

论自然资源资产负债表的编制基础

——基于管理属性视角

汪佑德¹(博士), 张敦力²(博士生导师)

【摘要】《编制自然资源资产负债表试点方案》已获中央审议通过,并提出在内蒙古呼伦贝尔等五城市开展探索编制土地、林木与水资源实物量资产负债表试点工作。在实践探索中,对自然资源资产负债表的编制应遵循会计核算基础还是统计核算基础,目前尚无定论。本文通过梳理、辨析与比较两种不同的编制基础,从自然资源资产负债表的管理属性视角出发,提出编制自然资源资产负债表时应采取会计核算与统计核算并存、统计核算优先于会计核算的现实策略。

【关键词】自然资源资产负债表;编制基础;管理属性;现实选择

【中图分类号】 F231.1

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)16-0003-3

一、引言

2013年中共十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》与2015年中共中央、国务院印发的《生态文明体制改革总体方案》,均提出探索编制自然资源资产负债表。2015年9月,《国务院办公厅关于印发〈编制自然资源资产负债表试点方案〉的通知》(国办发[2015]82号)正式提出在内蒙古呼伦贝尔市、浙江湖州市、湖南娄底市、贵州赤水市、陕西延安市开展探索编制土地、林木与水资源实物量资产负债表试点工作。在当前试点工作中,对于自然资源资产负债表的编制应遵循会计核算基础还是统计核算基础,尚无定论。

张航燕(2014)认为,当前编制自然资源资产负债表有会计核算与统计核算两种途径,前者遵循“资产-负债=净资产(所有者权益)”的会计恒等式,后者遵循“自然资源资产=自然资源负债+自然资源净资产”的统计恒等式。杨睿宁、杨世忠(2015)指出我国学术界对于自然资源资产负债表的平衡关系有两种观点:一种观点是依据联合国环境与发展综合核算体系(SEEA 2012)的逻辑框架,认为自然资源资产负债表的基本平衡关系是“期初数+本期增加数=本期减少数+期末数”,即“四柱平衡”;另一种观点则认为自然资源资产负债表的平衡关系是企业资产负债表平衡关系的逻辑延伸,它的基本平衡关系是“自然资源资产=自然资源负债+自然资源净

资产”,即“同体二分”。

基于此,本文拟通过梳理、辨析与比较两种不同的编制基础,从自然资源资产负债表的管理属性视角出发,对其编制基础的现实选择策略进行探讨,以期为我国自然资源资产负债表的编制提供有益参考。

二、自然资源资产负债表的会计核算基础

1. 基本原理。遵循会计核算基础的自然资源资产负债表,侧重于从价值量角度核算一国(地区)在某一时点所拥有的经济资产的规模和构成情况,并对资源的时点特征进行相关反映。

2. 框架体系。遵循会计核算原理的自然资源资产负债表,其借鉴框架体系是《国民经济核算体系2008》(SNA 2008)。在SNA 2008提供的国家资产负债表的一般格式中,自然资源作为一项重要的资产单独列示于非金融性资产之下。在该表中,自然资源的核算是按照纵向“资源总和=各项资源之和”与横向“资源总和=分布总和”的双重平衡关系,构建二维表格来进行披露的。具体来说:纵向上自然资源按类别分为土地资源、矿产资源、能源储备、非培育性生物资源、水资源、其他自然资源、无线电频谱及其他七项资源;横向上自然资源按分布分为国内部门(包括非金融公司、金融公司、政府、住户、为住户服务的非营利机构五个部门)与国外两大部门。需要特别指出的是,虽然国家资产负债表中存在“资产

【基金项目】 教育部人文社会科学研究青年基金“新常态下政府在企业慈善捐赠中的作用机理、职能定位、实现路径与对策研究”(编号:15YJC840033); 中央高校基本科研业务费专项“新常态下政府在企业慈善捐赠中的功能性作用研究”(编号:2015B24414); 江苏省哲学社会科学研究一般项目“政府官员离任生态环境绩效评价指标体系的构建研究”(编号:15GLB004)

