

自然资源会计核算主体的认定及其功能设计

——基于生态文明制度建设视角

曹玉珊^{1,2}(博士生导师), 马儒慧^{1,2}

【摘要】 认定自然资源会计核算主体是编制自然资源资产负债表及促进生态文明制度建设的重要前提。以“两权分离”下自然资源使用权主体的界定为前提,提出“三元一体”的自然资源会计主体观。在此基础上,对现有自然资源资产负债表的内容框架与报告体系进行重构,提出“装配式”的自然资源资产负债表内容观以及“两权各表、虚实结合”的报告体系观,以此推进自然资源会计体系化管理。

【关键词】 自然资源资产负债表; 会计核算主体; 生态文明制度; 功能设计

【中图分类号】 F205 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)17-0065-10

一、引言

中共中央国务院发布的《关于加快推进生态文明制度建设的意见(2015)》(以下简称“意见”)指出,推进生态文明建设的重点工作是健全生态文明制度体系。而研发自然资源资产负债表并探索其实际应用则是加快建立生态文明制度的根本需求所在^[1]。一般认为,“资产负债表”是一个会计学的概念,尤其是在微观层面。长期以来,关于自然资源信息的归集与报告基本采用统计核算的方式^[2],据此而编制的类似资产负债表的相关报表暴露出统计核算的诸多缺陷,比如错报漏报、重复计算、及时性不足以及勾稽关系缺失等^[3],难以达到会计意义上的信息质量要求。主要原因可归结为统计核算方式下各层级核算主体的虚拟性。该主体通常是为了统计方便而根据行政辖区来划分的“虚拟”主体,被赋予的权责范围与自然资源的产权安排不相匹配,因此在自然资源核算过程中普遍缺乏足够的主动性与客观性。事实上,从现代会计学的角度来看,公允地编制资产负债表的前提正是确定权责分明、独立核算

的会计主体(同后文“会计核算主体”)^[4],自然资源资产负债表也不例外。

鉴于此,有学者通过引入会计核算的概念初步探讨了自然资源核算主体的设置以及自然资源资产负债表的编制问题^[5,6]。然而,由于自然资源产权安排的复杂性与特殊性^[7],尤其是为了紧密配合当前生态文明制度建设的发展要求,相关研究仍有待完善。综上所述,本文拟基于生态文明制度建设视角,将自然资源产权理论与会计理论相结合,探讨自然资源会计核算主体的认定及其功能设计思路,旨在尝试解决“两权分离”下自然资源会计核算主体的认定以及资产负债表的编制模式问题,从而进一步丰富并完善自然资源会计理论以及政府会计理论等,为意见等政策的落地提供一定的操作性建议。

二、自然资源会计核算主体的认定:以使用权主体的界定为基础

(一)以自然资源使用权主体的界定来认定会计核算主体的必要性

1. 自然资源会计核算主体认定问题的由来。随

【基金项目】 江西省高校人文社会科学重点研究基地招标项目“基于江西省生态文明先行示范区建设的自然资源会计核算问题研究”(项目编号:JD16050)

着自然资源过度垦殖、过度消耗等生态环境问题的显现与激化,以生态文明制度建设为抓手的生态环境修复与改良的议题得到了日益广泛的关注与讨论,甚至已上升至国家战略的高度。建立健全生态文明制度的第一步便是要摸清自然资源的“家底”,即核算与报告自然资源的(实物)存量、流量、结构(分布)及其质量(价值)等。而摸清“家底”的前提条件与最终目的是确立负责管理(其中首要职能是核算)自然资源的“核算主体”。归因于自然资源的“两权分离”“(统一归属国家的)所有权至上原则”以及粗放式的管理传统,迄今为止许多国家仍然普遍采用统计方式来核算自然资源。其核算主体实质上是根据行政辖区来划分的“虚拟”主体如林业局等政府部门,通常只是代理国家来行使国家对自然资源的所有权,对以使用权为代表的实际支配权则是进一步将其分解至各个执行具体业务的“真实”主体,因此在信息采集时大多较为主观。此外,这些“虚拟”主体间的统计制度往往各自为政、互不衔接,以至于所核算的数据相互独立,缺乏必要的可比性与完整性^[8]。而较低的信息质量又反过来挫伤了这些主体准确核算自然资源的积极性,最终导致资源浪费现象进一步加剧。在此背景下,有研究另辟蹊径,试图从会计学的角度来解释自然资源核算主体的设置,进而提升所核算信息之质量^[6]。

2. 现代会计理论的解释:从产权主体到使用权主体。现代会计理论认为,会计核算主体通常是一个拥有和负责以资产(或称“资源”)为代表的核算对象(即会计要素)之全部产权的主体^[9],简称“产权主体”。但这种认定会计主体的思想主要是针对“一般资源”而言的。该资源的典型特征表现为所有权和以使用权为代表的实际支配权(包括收益权和转让权)合二为一(如融资租赁等),故其会计主体(包括营利组织与非营利组织)的认定一般不涉及脱离其资产负债表之外的资源的单独核算与披露(除企业合并和具有上下级关系的政府对资源的汇总核算)。然而,较之一般资源(包括货币资本、实物资本甚至人力资源等),自然资源的产权特征往往表现为“两权分离”,即自然资源所有权和以使用权为代表的实际支配权(包括收益权和转让权)相分离,为此产生了一个关键性问题:自然资源应以所有权主体还是以使用权主体作为会计主体的认定依据。

