地方政府分配收入，通常会被认为可能增强地方政府的责任感，并提升支出质量，因为他们能够比中央政府更

---

<sup>54</sup> 挪威再次为我们提供了一个使用一种综合性方法的范例。挪威政府与公司密切合作，以确保发展在所有阶段与环境保护相关联。挪威接受《京都议定书》所规定的义务，并据此采取了一系列手段。见 [http://odin.dep.no/filarkiv/204754/Miljo\\_Engelsk04.pdf](http://odin.dep.no/filarkiv/204754/Miljo_Engelsk04.pdf)。

<sup>55</sup> 合同条款往往允许废弃基金在项目的全过程中累积。场地恢复责任应在合同中清楚说明，为保证透明度，合同应规定起点（例如，达到 30% 资源消耗后）、付款时间表、权责发生制（例如，通过第三方账户），并就重新评估场地恢复责任计提准备。现在人们越来越多地认可这种做法，将其作为公司资源开采成本的必要组成部分。

<sup>56</sup> 见《手册》第 20 段。

<sup>57</sup> 例如，在尼日利亚，联邦政府不要求州政府和地方政府报告预算及执行情况。因此，次级政府活动的资料只能通过尼日利亚中央银行每年一次的调查活动得出，而且这些资料的质量也得不到保证。

好地确定当地群众的需求和要求。但是，已在国家一级出现的“资源诅咒”论点（见上文第 2-3 段）同样很可能（即使不是更剧烈地）发生在一些弱勢的各级地方政府身上。从宏观经济和可持续性观点来看，最重要的论点在于中央政府能够行使所需的权力来严格控制支出和保留意外收益。<sup>58</sup> 另外一种论点则是支持中央政府征收自然资源税，认为中央政府征收自然资源税是政策一致性的需要；因为能源部门的政策通常受到中央政府的管制，因此与自然资源相关的政府税收和支出政策也应当由中央政府来决定。

71. 也可以采取其他措施来平衡资源税收集集中化。例如，可以将非资源税分配给各级地方政府，向他们提供一些自主权。此外，可以采用转移制度来解决中央政府与地方政府之间的纵向不平衡以及地方政府之间的横向不平衡（Ahmad 和 Mottu，2003 年）。

72. 尽管存在这些支持自然资源税收集集中化管理的论点，但这种安排并未被普遍采用。在有些国家，自然资源由各级地方政府所有。<sup>59</sup>而在其他一些国家，宪法或基本立法规定，自然资源收入在中央政府和各级地方政府之间分配，这些规定通常反映了政治经济的考虑因素。这种方式在那些资源丰富的发展中国家尤其适用，这些国家中离心力有着影响。<sup>60</sup>

73. 在那些由中央政府和各级地方政府共同分配自然资源收入的国家中，暴露出横向公平问题。因为各地区间自然资源分布的高度不均衡性，很难根据“来源地原则”分配各地区间收入，否则只会加剧地区之间的不平衡性。以下举例论证了这些困难。在印度尼西亚，执行“来源地原则”意味着位于 5 个省之内的地区可能得到 80% 的石油和天然气收入，而其他 25 个省的地区则只能分到很少一点。在阿根廷，有一个省（其人口仅占全国人口总数的 1.5%）生产的石油超过了石油总产量的 1/3。同样，在俄罗斯也有一些类似的情况发生，其中 5 个石油富足的地区，其人口比例仅占总人口的 6%，但其获得的自然资源收入却超过了所有各级地方政府总收入的 50%（Martinez-Vazquez 和 Boex，2000 年）。但是，在最后一个案例中，90% 以上的石油收入分配给了联邦政

---

<sup>58</sup> 支持这种观点的一个看法是，次级政府将很难协调宏观经济政策以保证稳定性和收入（见 3.1.1 (a)）。

<sup>59</sup> 例如，在澳大利亚、加拿大和美国，各省或州以及（某些情况下）私人农场主可以占有自然资源。在这些国家，由于次级政府实施有力的管理措施和透明的做法，因此能够成功地管理自然资源。

<sup>60</sup> 在这个问题上，许多国家的石油生产地区不断争取独立，因而经常导致动乱、战争和分裂（例如，尼日利亚的比夫拉战争，印度尼西亚的亚齐）。由于冲突和持续的压力，尼日利亚和印度尼西亚中央政府被迫同意建立自然资源收入分成制度。现在，尼日利亚将 13% 的石油收入分配给石油生产州。印度尼西亚则将 55% 的石油收入和 40% 的天然气收入分配给亚齐省，乍得将 5% 的石油收入分配给石油生产地区。

府。石油收入向各非资源生产地区公平转让的需要应放在各国石油收入的整体分配的环境下进行考虑。<sup>61</sup>

74. 现有的收入分成制度可以在权力的完全集中到权力完全下放的范围内进行分类，其间的税收和收入分配安排差别很大。<sup>62</sup> 此外，收入分成制的应用（一）可适用于不同的税种（例如，在巴布亚新几内亚将全部特许使用费分配给各个省），或（二）以所有资源相关的收入的分成为依据，或者（三）以各个地方政府的支出需求为依据。尽管一些较小的国家倾向于将石油收入权完全集中，但那些较大的国家，尤其是联邦制国家，通常会采用某种形式的各级地方政府收入分成制度（例如，哥伦比亚、厄瓜多尔、印度尼西亚、哈萨克斯坦、墨西哥、尼日利亚、俄罗斯和委内瑞拉）。<sup>63</sup> 墨西哥在更广泛的收入基础之上建立了一种收入分成模式，例如，该模式不仅包含自然资源收入来源，还包含间接税。

75. 总得说来，目前各级地方政府收入分成制的使用呈上升趋势，这点通过印度尼西亚的事例就可以证明。2001年，印度尼西亚放弃了原来的集权式模式，改用分权式的收入分成模式。其他国家，包括巴布亚新几内亚、菲律宾和尼日利亚在内，先前都已引入各级地方政府收入分成制度。在玻利维亚，人们正在强烈要求改变现有的碳氢化合物税收分配制度，支持向那些尤其是不生产石油和天然气的省份分配更高的收入。

### 财政透明度指导方针

76. 无论选择了什么各级地方政府收入分成安排方式，都应当基于清楚的规则和方针之上。这不仅包括各级政府关于最初的安排达成谅解，还包括修改原有安排的规则和程序。有关后者，Brosio（2003年）指出了这一健全规则：只要就各级地方政府收入分成制度进行的重新商谈仍在进行中，原有的制度应继续使用，任一利益相关方不具有终止使用现有制度的否决权。

77. 对于各级地方政府收入分成制度的清晰表述应当是将宏观经济与国家财政政策目标考虑在内。这可能会要求设定各级地方政府的财政赤字目标和支出上限，以在出现大额自然资源收入受损之时，缩减需求。这一点可以通过财政责任法、内部稳定公约或其他力求协调中央政府与地方政府之间财政管理的制度安排得以保证。例如，在尼日利亚，

---

<sup>61</sup> Ahmad 和 Mansoor（2001年）描述了印度尼西亚的这样一种横向公平化方案。

<sup>62</sup> Ahmad 和 Mottu（2003年）详细分析了石油生产国的这些制度。

<sup>63</sup> 还有一个特殊案例，即阿联酋的“完全分权模式”。各个阿拉伯酋长掌管石油税收，然后根据协商的公式向上与阿联酋政府共享。加拿大和美国在省、州和联邦政府之间分配税基。

建立这样一个政府间的体系，则需要对现有的各级地方政府石油收入分成制度进行完善，规定在次级（州级）政府一级，也限制由意外石油收入融资的支出。可以通过正在拟定之中的《财政责任法案》来实现这点。然而，经验证明，这种制度并非那样容易执行，尤其是在那些设有许多各级地方政府以及具有强大权力的各级地方政府的大型联邦国家中。<sup>64</sup>

78. 出于透明度的考虑，要求税收权力、收入分成安排和支出责任应以稳定的原则和一致同意的方案为基础，这些原则和方案应以一种开放和一致的方式提出和行使。<sup>65</sup> 上述的墨西哥示例似乎是一个很好的相关案例，因为税收的分配不仅仅基于广泛的税收来源，还以透明化的方案为依据，并经常就年度税收分配给出清晰的报告。因此，在墨西哥推行的不同级别政府间的石油收入分成制度，相对来说争议较少。

---

<sup>64</sup> 巴西就是一个非常显著的例外。他们制订了一个广泛受到好评的《财政责任法》，这个法律为联邦和地方（州）规定了财政纪律并限制了财政赤字和债务。

<sup>65</sup> 如果可能，最好在自然资源勘探出来以及开始征税之前，例如，在尚未确定有多少税收可以分配之时，就提出自然资源税收分配的方案，并达成一致。McLure（2003年）称这种做法为“模糊面纱”原则。

## 二、信息的公开可获得性

79. 公众能够获得资源相关交易的所有信息，对于财政透明度来说至关重要。由于在这方面的不足，致使人们对这一问题的关注不断上升，同时以促进公众获得更多此类资料为目的的国际性行动越来越多。《采掘行业透明度行动计划》是一项重要的新倡议，它促使在自愿的基础上公开公司向政府的付款，以及政府的资源税收入。除了公开当前的收入交易外，它在其他方面也非常重要，例如，政府充分报告这些收入的支出、以资源作抵押的任何债务或或有负债、资源储量以及与资源开发相关的准财政活动。<sup>66</sup>

### 资源收入和支出预算文件

2.1.1

所有与资源收入有关的交易，包括通过预算外资金完成的交易，在预算程序和决算账户文件上得到清晰的确认、描述和报告。

80. 如上节所述，政府可以通过各类税收或与此等效的工具获得资源收入。有些情况下，会将收入直接划入资源基金中。而在其他情况下，像挪威国家石油基金，将所有石油储量和支出记入预算并将净收益转入基金。然后，将用来资助非石油预算赤字的必要的基金从石油基金转回预算。<sup>67</sup>在其他国家，比如英国，政府通过税收当局直接得到所有税款，这些款项记入各类收入工具项下。在合并预算文件中，并不分别标记这些收入，而是定期提供有关这类资源收入的详细报告，报告按不同税种或其他征收方法分类编制。（在英国由国家统计局撰写<sup>68</sup>）。无论何种情况，有一个基本原则就是纳税应由相关税收当局监管，并将所有交易记入预算（或者与预算相关的）分析报告书。在发达国家，健全的政府税收征管和报告以及审计程序为报告资料的可信性提供了保障。有些发展中国家还在预算文件中公开与石油税收相关的一些基础资料。但系统性的监督和资料核实工作往往不完全到位。<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> 《守则》和《手册》中定义的总则也适用于对使资源部门受益的税支的报告，但是，如第 1 节所讨论的那样，在许多国家中，必须以资源部门所适用的财政制度为基线进行评估，而将该制度清楚地定义，对提升透明度具有最高优先地位。

<sup>67</sup> 见 <http://www.statsbudsjett.no/2004/english.asp>。

<sup>68</sup> 见 [http://www.inlandrevenue.gov.uk/stats/corporate\\_tax/table11-11.pdf](http://www.inlandrevenue.gov.uk/stats/corporate_tax/table11-11.pdf)。

<sup>69</sup> 尼日利亚在预算编制中包含了大量石油和天然气收入流量资料。现在，当局还公布每月联邦政府和各州石油收入报告（见 <http://www.fmf.gov.ng/Presentaion%20on%20the%20appropriation%20bill.PDF>）。