□ 学术交流

=负债+净资产”的平衡关系,但SNA 2008并不承认非金融性资产(包括自然资源)存在负债项(甘泓等,2014)。因此,基于会计核算基础的自然资源资产负债表,只能借鉴SNA 2008的框架体系,而不能完全照搬。

3. 实践探索。当前,澳大利亚、日本、英国和加拿大等,已基本实现定期编制和公布国家资产负债表。从已公布的结果来看,自然资源被确认为国家资产负债表中重要资产,并占有相当的比例。如澳大利亚提供的2009~2013年国家资产负债表中,自然资源的价值始终占据该国总资产的五分之二以上,其中2009年最高为44.69%(耿建新等,2015)。

在我国,国家统计局于1997年出版了《中国资产负债表编制方法》,并于2007年进行了修订再版,但并未提及自然资源。2003年国家统计局试编了《全国自然资源实物量表》,并在此试编报表的基础上,对我国土地、矿产、森林和水四类资源分别进行了价值量的核算(丁丁、周囡,2007)。

4. 优劣评价。基于会计核算基础编制的自然资源资产负债表,可以很好地反映一国(地区)在某一时期自然资源资产与负债的价值量,能够实现与国家资产负债表的有效衔接。鉴于SNA在我国的探索与实践基础,基于会计核算基础和SNA概念框架编制自然资源资产负债表,在操作实践与推广运用方面,可能更具有可行性。

但是,由于我国行政管理体制层级多元性和自然资源管理部门的割裂性,我国自然资源所有者权益往往难以界定,另外,现有资源计量技术的缺陷以及自然资源本身的多样性,导致自然资源价值尤其是自然资源负债项目的价值难以衡量。因此,除非环境会计理论与方法能够很好地解决自然资源负债的确认与计量问题,否则当前不具备基于会计核算基础编制自然资源资产负债表的现实条件。

三、自然资源资产负债表的统计核算基础

1. 基本原理。遵循统计核算基础的自然资源资产负债表,侧重于从实物量角度核算一国(地区)在某一时期所拥有的自然资源数量的增减变化,并对自然资源期间变化的原因进行分类反映。

2. 框架体系。遵循统计核算基础的自然资源资产负债表,其借鉴框架是《环境经济核算体系2012:中心框架》(SEEA 2012)。SEEA 2012对自然资源的分类、计量与列报进行了较为详细的规定。尤其值得一提的是,在列报的相关规定中,SEEA 2012按“资产来源(类别)=资产运用(占用)”的平衡关系,分别设置了实物量和价值量两种不同类别的列报方式。同时,为了便于操作,SEEA 2012在考虑资源与国别差异的情况下,提供了不同资源的专项核算体系,以供成员国选择。

3. 实践探索。鉴于SEEA 2012便于操作的优点,一些国家在其指导下,结合各自自然资源的特点,分别进行了具有本国特色的自然资源核算。如澳大利亚通过发布AEEA 2014(澳大利亚环境经济账户),成功地将该国丰富的水资源、土

地资源及其他环境资产纳入国家环境经济核算统计制度(甘泓等,2014)。日本也已初步建立了一个包括实物量和价值量在内的国民环境经济核算矩阵。美国的实践则走得更远,通过在SEEA框架下建立自然资源流量账户体系,开展了环境负债项目(资源耗减成本、环境保护支出、环境退化成本)的实际核算工作。

相较于SNA,我国在SEEA核算体系进行的理论和实践方面的研究与国外较同步。2004年,国家统计局以附属账户的形式将“自然资源实物量核算表”引入《中国国民经济核算体系》,并制定了相应的核算方案;试编了全国的土地资源、森林资源、矿产资源和水资源的实物量报表;在黑龙江省、重庆市和海南省分别进行了森林资源、水资源、工业污染、环境保护支出等项目的核算试点工作(李春瑜,2014)。耿建新等(2015)通过借鉴SEEA和澳大利亚水资源会计准则的成功经验,编制了反映北京市丰台区水资源利用情况的七张实物量报表。韩德军(2015)则以土地资源为例,结合土地估价方法、国民经济核算体系、环境与经济综合核算体系和生态服务价值模型等多领域的技术方法,通过核算土地资源经济价值、生态价值和社会价值,最终建立起兼顾科学性和可操作性的土地资源资产负债表编制方法体系。