目前,学者们普遍认为自然资源所有权统一归国家或集体所有,按照惯例似乎应以所有权主体作

为自然资源会计主体的认定依据^[10],但问题在于此情形下的所有权没有实质管理权,酿就了自然资源使用者对资源的过度使用和浪费等后果。与此同时,现代自然资源产权理论认为,自然资源产权最重要的是“不是归谁所有,而是归谁所用”^[11]。故界定自然资源“使用权主体”应成为自然资源会计主体认定问题解决的关键。事实上,自然资源使用权是可以分辨和触摸的,其使用权主体也是更为广泛和具体的,以界定的“使用权主体”来认定“两权分离”的自然资源会计主体,反过来对于“两权未分离”的自然资源管理亦具有一定的指导作用。因此,从“产权主体”转移至“使用权主体”来认定自然资源“会计主体”更具有必要性与可行性。

(二)自然资源使用权主体的界定:基于生态文明制度三大重要组成部分的思考

1. 生态文明制度的三大重要组成部分。从自然资源物权规定的发展历程来看,自然资源使用权本质是从传统所有权权能中的“使用”分离出来,并逐渐独立于所有权而产生的^[12]。换言之,自然资源使用权是由自然资源所有权所派生出来的自然资源利用权,特别是随着对生态文明建设的逐步重视,生态效率与公平价值的日渐追求,传统的以所有权主体来核算自然资源进而引起企业等单位不重视与不主动核算自然资源等的弊端逐渐显现,由此延展出对自然资源使用权概念与相应使用权主体界定问题的研究。而该问题也成为当前生态文明制度建设背景下的重要话题。

目前,我国生态文明制度体系涵盖了生态文明源头保护等多种制度^[13]。其中,将自然资源“两权分离”得到有效践行和落实的相关制度主要有三个,分别是自然资源权利交易制度、生态补偿制度以及环境监督管理制度^[14],与之相对应的具体制度政策为排放权交易体制、生态补偿机制以及环境税征收制度。这三大制度在我国目前自然资源管理中发挥关键作用且政策先行,构成了现阶段生态文明制度中有关自然资源管理的三大重要组成部分。

2. 生态文明制度下三大自然资源使用权主体的表现形式。

(1)排放权交易体制下的“排放权拥有主体”。排放权交易是指政府出于生态与经济双方面考虑设定排放者可排放总额并分配各排放者限额,实际排放量低于排放额度的排放权拥有主体,可以将其部分排放额度拍卖给实际排放量高于排放额度的排放权

拥有主体,以获取收益,并且排放权拥有主体将定期接受政府的排放情况调查监督^[15]。可见,政府是排放权所有权的代表,通过分配一定的排放限额,将排放使用权下放给排放权拥有主体,而由于排放资源包含了自然资源中的生态资源(包括土地、淡水、生物和海洋资源等)和非生态资源(包括矿产、大气资源等),排放权交易制度有效实现了自然资源的产权分离。其中,排放权拥有主体对排放资源额度的交易行使,实质上是对自然资源的消耗和使用。以碳排放权为例,碳排放权拥有主体在碳排放额范围内对大气的排放,反映了碳排放拥有主体对自然资源非生态资源中大气资源的使用。

(2)生态补偿机制下的“生态环境受益主体”。生态补偿机制包括森林生态补偿、区域生态补偿、生态功能补偿以及流域生态补偿等。在该体制中,政府享有对生态环境管理的义务,并拥有其代理所有权,而生态环境的保护者和受益者均为政府管理体制下的生态环境使用主体。其中,生态环境的保护者为良好生态环境的间接使用主体,而生态环境的受益者为良好生态环境的直接使用主体。以流域生态补偿为例,上游地区对水流的保护促进下游地区的良好经济发展,但上游地区因保护水流而招致的经济约束增长,由下游地区进行经济补偿,从而真正的生态环境使用主体为下游生态环境受益者。究其本质,生态补偿机制在一定程度上承认生态环境受益主体通过支付足够的费用、成本,即可享有污染、破坏环境的权利^[16]。因此,在生态补偿机制下本文主要将“生态环境受益主体”界定为“自然资源的使用主体”。

(3)环境税征收条例下的“环境税征收来源主体”。环境税于2007年在我国首次提出,并于2018年正式实施,是保护生态环境的重要手段之一^[17]。环境税可分成两个角度去理解:一是生产角度,环境税来源于生产者,由污染、破坏环境的企业缴纳;二是消费角度,可理解为企业通过购买环保设备减免的环保税,以及未购买环保设备缴纳的全部环保税,均间接由消费者承担^[18]。因此,从自然资源管理角度思考,环境税的本质可看作是生产者和消费者通过付出一定的成本换取使用自然资源的权利。

可见,三大生态文明制度均是基于自然资源“两权分离”的前提而提出的。自然资源使用权的创造使得使用权主体的责任清晰化,通过将责任上升为制度,推动了以使用权来管理自然资源政策目标的实现,并使得“以界定的自然资源使用权主体来认定会