应将政府收到的公司资源收入付款作为政府预算和会计程序的一部分予以公开。

81. 《采掘行业透明度行动计划》提出了各种标准报告程序和模板（以下统称“指导方针”），他们有助于确保自然资源的税收收入是完全可以说明的。<sup>70</sup> 《采掘行业透明度行动计划》特别以某些发展中国家为对象，通常这些国家的一般税收和预算行政管理不足以保证提供及时、全面和可靠的会计报告，而在发达国家正是这些会计报告为监督各种形式的政府交易提供着可靠的基础。有建议要求这些国家的政府鼓励公司遵守《采掘行业透明度行动计划》中的报告要求，并在必要时解除那些妨碍报告资源税收收入的保密性规定。在这种情况下，应强调仅完成《采掘行业透明度行动计划》模板还不够，同时还应充分确保资料的质量，这是非常重要的。原则上说来，这些国家的政府应首先建立强大的行政机构，但同时还应当评估对《守则》以及《经合组织公司治理原则》中规定的其他相关标准（和本《指南》中描述的做法）的遵守情况。然而，在这一方面，《采掘行业透明度行动计划》的指导方针向前迈出了一大步，确立了采掘行业报告的特殊要求标准的关键因素。根据《采掘行业透明度行动计划》，在资源生产和收入报告流程方面，公司和政府应遵循的基本标准和程序如下：

- 由资源国政府根据标准政府报告模板进行报告；
- 各公司根据标准公司报告模板进行报告；以及
- 由独立第三方对资源国和公司报告模板中披露的数据进行汇总和分析。

82. 《采掘行业透明度行动计划》指导方针仅适用于上游活动，即所有在得到可供市场销售的产品的第一点之前的活动（即井口或矿区大门之内，即适销生产之前的所有活动），并且只针对采掘行业而设计，如金属矿石、宝石矿石、原油和天然气。报告应包含与财政制度要求相符的利益流（见 1.2.2）。准财政活动（见 1.1.4）除外。为适应政府会计做法，并促使接受《采掘行业透明度行动计划》各方协调，所有的利益流量都应以综合现金为基础进行报告。

---

<sup>70</sup> 见《采掘行业透明度行动计划》有关石油和天然气以及采矿业的报告准则，载于 <http://www.eitransparency.org>。该网站还载有《采掘行业透明度行动计划参考手册》（*EITI Source Book*），这是一个解说性的指南，旨在向那些希望执行《行动计划》的国家以及希望支持执行工作的公司和其他有关方面提供协助。关于《行动计划》的伦敦会议于 2005 年 3 月 15 日发表成功声明，其中开列了为有效执行《行动计划》的标准所需要遵守的六个最起码标准。

83. 尽管该指导方针只适用与一个狭窄范围内的资源相关的财政活动，但方针提供了一个重要的框架，围绕着这个框架，政府和公司能够建立可信的报告基础。在这个层次上做出政府承诺，并与公司就遵守《采掘行业透明度行动计划》报告指导方针达成一致，是迈向资源收入透明管理更加广阔的目标重要的第一步。<sup>71</sup>

84. 然而，为了把《采掘行业透明度行动计划》的原则和模板适用于发展中经济体和转型经济体，还需要克服很多巨大的困难。阿塞拜疆、加纳、吉尔吉斯共和国和尼日利亚是第一批着手执行《行动计划》的国家。一些其他国家也表示很有兴趣开始执行《行动计划》。加纳已开始为遵守《采掘行业透明度行动计划》的报告标准进行努力，意识到，由于政府会计制度中存在一些缺陷，需要进行改革，以使《采掘行业透明度行动计划》模板更加有效地工作，现在加纳政府正在不断努力进行这些改革。<sup>72</sup> 尼日利亚正在修改模板，以满足特殊的报告需求。但是，尼日利亚最迫切的需要是建立更有力的财政制度法律框架和提升能力，并加强各政府部门以及相关机构（包括尼日利亚国家石油公司）之间的关系，以促进报告的可持续改进。吉尔吉斯共和国于 2004 年 5 月同意加入《采掘行业透明度行动计划》，并立法规定采用适当措施来将透明度要求纳入采矿部门。

73

85. 刚果共和国（布拉柴维尔）于 2004 年采取措施，公开保证石油收入将在实质上逐步符合《采掘行业透明度行动计划》的报告要求。作为由基金组织监测的经济改革计划的一部分，当局请求由毕马威国际会计公司（KPMG）巴黎办公室执行石油收入独立检查。其目标是，以与国际审计标准相一致的方式，确定根据产品分成合同以及实际的产量为基础应收到的政府石油收入确实已经收到。该报告核实了与当前产量联系的公司税款和国库收入，确认了能够解释和调整的差异。<sup>74</sup> 这一行动促使政府采取一系列措施强化收入程序。每季度一次的检查程序将继续下去，直至这些措施成功地提高了税收征管的有效性和完整性。

---

<sup>71</sup> 《采掘行业透明度行动计划》并不是充分保证资源收入透明度的唯一途径。例如，对于智利的采矿业，法律保证在公开的年度和季度财务报告中向公众提供公开上市公司的全部经济、财务、税务、社会和环境资料。在智利，本国和外资的非公开上市公司占采矿生产的 67%。各大公司通过参加智利采矿委员会自愿和独立公布自己的财务报告。具体公司的税务资料是保密的，但可以从公开账目获悉采矿业缴纳税款的汇总数据。

<sup>72</sup> 见加纳有关财政的《标准与守则遵守情况报告》。

<sup>73</sup> 见吉尔吉斯政府 2004 年 5 月 14 日的《有关采矿部门活动透明度提升措施的第 361 号决议》。

<sup>74</sup> 这些报告公布在政府的官方网站上（<http://www.congo-site.cg>）。财政部也在自己的网站上公布了相关资料（[www.mefb-cg.org](http://www.mefb-cg.org)）。



## 资源相关债务的报告

2.1.4

政府公开的债务报告确定对未来资源生产的直接或间接担保，例如，向贷款方就生产做出预先承诺。

应披露由此类债务产生的所有政府合同风险和责任。

86. 公开、及时披露所有合同债务和或有债务是公众信息的另一个重要部分。<sup>75</sup>进行这样的披露能增加交易流数据的确信度——赤字/盈余数据应完全符合累积债务数字。全面披露所有债务和或有债务对于评估财政的可持续性以及制定中长期财政政策来说都是必不可少的。

87. Global Witness (2004 年) 记载了几个资源富足国家以未来产量作为担保大肆借款的情况。正如第 1 节所指出的，法律框架应明确规定签订此类贷款合同的专门机构，并要求向公众披露贷款条款。但是，该框架需得到有力的借款方和贷款方报告要求这一重要条件的支持。报告债务的明确标准已在很多国家应用，该标准在《财政透明度手册》中有详细说明（见《手册》第 78-80 段）。那些目前尚未达到上述基本要求的国家必须致力于治理和能力方面的问题。这些交易中所涉及的贷款方也需要采取措施来提高披露程度。

## 资源相关资产的报告

2.1.4

政府在国内外持有的所有与资源有关的存款形式的金融资产都应在政府财务报表中披露。

88. 《手册》第 81-84 段规定的标准要求适用于政府金融资产披露方面的问题。有两个特定问题是由与发展中国家资源收入有关的资产引起的。首先，这些资产经常由独立基金持有，这些资产的披露要求与一般政府资产的披露要求不同。第二，许多发展中国家，甚至众多新兴市场和某些发达国家，其对金融资产的披露要求都不符合《手册》的良好做法。

89. 如资产由独立基金持有，那么最佳做法（如挪威的情况，见第 3 节）就是制定并公布有关资产管理以及对资产和资产管理绩效进行报告的明确指导方针。尽管发达国家所应用的技术标准对于发展中国家而言在近期内是很难实现的，但是，沿着这一方针发

---

<sup>75</sup> 当然，债务和资产（包括或有项）报告是手册和手册适用于所有部门的一个重要特征。《2001 年政府金融统计手册》（GFSM2001）提供了一个框架，鼓励就交易、其他经济流量以及资产和负债做出完整报告。

展下去，符合披露的基本要求应成为所有国家的目标。如果将资产仅作为全部政府资产的一部分来持有，例如英国，如果业已建立金融资产报告，金融资产报告就成为政府总体财务报告系统的一部分。<sup>76</sup>

90. 资源富足的国家应当优先考虑以最快的速度采取披露资产的适当做法。测算资产价值是为财政政策的长期可持续性而制定的储蓄政策的中心环节。虽然在这一点上，需要进行一些能力建设，但所获效益将远远超过成本。

### 资源资产价值的估算

2.1.4/3.1.1

应根据可能的产量流，估算资源资产的价值，同时明确披露假设条件，将其作为财政政策的依据。

91. 倘若公共资产的净值是财政政策关注的中心，那么对资源资产价值的评估就是关键参数。但是，到目前为止，许多国家还没有系统地在其预算或会计报表中对自然资源的估值做出明确报告，这反映出计量的困难、实际数量和价格的不确定性、以及即使在发达国家目前也缺少标准。<sup>77</sup>因此，上文建议的做法提出的标准很高，该标准即使对于工业化国家来说都是很难实施的。为此，本《指南》为大力开发新资源的低收入和中等收入国家实现基本标准而推荐了一个实用方法。本质上说，该方法是根据有效的收入预测方法建立的（见专栏 3），主要关注的是政府在资产价值中拥有的那部分。清楚地计算出资源价值是实现透明度的重要步骤，也为长期政策提供了一个重要依据。理想情况下，这些计算数据应当在预算文件中公布。然而，此种估算也存在很大的不确定性，因此在公布数量估计时需要谨慎，以免误导公众。公布的文件应确保财政政策基于完善的评估方法，并随产量的逐步确定提供更多详细的定量数据。

---

<sup>76</sup> 如果保持权责发生制账目，例如联合王国，则这些权责发生制账目将作为政府财政账目的一部分来报告。（<http://www.hm-treasury.gov.uk/media/70A0A/DebtManageRpt03to04.pdf#page=15>）。在现金收付会计制度下对金融资产进行报告是《财政透明度守则》推荐的披露行为。国际会计师联合会在 2003 年 1 月公布的《现金收付制国际公共部门会计准则》中推荐了该行为。

<sup>77</sup> 几乎很少有国家着手对自然资源的价值进行评估。美国政府在其预算文件中（以分析的视角）对开采权的价值列出了几个报表。《美国政府财务报告》涉及到了管理资产。但是，还没有将开采权视为资产对待，部分是因为对在会计报表中确认资产所用的参数有些担心。这一处理方案上的差异反映出不同的预算视角和会计政策。下文进一步对该问题进行探讨。

### 专栏 3. 发展中国家资产价值的评估要素

资源收入的中长期收入预测存在大量不确定性，对于那些在开发石油或矿产资源方面还处于起步阶段的国家尤其如此。在这些情况下，对这些国家提出的技术上的建议着重于采取保守方法预测价格和收入，并对各矿区的预计产量和适用的财政制度逐个进行详细分析，同时解释如何确定价格假设基准。可以将以上方法进行延伸到矿山或矿区生命期，将未来流量折为现值，以得出一个对资源财富的工作预测，作为制定财政政策的依据。<sup>78</sup>财政透明度原则要求这些评估以及基础模式和假定值应当在支持预算的政策分析文件中公布。该方法的关键性因素包括：

- 明确说明“资产确认”的原则（例如，保守政策只包括那些开发计划已被批准以及开发场地已被出租的项目。随着新开发项目的发展，这些项目加入到经济资产存量中）。
- 分别说明各矿区或矿山的技术生产特点（这些技术生产特点将由政府评估，该评估值需要根据实际公司产量进行定期调整）。
- 规定适用于各个矿区或矿山的财政制度参数和任何免税制度。

进行敏感性分析，显示关键性参数（如石油或矿产的基准价格）的可能变化导致的资产价值变化。

92. 更长远来看，储量评估的国际标准可被用来制定资源资产价值国家评估的相关标准。但是，正如专栏 4 所描述的，为储量评估所制定的综合国际标准遇到了许多复杂的技术和集体行动方面的问题。然而，个别国家不应当因为缺少充分议定的标准而推迟行动。相反，个别国家采取的积极行动将为制定更广泛适用的标准奠定基础。此外，不论经济发展水平如何，都适用这些做法的基本要素，因为发展中国家至少与发达国家同样看重资产价值。