4. 优劣评价。基于统计核算基础编制的自然资源资产负债表,可以很好地反映一国(地区)在某一时期自然资源的规模与结构,实现与环境经济核算体系的有效衔接。基于统计核算基础编制的自然资源资产负债表中数据来源于不同管理部门,不需要计算自然资源的价值量,不仅搜集方便、加工容易,而且来源也相对更权威、可靠。这些数据和报表,为自然资源的日常管理提供了科学的依据,具有现实意义。

以实物计量的自然资源资产负债表也存在着使用不便的缺点。由于不同种类资源的数量度量单位存在很大差异,导致实物计量的自然资源资产负债表既无法实现不同种类自然资源的加总,又无法刻画账户间的关联和平衡关系。因此使得资源管理者在进行决策时无法从宏观层面进行成本效益核算,进而限制自然资源资产负债表在管理实践中的应用。

四、自然资源资产负债表的管理属性

自然资源资产负债表的使用目的决定了报表的具体内容,而报表的编制基础又从属于报表提供的具体内容。《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出,“对领导干部实行自然资源资产离任审计”和“建立生态环境损害责任终身追究制”是编制自然资源资产负债表的目的。基于此目的,当前自然资源资产负债表的定位应该是“管理报表”(李春瑜,2014)。而从管理属性的视角来看,本文认为,当前自然资源资产负债表编制基础的现实选择取决于对实现报表目的的迫切性、可行性与经济性的综合考虑。

1. 迫切性:当前急需还是未来可待。对于编制自然资源资产负债表的目的,“实行自然资源资产的离任审计”是当前

急需,而“建立生态环境损害责任终身追究制度”则是未来可待,原因是前者是后者的前提与基础。对于“对领导干部实行自然资源资产的离任审计”来说,以实物量反映的自然资源数量与质量状况显得更为重要,这要求以统计核算为基础编制实物量自然资源资产负债表;而对于“建立生态环境损害责任终身追究制度”来说,以价值量反映的自然资源资产与负债的价值量显得更为重要,这要求以会计核算为基础编制价值量自然资源资产负债表。据此,从迫切性来说,应先采用统计核算基础编制实物量自然资源资产负债表,这也是我国当前的试点方向。

2. 可行性:理论可期还是现实可行。李清彬(2015)认为,编制自然资源资产负债表涉及的问题系统而复杂,这不仅需要超前的理论储备和实践中长期时序数据的积累,更需要自然资源价值评估方法上的突破。这也真实反映了当前编制自然资源资产负债表的方法落后于理论,且又受制于现实实践环境的双重困境。前文的分析也表明,基于会计核算基础编制的自然资源资产负债表存在资源权益难以界定、价值难以计量和负债项目难以确认等系列技术难题,导致其出现理论上论证可行,现实中难以实现的窘境。而基于统计核算基础编制的自然资源资产负债表存在编制相对容易、使用广泛的特点。

3. 经济性:复杂完备还是简洁易懂。报表的经济性体现在两个方面:一是报表的编制成本;二是报表的使用成本。数据的获取成本占自然资源资产负债表编制成本的绝大部分。复杂完备的报表对数据的数量与质量提出更高要求,这势必增加报表数据的搜集与整理成本。同时,报表编制人员的数量与素质,同样影响报表的编制成本。报表在使用过程中,同样会产生成本,简洁易懂的报表使用成本较低。从经济性的角度而言,基于统计核算基础编制自然资源资产负债表的编制成本与使用成本更低。