计核算主体”更具现实可行性。

(三)自然资源会计核算主体的认定:三种形式使用权主体的标准化

1. 三种形式自然资源使用权主体标准化的必要性。以上三种制度分别从不同方面制定自然资源使用权制度的相关规定,但相对于自然资源特有的使用权制度而言,这三种制度均是模糊和粗糙的,即不同类型自然资源使用权主体责任差异较大,信息披露缺乏可比性,自然资源管理涣散。因此,有必要对当前的自然资源使用权制度和使用权主体进行标准化处理。自然资源使用权制度的标准化有利于新制度的形成,而使用权主体的标准化有利于规定具体的责任群体,促进自然资源的管理与核算。根据意见中编制自然资源资产负债表的目的,本文结合会计属性,将“自然资源使用权制度”标准化为贯穿全文的“自然资源会计核算制度”,而将“自然资源使用权主体”标准化为“自然资源会计核算主体”。

2. 三种形式自然资源使用权主体标准化的可能性。

(1)基于排放权拥有主体的标准化。作为自然资源使用权主体的排放权拥有主体是指享受排放权权利并承担相应义务的组织与个人^[19],具体包括政府、企业和个人。其中,根据现代会计理论对会计主体的认定要求,政府和企业由于可独立核算与记录本身发生的各项经营活动,故一般被认为是资源的会计核算主体,这种认定是建立在资源所有权基础之上。然而依据自然资源产权中以使用权为核心的资源产权属性,政府和企业可被进一步认定为排放权交易体制下自然资源的会计核算主体。

另外,将排放权拥有主体之一的个人标准化为自然资源会计核算主体,可以借鉴财政部等发布的《污水处理费征收使用管理办法》(2014)中的相关实施办法。该办法指出,城镇排水主管部门委托公共供水企业在收取水费时,一并代征使用公共供水企业和个人的污水处理费。依据此逻辑,政府可通过委托中介公司代征排放权费用,签订代征合同,明确双方权利义务,并给予中介公司一定的代征手续费,使得中介公司在其本为自然资源会计核算主体的基础上,增加代征个人排放权费用业务,完成对个人排放费用的核算。即将个人自然资源使用情况并入企业业务中进行会计核算,从而将排放权交易体制下的个人自然资源使用权主体进一步标准化为自然资源会计核算主体,并认定为企业。

(2)基于生态环境受益主体的标准化。生态补偿机制下,政府、企业和个人均能受益于良好的生态环境而实现自身的不断发展,成为受益主体和自然资源的使用权主体。借鉴排放权交易体制下自然资源会计核算主体的认定原理,此时,政府和企业作为自然资源会计核算主体的命题仍将成立。只是该使用权主体下的政府主要是指环境保护相关部门,以核算生态补偿资金(政府投入、民间投入、生态环境补偿税以及罚没生态环境保证金)等^[20]。同时,该使用权主体下的企业核算的是因履行生态补偿政策而产生的相应成本和收益。另外,个人生态补偿相关费用的核算亦可借助企业会计核算主体得以实现,其原因在于个人生态补偿费用的缴纳是通过污水收费、垃圾收费、消费税、节能补助、绿色交通补助、农副产品绿色补助等手段来完成^[21]。比如,个体在消费某瓶矿泉水时,一瓶水的价格可能就包含了几分钱的生态补偿费,而这些费用都是通过企业代收代缴实现。因此,基于生态环境受益主体标准化的自然资源会计核算主体仍可认定为政府和企业。

(3)基于环境税征收来源主体的标准化。从生产者和消费者角度理解环境税征收制度,有助于探索环境税的征收来源进而认定相应的会计核算主体。对于消费者为个人的,自然资源会计核算主体为企业,在核算自身环境税缴纳的同时,还要核算个体环境税的缴纳;对于消费者为政府的,自然资源的会计核算主体除了企业还有政府,此时无须企业的代理核算。因此,政府和企业依然是环境税征收来源主体下标准化的自然资源会计核算主体。

3. 标准化的总体结果:“三元一体”的会计主体观。在自然资源两权分离条件下,自然资源的“使用权主体”可进一步标准化为“会计核算主体”,并认定为政府和企业。其中由政府核算政府本身的自然资源状况,企业核算企业本身和个人的自然资源使用状况。从而在自然资源使用权主体标准化为会计主体后,自然资源的责任群体可明确为政府和企业,由二者核算并披露自然资源信息。同时,对于有关自然资源管理部门而言,监督与核查自然资源信息的对象更为集中,进而简化了自然资源的管理程序,针对相同自然资源使用权主体对不同类型自然资源利用情况、不同自然资源使用权主体对相同类型自然资源利用情况以及不同自然资源使用权主体对不同类型自然资源利用情况等的信息披露,增加了可比性与关联性,并进一步促进新制度的制定与落实。

此外,对于“两权未分离”的自然资源,其会计核算主体仍需通过所有权来予以认定。根据中共中央《深化党和国家机构改革方案》(2018),可在地方设立自然资源管理部门(享有代理所有权)。由该部门汇总地方政府和企业会计主体核算的自然资源信息,并单独核算“两权未分离”的自然资源,作为该部分自然资源的“虚拟”会计主体。在此基础上,形成了一种由政府、企业以及自然资源管理部门(代理核算部门)构成的“三元一体”的会计主体模式,以核算所有自然资源会计信息。