93. 制定以上标准时，必须明确区分为会计或财务报告而使用的资产价值报表和为预算和长期政策而使用的资产价值报表之间的区别。迄今为止，大多数国际性的标准制定

---

<sup>78</sup> 人们建议把这个方法作为一个出发点。但是，国际估值标准委员会在就指南草案发表评论时指出，具体说明资产估值的依据非常重要，并强烈建议采用市值，或至少采用公允价值，而不是采用投资价值。该委员会的第 14 和第 9 号指导说明提供了详细的指示，说明应如何得出和采用市场信息来推算这种折现现金流估计数。（网页 [www.ivsc.org](http://www.ivsc.org) 结合与国际估值标准有关的广泛工作提供了更详细说明。）

都是以会计或财务报告为主导依据，这可能主要由公司股票交易上市的要求所驱使。为此目的，尽管承认不确定性，会计报告<sup>79</sup>要制定严格的（通常是保守的）资产确认标准。正如专栏 4 所指出的，现仍致力于《国际财务报告准则》（IFRS）的制定工作。<sup>80</sup>

94. 不过，依据《国际财务报告准则》或其他国家报告标准做出的储量评估，在用于确定国家预算政策或剖析更广泛问题如全球非再生能源资源限制方面，作用有限。因此，制定的长期政策应当主要关注因改变经济环境而产生的潜在反应，而不是确定一个资源资产在某一点的价值以建立资产负债表摘要。因而，预算文件和其他财政政策报告应明确注明预测和评估基于的假定值，还应指出预测和评估对主要参数变化的敏感性（很明显资源价格是一个主要参数，特别是对石油而言）。类似技术和经济上的假定值将成为政府或公司财务报告和储量预算报告中预测和评估的依据。但是，这些数据的不同用途应当在各自报表中明确说明，这一点至关重要。公司和政府在这两方面要做的工作还很多。

---

<sup>79</sup> 统计报告通常也接受会计上确认资产的标准（《2001 年政府财政统计手册》）。

<sup>80</sup> 也可在 <http://unstats.un.org/unsd/envAccounting/seea.htm> 网站上查看 2003 年版《综合环境和经济会计》统计卷。

#### 专栏 4. 国际资源储量报告——新兴标准

对于碳氢化合物，美国证券交易委员会和其他国家相关证券交易机构要求上市公司公布储量报告。尽管储量的技术定义（由石油工程师协会、世界石油大会和美国石油地质学家协会所发布）<sup>81</sup>已得到普遍认可，但财务报告的标准仍有些不同。美国证券交易委员会为各公司记录石油储备制定了关键标准（条例 S—X，载于 <http://ftp.sec.gov/divisions/corpfin/forms/regsx.htm>）。美国财务会计准则委员会第 69 号公告<sup>82</sup>适用于在美国股票交易所上市的所有公司，其中采用了类似的标准，强调已证明储量的披露。当前没有任何关于对披露的储量进行稽核的规定。人们经常提出，有必要审查这些标准，以更多地去考虑技术上的变化（如允许根据地震成像技术做出评估<sup>83</sup>）。此外，更加重视第三方对储量评估的检查（例如通过专业公司），这样也能增加储量报告的可靠性。

对技术和经济不确定性问题的关注将出现在评估矿产资源和储量方面。1989 年制定的《澳大利亚采矿行业共同矿石储量委员会守则》是为了适应澳大利亚 1960 年代这段时期内采矿业的繁荣状况而制定的。该《守则》已经成为大多数现有国家规定<sup>84</sup>的基础。于 1994 年成立的联合储量国际报告准则委员会（CRIRSCO）已经制定了一套资源和储量的定义标准。

《联合国能源和矿产资源的框架分类》<sup>85</sup>已作为一个普遍适用的制度发展起来，其与上文所列的技术标准相符。它根据三个标准来划分资源：经济和商业生存能力、实地项目的现状和可行性以及地质情况。可用三个数字代码来划分储量：1.1.1 代表商业上可再生的资源，该分类已经得到可行性研究的证明，并且根据适当确定的地质情况而做出。原则上讲，《联合国框架分类》为储量的会计和预算报表提供了更统一的标准。2005 年，国际会计准则委员会将根据《联合国框架分

<sup>81</sup> 见 [http://www.spe.org/spe/jsp/basic/0.2396.1104\\_12171\\_0.00.html](http://www.spe.org/spe/jsp/basic/0.2396.1104_12171_0.00.html)。特定日期的储量指有望能从已知的积累量中商业开采的石油储量。探明储量只限于当前经济条件下的商业可采量——有望在合理时间框架内开发和确定产量。探明开发储量是指那些有望通过现有设备和经营方法可从现有油气井中获得的储量。预测储量和可能储量将会遇到技术和经济上的更多不确定性。探明储量的评估可称之为 1P、探明储量和预测储量的评估可称之为 2P，探明储量、预测储量和可能储量的评估可称之为 3P。

<sup>82</sup> 见 <http://www.fasb.org/st/summary/stsum69.shtml>。

<sup>83</sup> 然而，见证券交易委员会的指导说明，载于 <http://www.sec.gov/divisions/corpfin/guidance/cfactfaq.htm>。

<sup>84</sup> 见 <http://www.jorc.org/pdf/miskelly1.pdf>。

<sup>85</sup> 见 <http://www.unece.org/ie/se/reserves.html>。

类》来制定适用于所有上市公司的国际财务报告准则（IFRS）。

## 预算外活动的报告

2.1.3

以预算报表或其他相关文件报告与资源有关的合同所引起的政府或有债务和资源公司准财政活动费用，这些报表和文件的形式有助于协助评估财政风险和财政活动的全部范围。

95. 应在预算和会计文件中披露由资源合同引起的任何或有债务。有关这些形式及其他形式或有债务披露的恰当格式，可参见关于财政风险（见下文）的预算附件。政府担保应在政府债务报告中列出（但要单独说明为或有债务）。

96. 如上文所述，能源准财政活动的范围很大。能源准财政活动理应获得比过去更多的分析关注。如果不对这些准财政活动进行报告，就会掩盖政府活动在资源部门和整个经济体当中的真实规模。就国家资源公司或其他公司支付的社会费用来说，低收入国家政府应对向议会和公众报告开支这一做法格外感兴趣，因为这样能证明为扶贫所做的支出实际上要多于政府预算和报表中所报告的支出。全面和详细地向公众透露该费用的数据和信息，公司可以从中获益，原因在于该报告可以作为它们履行社会责任的依据。无论如何，应在政府预算（例如，作为预算的附件）和其他文件中说明和披露第 1 节所述的各种机制和准财政活动。对于那些国家资源公司及准财政活动比较活跃的国家，将政府财政报告与国家资源公司的财务报告合并，并发布涵盖公共部门的合并财政报告是有益的。（也见下文 3.2.3/3.2.4 节）。

97. 如果资源公司的报告也明确和详细地汇报了此类活动，特别是如果这些要素都经过审计，那么就能进一步保证报告质量。政府和能源公司应尽可能地分析、定量评估和定期报告该类活动的规模。首先，这些数据很可能大多数都能从国际和国内公司的报告中获得。其次，应鼓励公司通过其年度报告全面、定期地披露该信息，政府和公众应能得到制定明确的评估依据。政府预算文件应当从所有这些来源和定期、系统的报告中获取信息。这些报告应当由关于这些活动的影响和未来政策对这些活动的的影响的分析性意见来支持。

### 三、公开预算编制、执行和报告

98. 与建议其他部门政府预算采取透明度原则一样，资源收入的规划、分配、支出和报告程序也应遵循类似的透明度原则的约束。不过，资源收入的特殊性，要求在阐述政策，明确处理资源收入导致的财政状况风险，以及收支核算和控制的透明度方面，应将良好做法的指导方针制定得更加细致。

99. 政府需要向普通大众保证有效使用资源收入以符合社会和经济政策方面的目标。同时，还需要实现几项政策目标，特别是消除收入流波动的影响和长期财政可持续性方面的目标。因此，基本的良好做法要求就是政府应明确说明其关于资源开发比率和资源收入使用的政策，以使得从这些收入中所获得的资金支持支出被视为符合整个财政政策。而在某些时候被视为必要的储蓄基金或平准基金，应当是整个财政政策框架不可分割的一部分。政府持有的资产应当完全披露，资产管理政策应当公开。（基本）非资源财政差额<sup>86</sup>是财政状况的关键性指标，该指标可以帮助确保财政政策有着一致的方向。这些和其他良好做法将确保该财政政策在资源富足国家得到一致的实施，该良好做法将在下文中进行探讨。

#### 财政政策和资源收入

3.1.1

预算框架包括有关自然资源开发比率和资源收入管理的明确政策报告，它涉及到政府的总体财政和经济目标，包括长期财政可持续性。

100. 从开发自然资源中获得大量收入流的政府需要解决几个重要问题。首先，政府需要采取措施来稳定收入对预算和流动性的影响，它会受到大幅的、不可预测的价格波动或其他因素波动的影响。第二，由于资源有限，政策应考虑收入流的代际分配、费用分配和资源产业直接的社会影响。第三，需要仔细考虑资源收入的大量流入对汇率的变化和非资源贸易部门所造成的影响。“荷兰病”（以其实际汇率升值以及对经济体非资源贸易部门的相关不利影响而闻名）是资源富足国家的主要问题。确定这些问题的明确政策框架是资源富足国家规划有效、透明财政管理系统的基础。

#### 资源基金和财政规定

3.1.2

适用于与资源有关的预算外基金的规则应明确作为宏观财政政策框架的一部分。

---

<sup>86</sup> 根据 Barnett 和 Ossowski（2003 年），广义概念不包括利息支出和所有资源收入和支出，但对国内销售的炼制产品的货物税和其他税除外。该文特别关注石油部门。

101. 许多国家已经建立了资源收入的独立基金，据称是用来解决以上所有或部分问题。但是，正如 Davis 和其他人（2003 年）中所讨论的，建立资源基金对于满意解决这些问题既非必要，亦非充分条件。大体上讲，没有必要建立资源基金的原因在于所有问题都可作为政府预算和财政政策的组成部分来解决。许多国家（包括澳大利亚和英国）都已经成功证明，它们能够处理大量、不稳定的资源收入，而无需任何平准基金和储蓄基金。此外，基金本身的作用也不完善，因为实现政策目标总是要求作出另外的财政决策，尤其在控制开支和借款方面。例如，除非借款也受到控制，一项用于平滑可供预算开支的收入资源的基金不能确保稳定支出模式。

102. 但是，也有一些国家成功且透明化地运作平准基金和储蓄基金，尤其是博茨瓦纳的钻石（专栏 5）和挪威的石油（专栏 6）。<sup>87</sup>挪威石油基金的运作可视为最佳做法，因为这些运作是统一财政政策战略的一部分。挪威的财政策略有两个主要支柱：第一，财政政策旨在解决公共开支跨时平滑问题，以及使公共开支不受石油收入的多变的影响。第二，寻求以金融资产代替石油资产，金融资产实际上有望随时间增值，以应付预期增加的与老年人口有关的公共开支（Scancke 2003 年）。更重要的是，挪威的财政政策推动了石油基金的运作，而不是相反的作用方向。石油基金积累了石油收入和金融投资的所有收入和回报。由石油基金向预算的转移只限于为填补非石油赤字所必要的规模。非石油赤字的规模由年度、中期和长期财政政策目标（在下文 3.2.3 中进一步探讨）决定。挪威成熟完善的制度框架，财政政策和中央银行透明化运作的长期传统，以及广泛的收入基础（石油收入一般占总财政收入不到 15%），都是资源收入管理透明化的主要因素。资源收入管理是完整的财政管理系统的一部分。<sup>88</sup>

103. 并不是所有国家都拥有以上优势。Wakeman-Linn 和其他人（2003 年）概述了阿塞拜疆和哈萨克斯坦（以及很可能还有其他国家）设立基金的政治经济案例，这些基金或多或少地将资源收入从其余预算款项中分离出来。本质上说，其依据是明确确立政策目标的独立基金能比政府预算更为有效地保护部分资源收入免于遭受政治压力和滋生潜在的浪费和腐败。<sup>89</sup>在预算环境不透明和管理薄弱的情况下，以上依据还是有价值的。但是建立一个资源基金是否比推进全面透明化更为有效，这一点值得争论。最重要的是，如果设立了资源基金，则该基金的所有方面应当透明，并应针对资源收入的使用情况编