五、自然资源资产负债表编制基础的选择

自然资源资产负债表的编制应结合现实环境,以最小的编制成本与使用成本实现管理需要这一核心目标。据此,自然资源资产负债表编制基础的选择,应遵循以下原则:

1. 对于结果——两种基础并存,但有先后之别。自然资源资产负债表的编制,应同时遵循会计核算基础与统计核算基础,这是由以下两点决定的:一是我国自然资源资产负债表编制的目的。前文指出,“对领导干部实行自然资源资产离任审计”和“建立生态环境损害责任终身追究制”是我国编制自然资源资产负债表的的目的。前者要求以统计核算为基础编制实物量自然资源资产负债表,后者要求以会计核算为基础编制价值量自然资源资产负债表。二是国家核算体系SNA与SEEA的相互关系。就SEEA与SNA的相互关系来说,SEEA是SNA的卫星账户体系,是对SNA账户体系的补充。就自然资源而言,基于会计核算基础的SNA虽有自然资源价值量的核算,但缺少自然资源实物量和质量的相关信息;而基于统

计核算基础的SEEA虽有自然资源实物量与价值量两大类数据信息,但缺乏负债类与权益类的相关项目。因此,自然资源资产负债表应同时具备会计核算与统计核算两种基础,定位于以SEEA为基础,以SNA为补充。

虽然自然资源资产负债表要求同时具有实物量和价值量的数据,但在现阶段相关理论不够完善和技术手段不够成熟情况下,两者之间又存在轻重缓急之别。封志明、杨艳昭、李鹏(2014)认为应遵循“先实物再价值、先存量再流量、先分类再综合”的三原则。具体来说,就是先以统计核算为基础,优先编制反映不同种类自然资源存量的数量报表,再以会计核算为基础,编制反映所有自然资源流量的价值量报表。黄溶冰、赵谦(2015)认为,自然资源资产负债表编制分三个步骤。首先,采用统计核算基础,遵循“期初存量+本期增加量=本期减少量+期末存量”等式,重点反映自然资源资产的时点存量与期间变化,侧重于摸清自然资源资产的数量状况;其次,引入适当的自然资源估值技术,重点反映自然资源资产质量上的状况与变化,侧重于摸清自然资源资产的质量状况;最后,采用会计核算基础,遵循“资产=负债+所有者权益”等式,侧重反映某一时点自然资源的资产与负债状况。

2. 对于过程——既有先后之别,也有轻重之分。对应于自然资源资产负债表编制基础采用的先后之别,其也存在轻重之分。具体来说,在前期,应轻会计核算、重统计核算;而在后期,应轻统计核算、重会计核算。黄溶冰、赵谦(2015)认为,自然资源核算应分为以统计核算为基础的实物量核算和以会计核算为基础的价值量核算两个层次。对于第一层次而言,实现自然资源资产的登记是基本目标;对于第二层次而言,实现自然资源价值量的核算是基本目标。第二层次价值量的核算是建立在第一层次实物量核算的基础上,通过对自然资源资产和负债的综合核算,进而实现对自然资源存量状况和使用绩效的综合性评价。

在具体实践中,前期可以以编制实物量资产负债表为主,价值量资产负债表为辅。而在相关基础数据充分积累与价值评估手段逐步成熟之后,则可以将实物量数据作为价值量自然资源资产负债表体系的重要组成部分,以附表的形式予以反映。这样不仅可以体现实物量数据与价值量数据之间的勾稽关系,还可以为资源的管理决策提供更为全面相关的信息。

主要参考文献:

耿建新,胡天雨,刘祝君.我国国家资产负债表与自然资源资产负债表的编制与运用初探——以SNA 2008和SEEA 2012为线索的分析[J].会计研究,2015(1).

李清彬.自然资源资产负债表初探[J].中国经贸导刊,2015(6).

作者单位:1.河海大学企业管理学院,江苏常州213022;
2.中南财经政法大学会计学院,武汉430073