三、自然资源会计核算主体的功能设计:内容框架与报告体系的重构

(一)生态文明制度建设视角下自然资源资产负债表内容框架的重构

1. 生态文明制度建设视角下我国自然资源资产负债表内容框架的现状与不足。一般认为,会计主体需对自身发生的各项交易和事项进行确认、计量和报告,因此,认定的自然资源会计核算主体亦需作为自然资源资产负债表的编制主体并披露相关自然资源信息,以推动自然资源的会计信息化管理。然而,由于我国当前正处于自然资源资产负债表编制的探讨阶段,尚未形成成熟的理论和实践体系。对于已出台的自然资源相关政策要求,政府和企业由于自身责任的模糊性,目前仍以政府作为自然资源资产负债表编制的单一主体,编制方式仍以统计汇总为主。据此编制出来的自然资源相关报表不仅缺乏有效的数据勾稽关系和可比性,而且对于提高自然资源管理效率而言效果甚微。虽然部分学者^[22, 23]开始采用会计核算复式记账的方式试编国家自然资源资产负债表,但均未明确自然资源的会计核算主体及其责任划分。由此,现存自然资源资产负债表编制中的数据无勾稽及其管理效率低下等关键性问题从根本上得不到解决。主要表现在以下两个方面:

(1)政府方面:尚未纳入自然资源会计核算。近年来,中共中央《关于全面深化改革若干重大问题的决定》(2013)等相关政策陆续要求地方政府探索编制自然资源资产负债表,但由于自身责任不够明确,地方政府在政策的落实方面更多的是将自然资源的核算独立于其经济核算,并依附于国家政策的要求而统计核算自然资源,未实现自然资源的“上账”。同时,在财政部最新颁布的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(2018)中可以看到,新修订

的政府资产负债表尚未将自然资源的核算纳入其中。部分试点地区政府虽然已经开始落实自然资源资产负债表的编制工作,但大多数主要采用统计核算方式,在未确定自然资源资产负债表的编制主体前提下,依据某种计算方法以及统计数据相乘而得,尚未真正实现自然资源的会计核算。

(2)企业方面:自然资源核算过于简单。一般认为,政府管辖区域内的自然资源由政府管理,企业通过向政府支付一定的费用进而享有自然资源使用权^[24]。由于这部分资源仍归国家所有,故企业不能确认自然资源资产,而是通过“无形资产”等账户来反映,并于后期通过“管理费用”等账户进行摊销。可见,该种租赁式核算自然资源的方法过于依附于政府的管理。虽然从企业的角度来看,可以较为简单方便地汇总自然资源信息并节约成本,但从国家角度来说,这种简便的核算方法容易造成企业缺乏对自然资源有效保护和使用的主观意识,使得国家自然资源管理效率低下,不利于健全有效的自然资源管理体系。

综上可知,编制自然资源资产负债表的本质是为了实现自然资源的“会计化”管理。但由于自然资源的会计核算主体不明确,致使自然资源责任划分不清,自然资源资产负债表的编制工作缺乏主动性

和有效的可操作性。基于此,本文在认定自然资源会计核算主体的基础上,针对现存的突出问题,对自然资源资产负债表进行重构。

2. 会计核算主体认定后自然资源资产负债表内容框架的重构。

(1)重构的基本思路与目标:“装配式”的资产负债表内容观。政府和企业作为自然资源的会计核算主体,未将自然资源的核算计入资产负债表是其缺乏主动编制自然资源资产负债表问题的关键所在。因此,本文对资产负债表内容重构的基本思路为:将自然资源的核算纳入政府和企业资产负债表中,实现自然资源的“上账”,并作为地方政府或企业经济绩效考核的重要指标。通过以独立于或嵌入现有资产负债表的方式实施编制,构成一种具有“装配式”内容框架特征的资产负债表(具体指根据需要,可以将已核算的自然资源信息自如地“放入”或“取出”于资产负债表)。

(2)重构的主要内容。

a. 政府自然资源资产负债表内容框架的重构——纳入自然资源的核算。将政府认定为自然资源会计核算主体后,政府资产负债表中需纳入自然资源相关项目的核算,实现自然资源的“上账”和“会计化”管理。以嵌入式报表为例,通过在政府资产负债

表 1 政府资产负债表

编制单位: _____ 年 月 日 单位: 元

项 目	期末余额	期初余额	项 目	期末余额	期初余额
现有政府资产负债表内容					
项 目	期末余额		项 目	期末余额	
	实物量	价值量		实物量	价值量
一、土地资源资产			应付污染治理成本		
耕地			水资源		
……			……		
土地资源资产合计			应付生态维护成本		
二、森林资源资产			水资源		
林木资源			……		
……			应付生态补偿支出		
林木资源合计			水资源		
三、水资源资产			超载补偿成本		
生活用水			……		
……			其他自然资源负债		
其中:排污权			……		
水资源资产合计			自然资源负债合计		
……			自然资源净资产合计		
自然资源资产总计			自然资源负债及净资产总计		