---

<sup>87</sup> 美国的阿拉斯加和加拿大的艾伯塔也成功地运作了石油基金。例如，有关这些基金讨论可见 Hannesson（2001 年）。

<sup>88</sup> 见 Davis 和其他人（2003 年）以及 Scancke（2003 年）。

<sup>89</sup> 需要发展可行的非石油企业部门和避免“荷兰病”，这在这些转型经济体中也是尤为重要的。



制明确的政策报告。良好做法应当是致力于尽可能地将资源基金的运作和宏观财政政策框架相结合。特别是：

- 应明确规定资源基金支出和借款的责任。<sup>90</sup>
- 基金收入、支出和资产负债表应当与年度预算一起（第见 1.2.2 节）向立法机关和公众报告，而且应报告分析表（最好以合并表格方式），注明总体差额和非资源差额（见下文 3.2.3 中讨论）。
- 应定期向议会和公众报告基金活动，并由独立审计人进行外部审计，同时公布报告和审计结果。
- 应任命一个独立监督委员会来保证良好的治理。<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> 见上文第 1.2.2 和第 1.1.3 分节有关法律框架和预算外基金的阐述。Davis 和其他人阐述了尼日利亚和委内瑞拉的预算外基金支出所引起的问题（同上，英文第 293 页，专栏 11.1）。对于一些允许油价超过一定标准时可进行额外支出的规定，也有必要阐明。即令不论此做法在经济政策方面的不合理，因为其具有顺周期性性质，它在实施时也很难做到透明。像哥伦比亚大学的地球研究所这样的其他机构也进行了值得注意的工作，争取在石油收入法律中体现健全管理原则。（见 [http://www.earthinstitute.columbia.edu/cgsd/STP/index\\_stp.htm](http://www.earthinstitute.columbia.edu/cgsd/STP/index_stp.htm)）

<sup>91</sup> Wakeman-Linn 和其他人（2003 年）（英文第 354-5 页，专栏 13.1）指出阿塞拜疆和哈萨克斯坦的基金都要由国际会计事务所独立审计，原则上，审计报告要公布出来。在阿塞拜疆，所任命的监督委员会主席六个月轮换一次；在哈萨克斯坦，由国家总统担任委员会主席。

## 专栏 5. 博茨瓦纳对矿产资源的审慎管理

博茨瓦纳的钻石采矿业兴起于 1970 年代初。自 1980 年代起该国成为世界钻石市场的主要参与者。钻石是博茨瓦纳主要的自然资源。钻石收入占该国国内生产总值的 1/3，出口额的 3/4，政府收入的一半以上。钻石开采是由私有部门进行的。不过，采矿合资企业中，政府和外国投资方分别占有大量股份。采矿协议的期限一般是 25 年，销售营销协议一般是 5 年，这样的时间安排为投资方和政府提供了一个稳定而且可靠的框架。据估算，博茨瓦纳政府通过征收税收、特许权使用费和股息，取得了钻石开采行业 75% 的利润。税收法律实现透明化，相对简单。税率较低（比如，公司税率已降至 15%）。

博茨瓦纳在相当长的时间内保持很高的国内生产总值实际增长率（自 1970 年代起，实现平均 9% 的增长率），并在 2000 年实现了人均收入 3 500 美元。在许多年中，该国的通货膨胀率很低，而且财政账户和经常账户盈余一直很高。外汇储备已经超过 50 亿美元，虽然在最近几年中略有下降，但是仍然相当于两年的进口额；而外债还不到国内生产总值的 10%。政治和经济稳定性有助于主要经济部门吸收外国直接投资（Basu 和 Srinivasan, 2002 年）。在最近几年，审慎的政策也有助于应对外部冲击，例如区域干旱、钻石需求下降以及南非兰特——博茨瓦纳最大贸易伙伴的货币——的贬值。

在稳定的政治体系之下，博茨瓦纳在很长时间中，一直坚持连贯和审慎的经济政策，有效地支配各类数额巨大的钻石收入，从而避免“资源诅咒”（Acemoglu 和其他人，2003 年）。通常适当的货币政策包括抑制通货膨胀和稳定外汇汇率，从而帮助避免升值和竞争力下降（“荷兰病”）。财政政策是进行宏观经济管理的主要工具。在许多年中，公共支出不断增长，但是增长幅度并不过度。近年来，博茨瓦纳积聚了大量的钻石收入，增加了国家的外汇储备并有效地消除了巨大外部钻石收入流的流动性影响。政府的外汇储备由中央银行审慎并透明地管理，通过投资于长期资产的普拉基金（80%）和投资于货币市场和短期债券的流动性基金（20%）投资。

中期国家发展计划（NDP）是将钻石收入转化为资本投资的一项重要财政政策工具。国家发展计划具有中期支出框架（MTEF）的一些特点。虽然该国拥有的公共和私有投资已经极大地推进了当地的基础设施建设，但是公共投资的质量并非一直很好。艾滋病毒/艾滋病传播之前，社会发展方面已经取得巨大的进步。在制订国家发展计划之时，已经考虑到要保持一个稳定的财政状况。财政稳定性由“可持续性比率”（Modise 2000 年，基金组织，2004 年）测算，被定义为非投资的经常性支出（不含被视为人力资本投资的健康和教育）对非矿产收入的比率。

明确说明有关通过资源收入储蓄积聚的资产的投资政策，包括通过年度预算文件中的报表。

104. 对于那些通过资源收入储蓄增加金融资产的资源富足国家来说，建立有效的资产管理战略是财政政策的一个关键要素。该战略应反映出基金的目标，例如储蓄和稳定性目标两者的相对重要性，以及宏观经济因素——如避免汇率升值的愿望。各项资产管理必须按清晰的公开发布的投资指导方针进行，而且资金管理人应对投资业绩负责。指导方针应对以下内容给出明确的指导：相对风险的回报、被允许投资资产的类型以及资产的地理和货币构成。资产管理模式由财政部制订，并与总体财政政策协调；应明确公布资产管理方针的变化。运营管理权应授予中央银行或由专业投资公司竞标获得。在石油基金的资产管理方面，挪威再次提供了一个最佳做法的例证（专栏 6）。

105. 如挪威例子证明的，此类最佳做法可以应用于较发达经济体。在其他一些国家，政治经济方面的论据正被用于限制公众获得有关资源的资产持有信息。<sup>92</sup>此类的禁止事项会限制透明度和管理，如果实施，应充分确保不会妨碍公众获得关于总体资产业绩的信息，例包括实际业绩与预设基准的比较。

---

<sup>92</sup> 例如，Davis 和其他人（英文第 308 页）引用了科威特的案例。科威特禁止向大众发布科威特后代储备金资产的信息，部分原因是为了防止基金承受支出压力。

## 专栏 6. 挪威的石油基金——资产管理最佳做法

挪威为其政府的石油基金建立了完备而且透明的资产管理战略。财政部全权负责石油基金的资产管理，但是它根据一项管理协定，把实际的资产管理工作委托给中央银行（挪威银行）。财政部通过确定一个基准资产组合来决定投资战略，挪威银行应根据这个基准资产组合来尽量寻求获得最高的收益率。但是，财政部还控制风险暴露，以使把实际收益率保持在一个以基准资产组合的收益率为中心的幅度内。（见 [http://www.norges-bank.no/english/petroleum\\_fund/management/strategy.html](http://www.norges-bank.no/english/petroleum_fund/management/strategy.html)）

基准资产组合由包括金融时报股票指数内 27 个国家的股票，以及 Lehman 全球总债券指数中用 21 个国家的货币发行的债券。股票占基准组合内各种资产的 40%，细分如下：50% 的股票是在欧洲各交易所挂牌交易，另外 50% 的股票是在美洲、非洲和亚洲/大洋洲的交易所挂牌交易。组合资产中的其他 60% 包括用欧洲（55%）、美洲（35%）和亚洲（10%）各种货币发行的固定收入工具。

挪威银行设立了一个独立的投资管理机构（即挪威银行投资管理公司），该机构又为这两类资产建立了相互分开的业务部门。截至 2004 年底，挪威银行投资管理公司通过 44 项不同的委托书依靠 19 家专业投资公司来管理石油基金的股票投资组合，并通过 21 项委托书依靠 16 家投资管理公司来管理石油基金的固定收入投资组合。

2004 年 11 月 19 日，挪威制定了石油基金道德守则，该守则于 2005 年生效。根据守则，应该行使所有权（即投票权）来促进良好的公司治理，并挑选出治理不善的公司，将其排除在石油基金的投资选择之外，从而加强基金的道德基础。该守则载于：<http://www.odin.dep.no/fin/engelsk/p10001617/p10002777/006051-990432/dok-bn.html>。

年度报告和季度报告都及时发布，其中包括在中央银行的网站上发布（[http://www.norges-bank.no/english/petroleum\\_fund](http://www.norges-bank.no/english/petroleum_fund)）。这些报告提供了有关石油基金管理变化、向预算收/支资金、市场走势、投资和收入回报、风险暴露走势以及管理成本的信息。另外，中央银行定期发布新闻，每季度总结基金的财务状况。石油基金由审计总署根据挪威银行审计部开展的工作进行审计。

### 财政差额

3.2.3/3.2.4

除了总体差额和其他相关财政指标外，预算文件中提出的（基本）非资源财政差额也被作为衡量宏观经济影响和财政政策可持续性的指标。

106. 资源富足国的中心问题是如何在较长时间中使用好他们的自然资源资产。Barnett 和 Ossowski (2003 年) 开发了一个框架, 用于制订年度、中期和短期的财政政策。该方法包括两个基本提议: 第一, 在标准处理方面, 资源财富被视为财富而非收入。第二, 为了与永久收入概念保持一致, 各个时期的基本目标是将消费限制在永久性收入预计值以下。在该框架内, 在制订财政政策之时, 自然资源, 例如石油, 被视为国民财富的一部分, 资源开发产生的收入被当作筹资, 而非收入。如上文第 2 节中指出的, 因为大多数采掘行业市场存在很大的不确定性, 所以在估算资源财富时会遇到很多困难。因此我们需要定期重新评估此类估算值, 以适时调整政策。尽管在技术操作上比较困难, 但是在更好地向大众和政治家发布会影响后代和代际公平的政策选择方面, 分析框架起到了很重要的作用。<sup>93</sup>

107. 在该框架之下, 需要做出单独的财政政策决定, 以确定石油财富何种程度上可以被金融财富和其他资产代替。例如, 资源富足的贫困国家的政府可能会表示, 考虑到广泛存在的贫困、较低的人力资本以及欠缺的基础设施, 需要使用石油或其他自然资源收入, 以投资建设学校、医疗诊所以及农村支线公路。这种做法实际上可以用人力资本和实物资本的增加抵消石油财富的减少。<sup>94</sup>然而, 一些国家, 特别是低收入国家, 对此类投资的吸收能力有限, 而且很难评估政府实际资产投资决定的有效性。作为资源富足国的财政政策的重要部分, 用于确保中期和长期稳定性的金融资产的积聚是个需要明确考虑的因素。

108. 虽然存在一些不确定因素, 我们由上述考虑事项可以做出推断: 基本非资源财政差额是衡量资源富足国家财政政策方向性和稳定性的重要指标。<sup>95</sup>稳定性的一个关键要素是在资源被耗尽的时候, 政府需要积聚资产以维持它的财富和非资源财政差额。非资源财政差额应保持一定的水平, 以能够在长期内维持政府的财富为准。在决定财政政策时, 需要估算并使用这个差额。不过正如 Barnett 和 Ossowski (英文第 51 页) 指出的, 产油国很少强调预算中的非石油差额——而且, 矿产富足国好像也存在同样的问题。对

---

<sup>93</sup> 这些原则甚至与那些有大量石油储备以及石油收入占总收入大约 90% 的国家也有关。然后, 对此类国家而言, 正式差额估算是比较带有理论性的。

<sup>94</sup> 更详尽的讨论内容, 见 Katz 和其他人 (2004 年)。

<sup>95</sup> 为了避免由于石油价格和汇率波动对国内生产总值的影响而造成的曲解, 我们需要在计算非石油国内生产总值时考虑非石油财政差额。这是因为由资源收入产生的利息和资本利得都不应参与非资源财政差额的计算。然而, 要计算财政政策的宏观经济影响, 很重要的一点是考虑其他的指标, 例如政府总体预算差额, 甚至在某些情况下应考虑公共部门差额。请注意可能会出现这样的具体情况, 即非资源差额并不一定充分反映财政政策行动的需求影响。例如, 虽然资源税的增长以及将其全部储蓄对于经济是紧缩性的, 但是它们对非资源差额的影响很小。同样, 资源收入的支出将有助于消除基础设施瓶颈或发现新的自然资源。但此类支出在对经济产生刺激作用的同时, 也会造成非资源差额恶化。

于产油国，基金组织在越来越多的国家文件中采纳基本非石油差额衡量指标，并建议有关国家权威部门在预算和其他财政政策文件中强调此类衡量指标。

109. 广义的财政差额概念可能也适用于国家资源公司发挥重要财政作用的国家。只要国家资源公司在财政政策中起到关键作用，并进行准财政活动，那么它就有理由纳入一项广义公共部门差额，以便于财政政策管理。应用此类差额的一般原因见《守则》第 3.2.4 节和《手册》（英文第 50 到 52 页和专栏 18）。这些需考虑的要素对许多资源富足国家的财政管理有重要意义。

## 财政风险

### 3.1.5

在年度预算文件中应充分考虑与资源收入有关的风险，特别是价格风险和或有负债，并且应解释风险应对措施，监控业绩表现。

110. 资源富足国家的产出价格往往会发生很大的、突然的和无法预期的变化，特别是在石油情形中。此类价格变化会直接或间接造成大量潜在的收入和其他变量的预测风险，并影响其他因素。例如，石油价格的巨幅变动不仅会直接影响石油收入，并且会触发其他重要变量的变化，例如汇率和利率；在中短期内，这些变化会进一步影响支出和金融预期值。年度预算文件应该透明地说明基准价格假定及其确定过程。而且，尤其应该对石油价格预期值进行敏感性分析，以应对预测风险，而且分析结果应向大众和外部专家公布，以供监督。

111. 资源富足国家的政府需要安排好明确的程序，以应付对资源产生的突然的、大型的积极或负面的冲击的事件。例如，意外石油收入的支出应该根据总体财政方针的调整而调整，并且依照补充预算或其他法律拨款；每项拨款均应接受议会监督。经立法机构批准后，公布补充预算；和依照年度预算划拨的费用一样，所有支出应遵守监控和报告要求。预算系统法律或其他相关法律应明确说明处理意外资源收入的补充预算或启动机制的程序和时限。《手册》反对在一个财政年度中使用多次补充预算做法，因为这是糟糕的预算准备的反映，如果这种做法是长期的则尤其如此（《手册》第 153 段）。不过，资源富足国家在应对连续的大型冲击之时，可以采用多次补充预算做法，但需要充分考虑这些做法产生的中期和长期影响。

112. 《手册》赞成在公布预算结果的同时，发布一份报表（例如附件），并以之为预算的一部分。该报表应系统地阐述收入、支出和赤字的预算估计方面的财政状况风险（《手册》第 110 段和专栏 16）。对于资源富足国家而言，在此类报表中阐述的风险包括贷款担保或有关环境治理工程的承诺、其他或有负债、存货持有、不可预见的成本冲

击以及产量变化（例如石油输出国组织的授权产量）、不明确的支出承诺或其他未明确界定的财政政策。可能会存在显性或隐性的或有负债。例如，参与资源开发或交易的国家资源公司或其他国有企业可能已经产生负债（包括与劳动力有关的支出和或有费用）。而这些债务很可能最终由政府偿还。不明确的支出承诺或未明确定义的财政政策的风险包括预算性或有条款内容。这些条款规定，当石油价格高于一定的启动价格，支出额可以高于预算值。<sup>96</sup>

113. 应当明确说明用于管理此类风险的措施。此类措施应包括政府预算或国家资源公司财务计划中的准备金。政府下一个预算年度中，至少应划拨出已被追讨的担保付款的预期现金成本。如果存在石油价格应急条款，应事先明确启动价格以及有关程序，从而提前设定或有支出限制并决定在授权或有支出之前须使用的预算编制和决策过程。

114. 政府可使用以市场为基础的套期保值战略，协助管理石油价格风险。<sup>97</sup>此类战略包括锁定未来生产价格或防范大幅度的价格下降，亦或两者皆有。<sup>98</sup>按照此方法，不用试图应付其他易波动和不可预见的收入流，收入流本身就会变得更加稳定并具有可预见性。然而，套期保值会受到政治问题、缺乏执行能力以及信用度等因素的制约。因为市场对此类信息很敏感，所以执行此类战略时的完全透明度也会给主要出口商带来困难。

115. 套期保值战略和单独的套期保值决定的制订以一般性保守原则、一整套规则以及机构责任为基础。例如，国家资源公司超过短期（1到2个月）商业目的的套期保值以及政府套期保值应遵循同样的责任制原则。<sup>99</sup>使用套期保值战略减少价格风险的政府应该把优点（例如价格和收入稳定性，减少意外收入不足风险）、成本（例如费用和保证金要求）以及风险（包括不采取对冲措施所引起的风险）公诸于众。显示了这些成本和利润的预算金额的明确的预算拨款，同时并不披露市场敏感信息，这是政府在预算年度中透明地预防价格风险的一种适当方法。国家资源公司的套期保值活动，如果涉及范围

---

<sup>96</sup> 伊朗在其 2000/2001 年的预算中引入了应急条款：如果平均每桶原油价格超过预期价格，则允许实际支出高于原始预算值。

<sup>97</sup> 墨西哥就属于这样一个范例：它在 1990 年和 1991 年海湾战争中成功地规避了石油价格风险，从而为其 1991 年预算减少了价格下降风险。

<sup>98</sup> 政府（或国家资源公司）可以通过业已建立的市场（例如纽约商品交易所）或与金融中介的双边特别安排——通常是场外市场工具——来进行套期保值。期货市场流动性最大的部分都是短期的（最高为 18 个月），这足以提前一个预算年度规避石油价格风险。不过，要提前更长时间，规避更大数量的风险就较为困难。欲了解详细的讨论情况，见 Daniel（2003 年）。

<sup>99</sup> 例如，在 1990 年代初委内瑞拉的石油部门就发生相反的情况：当时政府只有在得到议会批准的情况下才可以采取套期保值措施，而国家石油公司没有此类批准就可以采用套期保值措施（Claessens 和 Varangis，1994 年）。

超出短期套期保值以及目的不是政府预算价格和收入风险的套期保值，政府也应在事后定期公开报告。

116. 一般套期保值牵涉到复杂的策略和交易，而且要求有关机构具有一定的能力，以确保采用适当的管理和行政手段防止投机交易或失误。这种管理和行政手段包括记录、报告、内部控制、评估和审计机制。在这方面不具备足够能力的国家在采用套期保值战略之前，应寻求协助加强主要机构的建设。

### 资源收入的核算

3.3.1

政府会计制度和特殊基金安排明确说明了所有政府资源收入的收讫情况，并确保了公开报告及时、全面和按时向公众发布。这些报告最好是综合性预算执行报告的一部分。该类报告应以明确的会计基础（收付实现制或权责发生制）和政策陈述为基础。

117. 资源收入核算所采用的会计制度和规则应与其他收入和支出项目采用的制度和规则相同，而且其会计制度以完备的内部控制制度为基础。最佳做法由一个会计制度提供，它允许实行以收付实现制或权责发生制为基础的会计和报告活动。<sup>100</sup>这一要求执行起来并不容易，因为其中涉及各种资源收入（例如，签约定金、特许权使用费、利润分成、公司所得税支付以及间接税收入）以及接受机构（例如资源部、国家资源公司以及税务机关）。因此，有必要建立专门的验证和协调机制和机构。

118. 然而，在资源部门——例如石油部门，仅仅使用现有的会计和内部控制框架是不够的。有必要建立特殊的验证和协调机制和机构，以增进资源收入流的透明度。例如，如在第2节中讨论的，《采掘行业透明度行动计划》鼓励政府和公司使用报告模块，从而确保公司和东道国之间资源收入流的统一和透明度。

### 资源收入的内部控制和审计

3.3.3

明确说明并向公众披露通过政府账户或特殊基金安排处理资源收入的内部控制和审计程序，以及此类收入通过特别基金的支出情况。

119. 内部控制、资源收入流的审计以及此类收入资助的活动均应遵守政府采用的一系列标准规则和程序。正如这些规则和程序适用于各部门和其他政府机构一样，它们也适用于预算外平准基金和储蓄基金。

---

<sup>100</sup> 而且，账户应按照总值编制，意即分解任何净额交易。会计的详细内容，见《财政透明度手册》，第128至131段。



## 税收征管开放度

### 3.3.4

税收征管的开展应确保资源公司理解它们的责任、权利以及权力。应在有关法律和法规中明确规定税收官员的自行处置行为的范围大小，以及部门技能和标准亦或部门程序，以接受公开评议。

120. 一般透明度的考虑显示，需要建立明确而可理解的税收征管框架；该框架需要包括与纳税人权利和义务相关的程序、收入管理权力以及适当的争端解决程序。在这个一般性框架之下，资源公司的税收征管通常最好集中于大型纳税人部门；此部门中的特定部分通常按明确的功能分类进行组织，而且还设有强调现场审计的基于部门的审计计划。

121. 在此类特殊单位工作的员工应该能够解决复杂的部门问题，例如包括转移定价；而且他们应该与行业代表紧密合作，确定并解决相关税收法律应用中的不确定性，其中包括通过税务裁决或普及课程向大众解释税收征管问题。如果税收征管的自由处置空间因为资源开发的复杂环境而有必要，<sup>101</sup>这一点应该被明确地列在法律和法规之内，以避免公司的腐败行为和税收官员对资源公司的不适当的过高估税。法院和行政部门加强争端解决机制，对解决不适当评估问题很重要。最后，税收征管人员应该能够提供专业服务、建议和援助，以帮助纳税人理解他们在税收法律下的权利、义务和权益。服务和纳税人可希望达到的其他标准也应该予以公布。

122. 税收信息系统应当建设到位，而且其中心任务是允许税收官员和其他机构，例如协调机构或汇总机构（见上文），协调税收机关收集的公司资源收入和成本数据以及其他渠道产生的数据。另外，很重要的一点是确保资源收入的相关数据和信息从其他组织到税收机构的正常流动（及其反向流动），以保证所有有关政府部门都能及时全面地了解最新动态。同时，税收征管机构应按法律规定保守其持有的关于纳税人的机密信息，虽然在特定情况下，法律允许税收征管机构向其他政府部门公布纳税人的信息（例如执法或统计目的）。

123. 税收征管机构，包括处理资源收入公司事务的专门部分的工作计划以及业绩指标，应予以提前公布；而且关于业绩情况的总结性年度报告应提交给立法机构。事前报告和事后报告都应该向大众公开。

---

<sup>101</sup> 例如，许多税收法律规定临时税收支付应以前一年的评估结果为基础。然而，这对于采矿或石油项目的启动阶段并不合适。税收法律框架应包括相关规定：允许税收管理机构决定何时使用前一年的评估记录以及何时使用收入的预先估算值。



## 四、对真实性的保证

124. 《手册》中对真实性的保证的标准要求适用于与资源相关的交易：数据应当符合公认的质量标准，同时要有充分的监督机制。对国家资源公司和其他相关公司账户以及政府账户的充分监督，对于与资源相关的交易具有特殊的重要性。《采掘行业透明度行动计划》尤其强调了对这些交易的监督。