表中纳入自然资源的核算,构成本文所重构的政府自然资源资产负债表(如表1):一方面通过嵌入于政府资产负债表的方式,实现自然资源的“上账”;另一方面又与现有的政府资产负债表内容分开,二者保持独立平衡,即上半部分为现有政府资产负债表内容,下半部分为政府管辖范围内的自然资源会计核算内容。同时,自然资源资产负债表左侧为各种自然资源资产的实物量和价值量核算信息,右侧为生态文明制度建设视角下因使用自然资源而产生的生态补偿支出成本、污染治理成本等自然资源负债以及自然资源净资产,并满足恒等式“自然资源资产-自然资源负债=自然资源净资产”。

b.企业自然资源资产负债表内容框架的重构——自然资源的“会计主体化”管理。针对国家所提出的实现自然资源权责明确的管理要求,企业作为自然资源会计核算主体,按照传统的依附于政府管理的方式已不再适宜。为改善这一状况,本文将企业作为独立的自然资源会计核算主体,根据企业所享有的自然资源使用权确认自然资源资产,并核算相应的资产消耗等负债。表2为本文重构后的企业自然资源资产负债表。当企业获得了一项自然资源的使用权时,借记“××自然资源资产”科目,贷记“应付自然资源使用权支出——××自然资源”“应付生态

补偿支出——××自然资源”等科目。后续对自然资源进行管理时,借记“××自然资源资产”科目,贷记“应付生态维护成本支出——××自然资源”等科目,从而实现企业以自然资源会计核算主体的身份确认自然资源资产和自然资源负债。同时,由于企业不享有自然资源所有权,故不能在自然资源资产负债表中列示“自然资源净资产”项目,而满足恒等式“自然资源资产=自然资源负债”,对于不能平衡的部分可转入“递延负债——××自然资源”科目,以实现报表中资产与负债的平衡。重构后的企业资源资产负债表不仅加强了企业自然资源资产的信息披露,还可以从宏观层面具体了解企业对我国自然资源的占有和使用状况,有利于制定更有效的自然资源管理政策。此种情况下,不可避免地会产生企业之间对自然资源资产的相互交易或买卖,此时需要通过政府干预来要求管辖范围内的每个企业上报自然资源资产负债信息,并规定资产转让的对象需为已注册公司,以避免资源的流失。

c.各层级政府自然资源资产负债表内容框架的重构——自然资源信息的“综合披露”。一般认为,国务院代表全民享有自然资源所有权,并逐级下放到地方政府实施自然资源管理,从而构成自然资源的分层级管理模式。基于此,在对政府和企业资产负债

表2 企业资产负债表

编制单位: 年 月 日 单位:元

项 目	期末余额		期初余额		项 目	期末余额		期初余额	
现有企业资产负债表内容									
项 目	期末余额		期初余额		项 目	期末余额		期初余额	
	实物量	价值量	实物量	价值量		实物量	价值量	实物量	价值量
一、土地资源资产					应付生态维护成本支出				
耕地					水资源				
.....								
土地资源资产合计					应付生态补偿支出				
二、森林资源资产					水资源				
林木资源								
.....					应付自然资源使用权支出				
林木资源合计					水资源				
三、水资源资产								
生活用水					递延负债				
.....					水资源				
其中:排污权								
水资源资产合计					其他自然资源负债				
.....								
自然资源资产总计					自然资源负债总计				

表重构的前提下,本文有必要进一步对各层级自然资源资产负债表进行重构,以综合披露自然资源会计核算主体的自然资源信息,并上报至上级政府。

重构的各层级自然资源资产负债表如表3所示,并以乡级自然资源资产负债表为例。在该表中,每个项目名称下均分别披露政府和企业对应的自然资源信息,有利于明确界定各主体责任。同时,报表中的数据均来源于政府和企业自然资源资产负债表中的会计核算数据,有利于建立有效的数据勾稽关系,避免了传统的以统计汇总为主时数据相对孤立的缺陷。另外,各层级政府自然资源资产负债表中的项目,是对政府和企业自然资源资产负债表中项目的综合,有利于国家宏观主体与地方政府以及微观主体建立有效联系,促进国家自然资源宏观信息与微观信息变化的一致性。而该项工作由“虚拟”的自然资源会计主体即地方自然资源管理部门完成,不仅要汇总政府和企业自然资源信息,还需核算“两权未分离”的自然资源信息。

由于国家自然资源资产负债表是根据各级政府报表数据层层汇总而得,故其内容框架与各层级政府自然资源资产负债表基本一致。不同点在于国家自然资源资产负债表附注中还需披露国家自然保护区等自然资源统计汇总信息,由于篇幅限制,本文在此不再单独列示。

(二)生态文明制度建设视角下自然资源报告体系的重构

随着“真实”自然资源会计核算主体(政府和企业)以及虚拟自然资源会计核算主体(自然资源管理部门)的认定,本文在对自然资源会计核算主体自然资源资产负债表重构的同时,进一步对其自然资源报告体系作出相应调整或重构。从现有的研究和实践中发现,目前的自然资源报告体系仅涉及政府主体,并由该主体将独立于政府经济发展报告之外的自然资源统计报告递交至上级政府。然而,自然资源会计主体的认定不仅会使得现有自然资源资产负债表报告体系的组成要素发生变化,另外,为加强国家自然资源系统的有效管理,其报告层级也会发生一定变动,下文将展开具体论述。