### 公司监督

1.1.4/1.1.5

国际和国家资源公司完全遵守国际公认的会计、审计以及账目公布标准。

125. 国际公司应遵守《经合组织公司治理原则》项下与审计有关的透明度和披露要求。也就是说应当由独立的、能胜任的以及有资格的审计人进行年度审计，从而从外部客观地向董事会和股东确保，财务报表在所有重要方面均公正地反映了公司的财务状况和业绩。<sup>102</sup>同时，这些公司必须遵守国际公认的会计和审计标准，如《石油工业会计委员会会计实务建议书》（2001年）中的建议。这些公司会计和审计要求已经超出了《财政透明度守则》中的规定，但是却可看作是最佳做法，因此本《指南》提到了这些要求。虽然国际资源公司通常都会遵守国际会计准则（IAS），但是中低收入国家中的国家资源公司却经常未能遵守这一标准。<sup>103</sup>因此，国家资源公司的一个首要条件就是要采用国际会计准则，对所有分公司的合并账户也要采用国际会计准则。<sup>104</sup>

126. 但是，公司在国际范围内经营时，要求协同行动以保证内部和国家监督机制的有效性。人们越来越关注国际交易中的腐败行为，因此制定了国内法和国际协议以协助监督和控制这类行为。美国国会1977年通过的《美国海外反贪污法》（US Code 15, 78 dd et seq.）是第一部这方面的重要法律。1997年经合组织《禁止在国际商业交易中贿赂外国公职人员公约》得到了各国的广泛支持（有35个签字国），该《公约》代表了人们为确立将有类似法律作为发达国家的一个标准特征所做出的努力。但是，2004年透明国际组织全球腐败报告表明，虽然所有签字国都通过法律将海外腐败作为一种犯罪，但是

<sup>102</sup> 见经合组织（2004年），英文第22页。同样，见《经合组织跨国企业指导方针》（经合组织，2000年）。

<sup>103</sup> 还要注意，国际会计准则不要求报告各国的数据。这一改进将是执行《采掘行业透明度行动计划》的重要因素。如果国家资源公司有国际业务，则相应也要考虑类似问题。

<sup>104</sup> 对于与政府部门国家会计政策有关的一般财政透明度问题，见《手册》第154段。

除了美国，几乎没有国家政府实施这种新法律。<sup>105</sup>经合组织反贿赂工作组监督《公约》的执行情况，从 2001 年起，第二阶段的监督工作集中关注各国执行的有效性。

127. 国家资源公司应当遵守标准的公司审计要求，也可以由国家审计部门进行监督（政府外部审计员），尤其是在国家审计部门拥有审计国有企业的权力和资格的情况下。也可能需要对国家资源公司进行特殊审计。但是，国家资源公司审计经常会成为一个严重的薄弱环节，它导致基金组织支持的项目在许多国家中提出此类审计要求。<sup>106</sup>在这种情况下，独立审计公司的选择应当以透明的投标和选择程序为基础。接受资源收入付款的税务行政管理部门和其他机构也需要遵守标准外部审计要求。在发展中国家，对政府机构和国有企业的外部审计经常是财政透明度特别差的领域。改进资源收入透明度的特殊努力可以与培训和技术援助有效地结合起来。

#### 对公司/政府收入流的监督

4.2.1

国家审计部门或其他独立组织定期报告国际和国家公司与政府之间的收入流，以及各组数据之间的差异。

128. 国家审计部门通常有责任提供政府收入流的真实性保证。《财政透明度守则》的一般规定也应当适用于资源收入。但是，在许多情况下，国家审计部门缺乏对这种收入进行审计的权力或专业知识，尤其是当很大一部分收入是经由国家资源公司/国家石油公司流动的时候。国家审计机构在担任审计任务时越是严格遵守本《指南》中阐述的做法，对其审计工作就越是有利。特别是应当建立报告系统，披露从税收或产品分成，一直到预算或预算外资金储蓄支出的过程中，从资源活动中获得的资金的流量。开放和有效的会计和税收征管系统，正如上文第 117-123 段所讨论到的，对于达到此目标至为重要。<sup>107</sup>

129. 《采掘行业透明度行动计划》建议，参与国应当建立一个“汇总机构”，这个机构负责汇编和协调公司与政府之间的资源收入流。《采掘行业透明度行动计划》指导方针列出了许多程序，通过这些程序可以协调各个数据组别。例如，为了这一目的，《采掘行业透明度行动计划》要求政府和公司以收付实现制为基础进行报告（因为大多数政府

<sup>105</sup> 见 <http://www.globalcorruptionreport.org/>。

<sup>106</sup> 刚果共和国（布拉柴维尔）就是一个例子。阿塞拜疆的国家资源公司 SOCAR 就被要求按照国际会计准则来编制年度合并财务报表，作为更广泛的财务重组计划的一部分。这些账目将由国际上有声望的审计公司进行审计处理。

<sup>107</sup> 同样见 Daniel（2002 年 b），他强调用现金流量分析来检查“财政系统是否发挥应有的作用”的重要性。

都使用收付实现制会计核算方法），用国家的本地语言报告所有付款和收入，而且报告中要包括实物形式的支付。对于机构能力有限，而且需要外部技术援助的国家来说，“汇总机构”措施是一个有益的选择。但是，似乎还需要做一些后续工作，以明确这种机构的作用，以及如何执行这种方法。按照主权责任制的原则，增强国家审计机构的能力似乎也是一个同样有效的措施。

130. 地方一级的民间社会团体也可以发挥重要作用，独立地保证过程和数据的健全。一般地讲，关于财政透明度的手册提倡对宏观经济预测数字进行独立的检查，在某些国家（例如在乌克兰），民间社会团体发挥了这样的作用。对民间社会团体在保证资源收入数据的健全方面能够发挥的作用，《采掘行业透明度行动计划》给予了程度高得多的重视。《行动计划》认为，民间社会团体的参与是判断其是否得到有效执行的关键标准之一。关于民间社会团体在提高透明度方面的有效参与，一个很有希望的例子是阿塞拜疆国家委员会签署的谅解备忘录（见 <http://www.eitransparency.org/azeribaijanmou.htm>），其目的是保证使本国民间社会团体在《采掘行业透明度行动计划》执行工作的规划和监测方面发挥具有根本意义的作用。

表 1. 碳氢化合物资源丰富的国家，2000-2003 年<sup>1,2</sup>

国家	年均碳氢化合物收入		年均碳氢化合物出口		能源损耗
	2000-2003 年		2000-2003 年		2002 年 <sup>4</sup>
	占总财政收入的百分比 <sup>3</sup>	占国内生产总值的百分比	占总出口的百分比	占国内生产总值的百分比	占国民总收入的百分比
阿尔及利亚*	69.9	25.8	97.1	35.5	33.4
安哥拉	80.9	33.9	90.3	67.9	36.3
阿塞拜疆*	47.0	11.9	88.3	32.0	38.7
巴林	71.2	23.5	72.1	49.3	...
文莱达鲁萨兰国	85.8	52.7	88.2	80.0	...
喀麦隆*	26.6	5.3	44.9	9.7	6.2
哥伦比亚*	9.0	2.7	27.8	44.6	6.5
刚果共和国	70.6	20.2	89.5	67.1	47.4
厄瓜多尔	26.4	6.9	43.5	10.6	13.8
赤道几内亚	84.0	21.6	93.4	89.0	...
加蓬	60.5	19.6	79.9	45.3	27.8
印度尼西亚	31.3	6.1	22.6	8.1	8.6
伊朗*	59.3	16.8	82.0	19.9	29.7
伊拉克 <sup>5</sup>	58.4	93.1	...	...	...
哈萨克斯坦*	21.0	5.1	49.7	22.3	33.4
科威特	68.4	47.6	91.9	45.9	42.2
利比亚	72.5	36.1	97.0	36.6	...
墨西哥*	32.2	7.0	14.9	2.5	4.9
尼日利亚	77.2	32.6	95.8	43.8	38.7
挪威	24.4	13.3	43.2	18.8	...
阿曼	78.3	32.4	80.1	43.9	40.3
卡塔尔	71.3	25.3	83.0	54.8	...
俄罗斯*	39.7	6.8	52.8	17.5	25.5
沙特阿拉伯	81.6	27.4	89.2	35.2	42.2
苏丹	43.0	4.6	73.3	10.6	...
叙利亚	45.7	13.4	69.5	18.9	27.5
特立尼达和多巴哥	27.4	6.6	60.6	29.3	21.9
土库曼斯坦	42.8	8.7	83.6	35.0	53.6

国家	年均碳氢化合物收入		年均碳氢化合物出口		能源损耗
	2000-2003 年		2000-2003 年		2002 年 <sup>4</sup>
	占总财政收入的百分比 <sup>3</sup>	占国内生产总值的百分比	占总出口的百分比	占国内生产总值的百分比	占国民总收入的百分比
阿拉伯联合酋长国	76.1	32.4	49.1	35.1	...
乌兹别克斯坦	...	...	...	...	51.7
委内瑞拉	52.7	14.3	79.9	21.3	27.0
越南	31.8	7.1	21.4	10.4	6.7
也门	68.6	25.0	91.5	34.0	36.0
<b>平均</b>	<b>52.7</b>	<b>20.8</b>	<b>67.2</b>	<b>33.7</b>	<b>28.4</b>
备忘项目：					
具有中长期潜在大量碳氢化合物收入的国家					
玻利维亚					5.9
乍得					...
毛里塔尼亚*					...
圣多美和普林西比					...
东帝汶					...

资料来源：执行董事会文件、世界经济展望数据库以及基金组织工作人员估计；世界银行发展指标。

<sup>1</sup> 基金组织为带星号（\*）的国家制作并公布了有关财政方面的《标准与守则遵守情况报告》（ROSC）。

<sup>2</sup> 表 1 和表 2 包括所有被认为富藏碳氢化合物和/或矿产资源的国家，其依据是以下标准：（一）2000-2003 年间碳氢化合物和/或矿产财政收入在总财政收入中的平均份额不小于 25%，或（二）2000-2003 年间碳氢化合物和/或矿产出口收入在总出口收入中的平均份额不小于 25%。

<sup>3</sup> 收入包括赠款。

<sup>4</sup> 世界银行发展指标定义。能源损耗等于单位产品资源租金和开采出的能源的物理量之乘积。它包括煤、原油以及天然气。

<sup>5</sup> 基金组织工作人员对 2004 年的预测。

表 2. 矿产资源丰富的国家，2000-2003 年<sup>1,2</sup>

国家	主要矿产资源	年均矿产收入		年均矿产出口		矿产损耗
		2000-2003 年		2000-2003 年		2002 年 <sup>4</sup>
		占总财政 收入的百 分比 <sup>3</sup>	占国内生 产总值的 百分比	占总出口 的百分比	占国内生 产总值的 百分比	占国民总 收入的百 分比
博茨瓦纳 <sup>5</sup>	钻石	56.2	24.8	75.5	38.8	0.2
智利*	铜	3.9	0.8	36.0	9.8	4.7
刚果民主共和国	钻石	...	...	50.3	10.6	...
加纳*	黄金	...	...	34.3	12.2	1.2
几内亚	矾土/铝	18.3	2.6	94.4	19.6	1.7
印度尼西亚	锡、铜、黄金、银	...	...	7.1	0.9	1.2
约旦	磷酸盐、碳酸钾	1.6	0.5	13.1	3.6	1.1
吉尔吉斯共和国*	黄金	4.1	0.9	40.5	13.2	0.0
利比里亚	钻石	...	...	...	...	0.2
毛里塔尼亚	铁矿石	10.6	1.5	55.6	18.1	20.5
蒙古*	铜、黄金	6.1	2.3	46.4	24.2	2.3
纳米比亚 <sup>6</sup>	钻石	10.0	3.2	61.9	23.2	0.4
秘鲁*	黄金、铜、银	...	...	48.6	8.4	1.4
巴布亚新几内亚 <sup>7*</sup>	黄金	16.1	5.2	79.8	52.5	4.2
塞拉利昂 <sup>8</sup>	钻石、矾土、金红石	0.5	0.1	94.2	3.2	...
南非 <sup>9*</sup>	黄金、铂、煤	...	...	23.5	7.1	1.2
乌兹别克斯坦	黄金	...	...	30.4	13.7	...
赞比亚	铜	...	...	64.3	15.8	1.1
<b>平均</b>		<b>12.7</b>	<b>4.2</b>	<b>50.4</b>	<b>16.2</b>	<b>2.7</b>