1. 我国自然资源报告体系的现状与不足。目前国内对建立自然资源资产负债表的报告体系主要有两种观点:一种是按照国家自然资源资产负债表编制的程序,将自然资源资产负债表划分为中央、省、市和县四个编制层级^[25,26],以此建立报告体系;另一种是由财政部和统计局统筹、环保部等相关部门协同配合,构建成相对集中化的自然资源资产负债表报告体系^[5]。这两种观点虽对我国自然资源管理体系的形成起到了关键作用,但它们均站在政府角度,集中于国家所有权来设置自然资源资产负债表的报告体

表3 自然资源资产负债表(乡)

项 目	期末余额		期初余额		项 目	期末余额		期初余额	
	实物量	价值量	实物量	价值量		实物量	价值量	实物量	价值量
一、土地资源资产					应付污染治理成本				
耕地					水资源				
其中:政府					其中:政府				
企业					企业				
.....								
土地资源资产合计					应付生态维护成本				
二、森林资源资产					水资源				
林木资源					其中:政府				
其中:政府					企业				
企业								
.....					政府负债合计				
林木资源合计					企业负债合计				
.....					自然资源负债合计				
					政府自然资源净资产合计				
自然资源资产总计					自然资源负债及净资产总计				

注:附注中披露以所有权主体核算的集体与个人所有及两权未分离部分的自然资源。

系,并认为使用权主体核算的自然资源信息由代理所有权主体进行报告。然而这样的报告体系是不完善的,由于先前的研究没有明确自然资源会计主体的概念,使得自然资源使用权主体的作用被忽略。事实上,向上级报告自然资源信息的主体实质上是虚拟的自然资源会计主体,该项工作应由后期设置的专业自然资源管理部门完成,而其报告的信息来源于使用权主体与代理所有权主体共同对自然资源的核算。因此,这两部分即政府和企业会计主体核算的自然资源信息应作为报告体系的起始点,并通过“虚拟”会计主体(自然资源管理部门)将自然资源资产负债表逐层向上级汇报。

2. 会计核算主体认定后自然资源报告体系的重构。

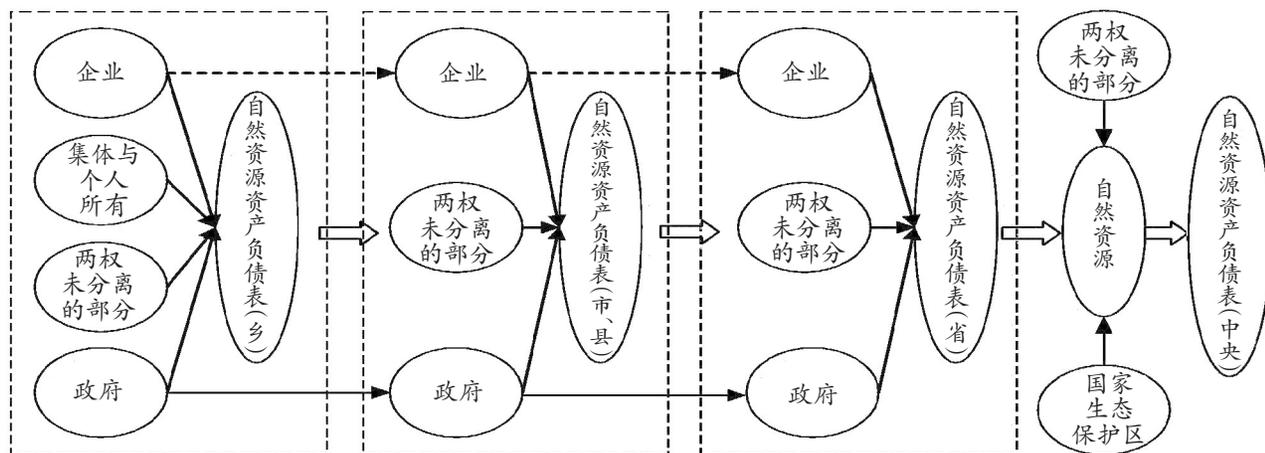
(1)重构的基本思路与目标:“两权各表、虚实结合”。针对我国自然资源资产负债表报告体系的现状与不足,本文设计出由微观主体到地方政府再到中央政府的自然资源报告体系(如图)。在该体系中,由自然资源部作为自然资源管理的领头者,委托统计局与各自然资源专业部门协调合作,而具体操作主要由地方政府和企业展开落实。目的是告别传统的以统计局统计普查为主的管理模式,通过认定会计核算主体,试图以“会计核算为主,统计汇总为辅”的基本思路,实现政府(自然资源代理所有权主体和使用权主体)和企业(自然资源使用权主体)以及“虚拟”会计主体对自然资源的会计核算,进而构建出一种“两权各表、虚实结合”的报告体系模式。

(2)重构的主要内容。

a.重建以“乡”为编制起点的报告组织体系——不同所有权自然资源统一管理的制度改善。本文之

所以重建以“乡”为编制起点的自然资源报告组织体系,并将报表的编制等级分为中央、省、市、县、乡五级,主要是考虑到集体与个人所有的自然资源。由于该部分资源大多位于乡村地区,随着城镇化的不断发展、农村外流人口的增加,集体所有自然资源缺乏有效的管理^[27],在这种情况下以“县”为编制起点的自然资源报告组织体系,增加了管理难度也降低了管理效率。而根据物权法的规定,集体所有权人多以乡镇政府或村委会为代表^[28],故以“乡”为编制起点的报告组织体系,加强了对集体或个人所有自然资源的管理,使自然资源的管理脉络更为清晰与明确,有利于进一步准确地摸清我国自然资源“家底”。其本质是为了促进国家自然资源统一管理(无论是国家所有还是集体或个人所有的自然资源)的一种制度改善。同时,由于集体或个人所有自然资源暂不属于国家所有,该部分自然资源应采用统计汇总的方法,以附注的形式进行披露,进而实现集体或个人所有自然资源管理向国家统一管理形式的过渡,完善自然资源管理体系。

b.组建地方自然资源管理部——宏观会计核算主体信息的转换“桥梁”。在重构的自然资源报告组织体系中,乡级别的自然资源资产负债表核算汇总内容,主要包含企业根据《企业会计准则》编制的自然资源资产负债表、政府根据改革后的政府会计准则编制的政府自然资源资产负债表,以及由“虚拟”主体核算的集体与个人所有以及两权未分离部分的自然资源统计汇总表,而该项汇总工作和部分核算工作应由专业的自然资源管理部门完成。因此,有必要在地方设立自然资源管理部,构成本文所重构报告体系的重要组成要素。除此之外,设置该“虚



“两权各表、虚实结合”的自然资源报告体系模式构建

拟”主体的另一重要作用体现为：它是将微观主体自然资源会计信息转化为宏观主体自然资源会计信息的桥梁，以确保跨层级自然资源资产负债表报告工作的衔接。如此，国家层面的信息将更为客观地反映地方政府和企业的自然资源利用情况，确保数据的有理可依、有据可循，甚至有利于落实地方政府自然资源审计和相关责任追踪，在进一步摸清我国自然资源“家底”的同时，促进新政策的制定。

c. 设定“两权各表、虚实结合”的报告体系——不同性质会计核算主体的融合方式。“两权各表、虚实结合”的自然资源报告体系，是不同性质会计核算主体的一种融合方式。其中的“两权各表”是指自然资源所有权主体和使用权主体均编制各自的自然资源资产负债表；“虚实结合”是针对会计主体而言，作为“真实”自然资源会计主体的政府和企业，以及“虚拟”自然资源会计主体的自然资源管理部均构成自然资源资产负债表报告体系的一部分。

以“乡”至“市、县”的跨层级报告为例，乡级别企业核算的自然资源信息除了直接构成“自然资源资产负债表(乡)”的一部分，部分企业因隶属于市、县级企业，还需将本企业的自然资源核算数据合并至市、县级企业自然资源相关报表中，本文在图中用虚线表示。而乡政府则需将核算的自然资源资产负债表直接递交至市、县政府，由市、县政府核算汇总各乡镇政府及市、县区的自然资源资产与负债，在图中用实线表示。同时，由乡级自然资源管理部门汇总该层级政府自然资源信息，包括企业和政府编制的自然资源资产负债表、集体与个人所有以及“两权未分离”部分的自然资源统计核算信息，根据自然资源管理部门为“虚拟”会计主体的设定，从而构建出一种“虚实结合”的自然资源报告体系模式，以实现不同性质会计核算主体(政府、企业以及自然资源管理部门)在自然资源报告体系中的有机融合。同理，省属企业、省政府以及省属两权未分离部分的自然资源信息，由省属自然资源管理部门将其核算和汇总的自然资源资产负债表递交至自然资源部，以进一步形成国家自然资源资产负债表。

四、主要研究结论与小结

(一) 主要研究结论

生态文明制度建设凸显了会计在自然资源管理中的重要作用。本文通过将会计理论与自然资源产权理论相结合，基于生态文明制度建设背景，提出了

自然资源会计核算主体的概念并对其认定过程展开详细论述。在此基础上，对自然资源会计核算主体的功能设计进行研究，即对现有自然资源资产负债表的内容框架及报告体系实施重构，得到以下结论：

1. “三元一体”的会计主体观。所谓“三元一体”的会计主体观，就是在生态文明制度建设背景下，基于自然资源“两权分离(所有权和以使用权为代表的实际支配权相分离)”的典型产权特征，将自然资源会计核算主体认定为政府、企业以及自然资源管理部门，并由这三个会计主体进行自然资源的会计核算与报表编制。该种观点下的政府会计主体核算自身的自然资源利用情况，企业核算企业及个人使用权主体的自然资源情况，自然资源管理部核算集体与个人所有自然资源以及“两权未分离”部分自然资源信息，并汇总由政府和企业核算的自然资源会计信息，以上报至上级政府。

2. “装配式”的自然资源资产负债表内容观。主要是针对自然资源会计核算主体所披露的自然资源资产负债表的内容框架而言，其核心思想为：自然资源会计核算主体在编制资产负债表时，应纳入对自然资源的核算，将自然资源资产负债表以独立于或嵌入于资产负债表的形式披露自然资源信息，作为其经济或经营绩效考核的重要组成部分，从而促进自然资源的“会计化”与“体系化”管理。