资料来源：执行董事会文件、世界经济展望数据库以及基金组织工作人员估计；世界银行发展指标。

<sup>1</sup> 国际货币基金组织为带星号（\*）的国家制作并公布了关于财政方面的《标准与守则遵守情况报告》（ROSC）。

<sup>2</sup> 表 1 和表 2 包括所有被认为富藏碳氢化合物和/或矿产资源的国家，其依据是以下标准：（一）2000-2003 年间碳氢化合物和/或矿产财政收入在总财政收入中的平均份额不小于 25%，或（二）2000-2003 年间碳氢化合物和/或矿产出口收入在总出口收入中的平均份额不小于 25%。

<sup>3</sup> 收入包括赠款。

<sup>4</sup> 世界银行发展指标定义。矿物损耗等于单位产品资源租金和开采出的矿物的物理量之乘积。它包括锡、黄金、铅、锌、铁、铜、镍、银、矾土以及磷酸盐。

<sup>5</sup> 只有 2000-2002 年的数据可用。

<sup>6</sup> 只有 2000 年和 2001 年的数据可用。

<sup>7</sup> 数据包括石油部门。

<sup>8</sup> 只有 2000-2002 年的数据可用。

<sup>9</sup> 只有 2000-2002 年的数据可用。



## 财政透明度良好行为守则<sup>108</sup>

(2001年2月28日修订)

### 一、职能和责任的澄清

- 1.1 应将政府部门与其他公共部门和经济的其他部分区分开来，应明确公共部门内部的政策和管理职能并予以公开披露。
  - 1.1.1 应明确规定政府的结构和职能。
  - 1.1.2 应明确界定各级政府以及行政、立法和司法机关的责任。
  - 1.1.3 应建立明确的关于预算和预算外活动的协调和管理机制。
  - 1.1.4 应对政府和非政府公共部门机构（即，中央银行、公共金融机构和非金融公共企业）之间的关系做出明确的安排。
  - 1.1.5 政府对私人部门的介入（例如，通过管理和股权拥有）应以公开的方式进行，并应以一视同仁的明确规定和程序为基础。
- 1.2 应具备明确的关于财政管理的法律和行政管理框架。
  - 1.2.1 对公共资金的任何承诺或支出都应受到综合的预算法律和公开的行政管理规定的约束。
  - 1.2.2 税、关税、手续费和收费应建立在明确的法律基础上。税收法律和法规应该公诸于众并通俗易懂，在运用时应建立明确的标准，指导行政处理权限。
  - 1.2.3 应明确针对公务员的行为道德标准并予以公开。

### 二、信息的公开可得性

- 2.1 应向公众提供关于过去、现在和预测的政府财政活动的充分信息。

---

<sup>108</sup> 该《守则》提供了根据国际良好做法评估和改进财政透明度，以及参加财政透明度《标准与守则遵守情况报告》的基础。本文以楷体表示了与资源收入管理具有特别相关性的守则要素，但是这些国家的《标准与守则遵守情况报告》应当适用所有《守则》要素。

- 2.1.1 预算文件、决算账目和向公众提供的其他财政报告应包含中央政府预算和预算外的全部活动，并应公布中央政府合并的财政状况。
- 2.1.2 应提供与年度预算信息可比的前两个财政年度的预算执行结果以及对后两年主要预算总量的预测。
- 2.1.3 描述中央政府或有负债、税款支出以及准财政活动的性质和财政重要性的报表应构成预算文件的一部分。
- 2.1.4 中央政府应发布关于其债务和金融资产规模和构成的全面信息。
- 2.1.5 在各级地方政府较大的情况下，应公布其汇总的财政状况和广义政府合并的财政状况。
- 2.2 **应就及时公布财政信息做出承诺。**
  - 2.2.1 公布财政信息应是政府的一项法律义务。
  - 2.2.2 应宣布财政信息预告的发布日期。

### 三、公开预算编制、执行和报告

- 3.1 **预算文件应规定财政政策的目标、宏观经济的框架、预算的政策基础和可识别的主要财政风险。**
  - 3.1.1 关于财政政策目标的声明和对财政可持续性的评估应成为年度预算的框架。
  - 3.1.2 应明确说明所采用的任何财政规定（例如，平衡预算的要求或对各级地方政府的借款限额）。
  - 3.1.3 应在全面、一致和量化的宏观经济框架内编制和表述年度预算，并应提供预算的主要假设。
  - 3.1.4 应明确描述年度预算中实行的新政策。
  - 3.1.5 应识别并在可能的情况下量化主要财政风险，包括经济假设的变化和具体支出承诺的不确定成本（例如，金融重组）。
- 3.2 **预算数据的表述应有助于政策分析并提高可追责性。**

3.2.1 应在总额基础上报告预算数据，区分收入、支出和融资，并根据经济、职能和行政类别对支出进行分类。应在同样的基础上报告预算外活动的的数据。

3.2.2 应说明主要预算项目所要达到的目标（例如，改善有关的社会指标）。

3.2.3 广义政府的总体差额应是政府财政状况的标准的总结性指标。适当时，应以广义政府的其他财政指标（例如，营运差额、结构差额或基本差额）对其加以补充。

3.2.4 在非政府公共部门机构进行重大准财政活动的情况下，应报告公共部门差额。

**3.3 应明确说明执行和监督经批准的支出以及征收收入的程序。**

3.3.1 应建立全面、统一的会计制度，为评估支付拖欠提供可靠的基础。

3.3.2 采购和就业规定应标准化，并让所有有关方了解。

3.3.3 应对预算执行情况进行内部审计，审计程序应经得起检查。

3.3.4 国家税收当局应得到法律保护免受政治指挥，并应定期向公众报告其活动。

**3.4 应向立法当局和公众定期进行财政报告。**

3.4.1 应向立法当局提供有关预算发展情况的年中报告。还应更频繁地（至少每季度）公布报告。

3.4.2 应在财政年度结束后一年内向立法当局提供决算账户。

3.4.3 应每年向立法当局提供与主要预算项目的目标相比的实际执行结果。

#### **四、对真实性的保证**

**4.1 财政数据应达到公认的数据质量标准。**

4.1.1 预算数据应反映最近收入和支出的趋势、潜在的宏观经济发展情况以及明确界定的政策承诺。

4.1.2 年度预算和决算账目应说明会计基础（例如，收付实现制或权责发生制）以及用于编制和表述预算数据的标准。

4.1.3 应就财政数据的质量提供具体的保证。特别是，应说明财政报告中的数据是否

内部一致并与来自其他来源的有关数据进行了协调。

#### 4.2 财政信息应受到独立的检查。

4.2.1 独立于行政机关的国家审计机构或类似的组织应向立法当局和公众及时提供关于政府账目财务真实性的报告。

4.2.2 应邀请独立的专家评估财政预测、财政预测所依据的宏观经济预测以及所有潜在的假设。

4.2.3 应赋予国家统计局体制上的独立性，以便核实财政数据的质量。

## 公众对 2004 年 12 月 15 日指南草案发表的评论和基金组织的答复：摘要

通过在基金组织的网站发表指南草案以供公众发表意见，征集到了各种各样的评论。这些评论主要来自民间社会团体，但一些行业代表以及制定标准的国际机构也发表了评论。收到的所有评论都对基金组织发表指南和征求公众意见的做法表示强烈支持（这些评论列于基金组织的网站）。一些评论建议在指南中列入更多的材料，或对其进行技术性修正。指南的订正案文已经采纳了这些建议。然而，大多数的评论是建议基金组织实行更为强有力的政策，以推行指南所倡导的各种做法。现把在这方面提出的主要问题和基金组织工作人员作出的答复概述如下：

### 1. 基金组织是否能够把资源收入透明度作为向资源丰富国家提供所有贷款的一项附加条件，而不是仅仅依靠对守则的自愿遵守？

答复：首先，基金组织在为提供给成员国的援助提出附加条件时，侧重于对有关规划所提倡的宏观经济政策具有关键意义的问题。这些附加条件应该可以衡量和可以监测，特别是在近年来，基金组织试图尽量精简这些附加条件。如果把参加一个像《采掘行业透明度行动计划》执行工作这样的过程，或甚至把完成财政透明度标准与守则遵守情况报告作为附加条件，将不足以确定对有关规划具有关键意义的步骤，而且这样的规定将无法强制执行。然而，基金组织工作人员确实积极鼓励各国参加《采掘行业透明度行动计划》和财政标准与守则遵守情况报告进程。我们的经验是，双方将认为，在自愿标准与守则遵守情况审查过程中商定的很多措施对于举办的规划具有关键意义，并通常成为所涉规划的各种附加条件的一部分。

其次，并非所有资源丰富国家都需要通过规划获得援助。然而，我们的常规监督工作提供了机会来倡导良好透明度做法，并在适当情况下参加《采掘行业透明度行动计划》和财政标准与守则遵守情况报告进程。

### 2. 指南是否应该更加积极地提倡使民间社会参与促进财政透明度和在各国执行《采掘行业透明度行动计划》？

答复：财政透明度守则和指南提倡对财政资料进行独立的仔细检查，以此作为保证财政数据和财政管理系统的健全方面的必需措施之一。我们认为，民间社会通过对《采掘行业透明度行动计划》模板进行仔细检查，并对更具普遍性的财政政策、财政管理和预测数字发表公开评论，对手册和指南的这些内容作出了重大贡献。基金组织的工作人

员小组确实越来越多地同民间社会团体进行接触，各财政标准与守则遵守情况报告访问团也试图与有关的民间社会团体进行联络，以此作为全面透明度评估工作的一部分。指南的定稿在这方面专门提到民间社会的作用（见第 130 段）。

**3. 指南是否应该采取更加强有力的立场，促使每个公司披露付款情况和公布产量分享合同？**

答复：最好的做法是公开披露合同和付款情况，各民间社会团体通常主张这一办法。但是，一些公司争论说，它们为了商业保密，不愿公布具体合同。在实际适用守则时，我们通常争取查明全面的政府政策，并寻求披露合同条款，同时允许为合理的商业专有信息保密。关于披露具体公司的付款问题，看来没有很强的理由来反对公司进行披露，而且，公司披露的信息将简化总数核对工作。然而，可以通过披露付款总额和指定一个有效和独立的汇总负责人来达到《采掘行业透明度行动计划》的主要目的。指南并没有规定最佳做法，而是确认，可以通过若干不同的方法来提高透明度，并允许各国自行决定，何种方针最适合本国的具体情况。

**4. 基金组织为什么不坚持要求像对中央银行进行的审计一样，把对国家石油公司的审计作为国家受托责任的一部分？**

答复：人们在过去认为，国营企业的透明度规定有些超出了财政透明度守则的范围，除非这些企业从事准财政活动，从而引起财政风险。然而，手册确实提到经合组织的公司治理原则，其中要求对国营企业进行独立的审计。人们认为，为了披露准财政活动，必须使国营企业执行有效的报告和审计措施。如果某个国营公司在政府财政中发挥主导作用，这些论点看来特别有说服力，而很多国家资源公司正是发挥着这种作用。因此，指南大力提倡对国家资源公司进行审计，以此作为一项透明度规定。基金组织越来越多地请那些还没有对国家石油公司进行有效审计的成员国进行这种审计。

**5. 指南为什么没有在更大程度上与《采掘行业透明度行动计划》以及国际会计和审计标准保持一致？**

答复：一些民间社会团体表示，指南在为收入透明度定义方面应该与《采掘行业透明度行动计划》完全保持一致。这些团体还建议说，指南应该同国际会计和审计标准保持一致，比如“要求”为采掘业制定一套国际财务报告准则。然而，财政透明度守则并不是一套标准，而是一套良好做法，其中承认，各国的能力彼此差别很大，并承认技术标准的性质在不断变化（见专栏 4）。因此，指南与手册一样，旨在说明行之有效的最佳做法，并讨论在推广良好做法或最佳做法方面的重大问题。守则及其所附文件是为了广泛提高透明度，使其足以确保财政决策过程的健全。基金组织的财政透明度文件将定期修

订，以反映技术标准的最新发展，工作人员将继续同其他有关机构进行适当协调。然而，最好是把制定详细标准的工作留给适当的专业结构，而且在必要时将这些标准适用于基金组织的主要任务。

在发表指南草案之后，人们在《采掘行业透明度行动计划》之下提出了构成“执行”的最低标准。指南现在注意到这些标准（脚注 70），但不打算效仿。《行动计划》侧重收入流动的透明度，范围较窄，也较为详细。在评估《行动计划》的执行情况时，有必要遵守这些最低标准，但这只是财政透明度守则所关注的广泛问题的一部分。

#### 6. 指南是否应该更加强调为提高透明度的干预措施排序？

答复：当然，排序是一个重要问题，但这个问题也非常复杂，而且主要是具体国家的问题。指南本身并不试图提出任何普遍性的建议。然而，为资源丰富国家进行的标准和守则遵守情况审查活动将规定提高透明度方面的总的优先工作，表明其相对重要性和大致开展时间。在最理想的情况下，在标准和守则遵守情况评估之后应该制定一项详细的实施行动计划，在发展中国家，还应该由捐助界提供协调的技术援助。

## 参考文献

Acemoglu, Daron et al., 2003, “An African Success Story: Botswana,” in: *In Search of Prosperity. Analytical Narratives on Economic Growth*, ed. By Dani Rodrik, Princeton University Press.

Ahmad, Ehtisham and Ali Mansoor, 2002, “Indonesia: Managing Decentralization,” in *Fiscal Decentralization*, ed. by Ehtisham Ahmad and Vito Tanzi (New York: Routledge) .

Ahmad, Ehtisham and Eric Mottu, 2003, “Oil Revenue Assignments: Country Experiences and Issues,” in *Fiscal Policy Formation and Implementation in Oil-Producing Countries*, ed. by J.M. Davis, R. Ossowski and A. Fedelino (Washington: International Monetary Fund) .

Auty, Richard M., 1997, “Natural Resource Endowment, The State and Development Strategy,” in *The Journal of International Development*, Vol. 9, No. 4, 651-663.

Barnett, Steven and Rolando Ossowski, “Operational Aspects of Fiscal Policy in Oil-Producing Countries,” in Davis et al. 2003.

Basu, Anupam and Krsishna Srinivasan, “Foreign Direct Investment in Africa—Some Case Studies,” IMF Working Paper 02/61, Washington, D.C.

Birdsall, Nancy and Arvind Subramaniam, “Saving Iraq From Its Oil,” in: *Foreign Affairs*, Volume 83, No. 4, July/August 2004

Brosio, Giorgio, 2003, “Oil Revenue and Fiscal Federalism,” in Davis et al. 2003.

Claessens, Stijn and Panos Varangis, 1994, “Oil Price Instability, Hedging, and an Oil Stabilization Fund. The Case of Venezuela,” World Bank Policy Research Working Paper 1290 (Washington: World Bank) .

Collier, Paul, 1999, “On the Economic Consequences of Civil War,” Oxford University Papers 51 (Oxford: Oxford University Press) .

Collier, Paul and Anke Hoeffler, 2004, “The Challenge of Reducing the Global Incidence of Civil War,” Centre for the Study of African Economies, Department of Economics, Oxford University, presented at Copenhagen Consensus 2004.

Cordes, John A., 1995, “An Introduction to the Taxation of Mineral Rents,” in *The Taxation of*



*Mineral Enterprises*, ed. by James Otto (London: Graham & Trotman/Martinus Nijhoff) , 995.

Daniel, James A., 2003, "Hedging Government Oil Price Risk," in Davis et al. 2003.

Daniel, Philip, 2002a, "Discussion Paper," presented at the Conference on Fiscal Policy and Implementation in Oil-Producing Countries at the International Monetary Fund, Washington DC, June 2002

Daniel, Philip, 2002b, "Petroleum Revenue Management. An Overview," Paper prepared for the World Bank, Washington DC, June 2002.

Daniel, Philip, 1995, "Evaluating State Participation in Mineral Projects: Equity, Infrastructure and Taxation," in Otto, 1995.

Davis, Jeffrey, Rolando Ossowski, James A. Daniel, and Steven Barnett, 2003, "Stabilization and Savings Funds for Nonrenewable Resources: Experience and Fiscal Policy Implications," in: Davis et al. 2003.

Davis, Jeffrey, Rolando Ossowski, Annalisa Fedelino (eds.) , 2003, "Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries," (Washington, D.C. IMF)

EITI, 2003, Revised Reporting Guidelines, May 2003, draft, unpublished.

Global Witness, 2004, *Time for Transparency: Coming Clean on Oil, Mining and Gas Revenues* (Washington: Global Witness Publishing Inc.) .

Gupta, Sanjeev, Ben Clements, Kevin Fletcher, and Gabriela Inchauste, 2003, "Issues in Domestic Petroleum Pricing in Oil-Producing Countries," in Davis et al. 2003.

Hannesson, Rögnvaldur, 2001, *Investing for Sustainability. The Management of Mineral Wealth* (Boston: Kluwer) .

International Monetary Fund, 2001, *Manual on Fiscal Transparency* (Washington, D.C.) .

International Monetary Fund, 2004, *Botswana. Selected Issues* , IMF Country Report 04/212, July (Washington, D.C.)

Johnston, Daniel, 2004, "Petroleum Contract Analysis and Design State-of-the-Art—State-of-the-Art Industry," in Petroleum Revenue Management Workshop, Joint

UNDP/World Bank Energy Sector Management Assistance Program (Washington: The World Bank) .

Katz, Menachem, Ulrich Bartsch, Harinder Malothra, Milan Cuc, eds., 2004, *Lifting the Oil Curse: Improving Petroleum Revenue Management in Sub-Saharan Africa* (Washington: International Monetary Fund) .

Kumar, Raj, 1995, "Mine Taxation: The Evolution of Fiscal Regimes," in Otto, 1995.

Lederman, Daniel and William F. Maloney, 2003, "Trade Structure and Growth," World Bank Policy Research Working Paper 3025, April (Washington, D.C.: World Bank)

Martinez-Vazquez, Jorge and Jameson Boex, 2000, *Russia's Transition to a New Federalism* (Washington, D.C.: World Bank) .

McLure, Charles E. Jr., 2003, "The Assignment of Oil Tax Revenue," in Davis et al. 2003.

McPherson, Charles, 2003, "National Oil Companies: Evolution, Issues, Outlook," in Davis et al. 2003.

Modise, Modise D., 2000, "Management of Mineral Revenues: The Botswana Experience," Paper presented at the Workshop on Growth and Diversification in Mineral Economies (organized by UNCTAD) , Cape Town, South Africa, November 2000.

Oil Industry Accounting Committee, 2001, "Statement of Recommended Practice. Accounting for Oil and Gas Exploration, Development, Production and Decommissioning Activities," June 2001.

Okogu, Bright, E., 2002, "Issues in Global Natural Gas: A Primer and Analysis", International Monetary Fund Working Paper (WP/02/40) , Washington DC.

OECD, 2000, *The OECD Guidelines for Multinational Enterprises* (Paris)

OECD, 2004, *OECD Principles of Corporate Governance* (Paris)

Petri, Martin, Günther Taube and Aleh Tysvinski, 2003, "Energy Sector Quasi-Fiscal Activities in the Countries of the Former Soviet Union," in: Davis et al. 2003.

Sachs, Jeffrey D. and Andrew M. Warner, 2000 "Natural Resource Abundance and Economic Growth," in *Leading Issues in Economic Development* (Seventh Edition) , ed. by Gerald M.

Meier and James E. Rauch (New York: Oxford University Press) .

Sala-i-Martin, Xavier and Arvind Subramanian, 2003, "Addressing the Natural Resource Curse: an Illustration from Nigeria," NBER Working Paper 9804, Cambridge, MA,.

Scancke, Martin, 2003, "Fiscal Policy and Petroleum Fund Management in Norway," in: Davis et al. 2003.

Sunley, Emil, Thomas Baunsgaard, and Dominique Simard, 2003, "Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience," in: Davis et al. 2003.

Tanzi, Vito, 2002, "Pitfalls on the road to fiscal decentralization," in: Managing Fiscal Decentralization, ed. by Ehtisham Ahmad and Vito Tanzi (London: Routledge) .

Taube, Günther, 2001, "Fiscal Policy and Quasi-Fiscal Activities in the Islamic Republic of Iran," Paper Presented at a Conference at the Central Bank of Iran, Tehran, May 2001

Wakemann-Linn, John, Paul Mathieu, and Bert van Selm, 2003, "Oil Funds in Transition Economies: Azerbaijan and Kazakhstan," in: Davis et al. 2003.

## 相关网址

### 澳大利亚

澳大利亚及亚洲矿藏联合委员会（JORC）：<http://www.jorc.org/main.php>

### 加纳

Ghana: Report on the Observance of Standards and Codes—Fiscal Transparency Module  
(<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04203.pdf>)

### 尼日利亚

尼日利亚政府：<http://www.nigeria.gov.ng/>

### 挪威

财政部（预算）：<http://www.statsbudsjett.no/2004/english.asp>

石油部：<http://odin.dep.no/oed/engelsk/index-b-n-a.html>

### 刚果共和国

政府：[www.congo-site.com](http://www.congo-site.com)

财政部：[www.mefb-cg.org](http://www.mefb-cg.org)

### 英国

国际开发部（DFID）：<http://www.dfid.gov.uk/>

财政部：<http://www.hm-treasury.gov.uk>

国内税收局：<http://www.inlandrevenue.gov.uk/home.htm>

### 美国

财务会计准则委员会：<http://www.fasb.org>

## 其他

采掘行业透明度行动计划: <http://www.eitransparency.org/about.htm> 和  
<http://www.DFID.gov.uk>

全球腐败报告: <http://www.globalcorruptionreport.org/>

全球目击者: <http://www.globalwitness.org/>

基金组织标准与守则, 包括财政透明度守则:  
<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm>

联合石油数据倡议 (JODI):  
<http://www.oil-data-transparency.org/FileZ/ODTmain.htm>.

开放社会学会: <http://www.soros.org/>

开放社会学会的收入观察机构: *Follow the Money. A Guide to Monitoring Budgets and Oil and Gas Revenues.*  
[www.soros.org/initiatives/cep/articles\\_publications/publications/money\\_20041117/follow\\_money.pdf](http://www.soros.org/initiatives/cep/articles_publications/publications/money_20041117/follow_money.pdf)

薪金公示组织: <http://www.publishwhatyoupay.org/>

石油工程师学会 (SPE): [http://www.spe.org/spe/jsp/basic/0,2396,1104\\_12171\\_0,00.html](http://www.spe.org/spe/jsp/basic/0,2396,1104_12171_0,00.html)

透明国际 2004 年腐败感受指数:  
<http://www.transparency.org/cpi/2004/cpi2004.en.html>

世界银行: 《采掘业回顾》: <http://www.eireview.org/>

2003 年八国集团埃维昂声明: 《反腐败与提高透明度》  
[http://www.g8.fr/evian/english/navigation/2003\\_g8\\_summit/summit\\_documents/fighting\\_corruption\\_and\\_improving\\_transparency\\_-\\_a\\_g8\\_declaration.html](http://www.g8.fr/evian/english/navigation/2003_g8_summit/summit_documents/fighting_corruption_and_improving_transparency_-_a_g8_declaration.html)