3. “两权各表、虚实结合”的报告体系观。“两权各表、虚实结合”是针对自然资源资产负债表的报告体系而提出。“两权”分别代表自然资源所有权和以使用权为代表的实际支配权，“各表”是指以政府为代表的自然资源所有权会计主体，与以企业为代表的自然资源使用权主体，分别按照会计核算复式记账的方式编制各自自然资源资产负债表。其中，自然资源使用权主体应以“会计主体化”方式而不再以依附于政府管理的“租赁”方式核算自然资源信息。“虚实结合”是指自然资源的会计核算主体分为“真实”的自然资源会计核算主体以及“虚拟”的自然资源会计核算主体，前者包括政府和企业，后者指自然资源管理部(地方和中央)。通过将这两类自然资源会计主体有机结合，完成自然资源报告工作的有效衔接，并构成新形式的自然资源资产负债表报告体系。

(二) 小结

认定自然资源会计核算主体及实现其功能设计对提高自然资源管理效率与促进自然资源管理体制稳定发展方面具有举足轻重的作用，是实现我国生

态文明制度建设的重要环节,需引起社会各界的重视。本文的研究主要是出于对有关自然资源会计核算基本概念的设想,对于自然资源价值的货币计量方法以及相应的信息披露方式等,还需结合国内外相关理论和实践经验进行下一步的探讨与研究。

主要参考文献:

- [1] 封志明,杨艳昭,李鹏.从自然资源核算到自然资源资产负债表编制[J].中国科学院院刊,2014(4):449~456.
- [2] 耿建新,安琪,尚会君.我国森林资源资产平衡表的编制工作研究——以国际规范与实践为视角[J].审计与经济研究,2017(4):51~62.
- [3] 石庆焱,周晶.我国生态文明统计核算方法研究[J].中国工程科学,2017(4):67~73.
- [4] 曹伟.论会计学科的理论整合及会计学的边界[J].当代财经,2015(1):109~121.
- [5] 陈艳利,弓锐,赵红云.自然资源资产负债表编制:理论基础、关键概念、框架设计[J].会计研究,2015(9):18~26.
- [6] 周普,贾玲,甘泓.水权益实体实物型水资源会计核算框架研究[J].会计研究,2017(5):16~23.
- [7] 唐本佑.论资源价值的构成理论[J].中南财经政法大学学报,2004(2):15~19.
- [8] 樊宇,吴舜泽,赵云皓等.中国与国外环境保护统计方式与内容比较[J].统计与决策,2015(21):4~7.
- [9] 吴泷.对人力资源会计研究困境与出路的思考[J].会计研究,2010(1):64~68.
- [10] 高敏雪.扩展的自然资源核算——以自然资源资产负债表为重点[J].统计研究,2016(1):4~12.
- [11] 杨海龙,杨艳昭,封志明.自然资源资产产权制度与自然资源资产负债表编制[J].资源科学,2015(9):1732~1739.
- [12] 张牧遥.国有自然资源特许使用权研究[D].苏州:苏州大学,2017.
- [13] 黄蓉生.我国生态文明制度体系论析[J].改革,2015(1):41~46.
- [14] 施志源.自然资源的市场配置及其制度完善——基于生态文明制度建设视角[J].中国特色社会主义研究,2015(2):90~95.
- [15] Driesen D. M., Popp D.. Innovation for Development: Meaningful Technology Transfer for Climate Disruption [J]. Journal of International Affairs, 2010(1):1~15.
- [16] 李文国,魏玉芝.生态补偿机制的经济学理论基础及中国的研究现状[J].渤海大学学报(哲学社会科学版),2008(3):114~118.
- [17] 沈洪涛,廖菁华.会计与生态文明制度建设[J].会计研究,2014(7):12~17.
- [18] Serrano M.. The Production and Consumption Accounting Principles as a Guideline for Designing Environmental Tax Policy [J]. SSRN Electronic Journal, 2007(1):1~46.
- [19] 何晶晶.构建中国碳排放权交易法初探[J].中国软科学,2013(9):10~22.
- [20] 秦格.生态环境补偿会计核算理论与框架构建[J].中国矿业大学学报(社会科学版),2011(3):80~84.
- [21] 万本太,邹首民.走向实践的生态补偿:案例分析与探索[M].北京:中国环境科学出版社,2008:1~349.
- [22] 胡文龙,史丹.中国自然资源资产负债表框架体系研究——以SEEA2012、SNA2008和国家资产负债表为基础的一种思路[J].中国人口·资源与环境,2015(8):1~9.
- [23] 沈镭,钟帅,何利等.复式记账下的自然资源核算与资产负债表编制框架研究[J].自然资源学报,2018(10):1675~1685.
- [24] 甘庭宇.自然资源产权的分析与思考[J].经济体制改革,2008(5):54~57.
- [25] 裴沈华.国家资产负债表研究[J].科学发展,2013(12):19~23.
- [26] 封志明,杨艳昭,陈玥.国家资产负债表研究进展及其对自然资源资产负债表编制的启示[J].资源科学,2015(9):1685~1691.
- [27] 王彦.自然资源财产权的制度构建[D].成都:西南财经大学,2016.
- [28] 王克稳.我国集体土地征收制度的构建[J].法学研究,2016(1):56~72.

作者单位:1.江西财经大学会计研究发展中心,南昌330013; 2.江西财经大学会计学院,南昌330013