

海洋自然资源资产负债表内涵解析

刘大海¹, 欧阳慧敏^{1,2}, 李晓璇¹, 纪瑞雪¹

(1. 国家海洋局第一海洋研究所 青岛 266061; 2. 中国海洋大学 青岛 266100)

摘要: 党的十八届三中全会提出开展编制自然资源资产负债表的工作。随着海洋生态文明建设的推进,有必要尽快启动编制海洋自然资源资产负债表。文章基于环境经济学、会计学等理论,探讨编制海洋自然资源资产负债表的意义,梳理海洋自然资源资产负债表的研究背景;结合海洋资源属性特点,界定海洋自然资源资产负债表的具体概念,深入剖析海洋自然资源资产、海洋自然资源负债与海洋自然资源净资产等要素的内涵和内在联系;在此基础上,讨论海洋自然资源资产负债表的编制原则及应用范围。

关键词: 自然资源资产负债表;海洋资源;海洋生态文明建设;自然资源资产;自然资源负债

中图分类号: F231.1; P7

文献标志码: A

文章编号: 1005-9857(2016)06-0003-06

Analysis of Marine Natural Resources Balance Sheet

LIU Dahai¹, OUYANG Huimin^{1,2}, LI Xiaoxuan¹, JI Ruixue¹

(1. The First Institute of Oceanography, SOA, Qingdao 266061, China;

2. Ocean University of China, Qingdao 266100, China)

Abstract: The Third Plenary Session of the 18th CPC central committee put forward an agenda of researching natural resources balance sheet. With the development of marine ecological civilization construction, it is necessary to start the preparation of marine natural resources balance sheet. Based on environmental economics and accounting theories, the important significance of marine natural resources balance sheet was discussed, the research background was summarized and the characteristic of marine resources was combed in this paper. The study defined the specific conception of marine natural resources balance sheet. The connotation and inner link of marine resources assets, marine resources liabilities and marine resources net assets were analyzed deeply. Based on the analysis above, the preparation principles and application ranges of marine natural resources balance sheet were also discussed.

Key words: Natural resources balance sheet, Marine resources, Marine ecological civilization construction, Marine resources assets, Marine resources liabilities

收稿日期: 2016-04-26; 修订日期: 2016-05-05

基金项目: 国家海洋局生态环境保护司项目(BJ1216001); 国家海洋局战略规划与经济司项目(QT2916001); 第一次全国海洋经济调查项目(QT3016001).

作者简介: 刘大海, 助理研究员, 博士, 研究方向为海洋创新政策研究, 电子信箱: liudahai@fio.org.cn

资源节约和环境保护是当代人类社会正面临的两个重大课题。在党的十八届三中全会中颁布的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中明确说明,要开展自然资源资产负债表的编制工作,并要将其应用于领导干部的离任审计,建立生态环境损害责任终身追究制。这项决议引发学界乃至政界对研究制定自然资源资产负债表的积极响应。

1 编制海洋自然资源资产负债表的意义

1.1 编制海洋自然资源资产负债表是掌握海洋自然资源“家底”的根本需求

我国海洋资源条件优越,海域辽阔,海岸线绵长,拥有丰富的海洋生物、海洋油气、海洋空间、海洋能源等资源;然而目前我国对海洋资源状况的认知程度并不完全,对其存在和使用情况尚有诸多未知,还未形成针对其统计、监测的标准体系,这些主观与客观上的缺憾,严重阻碍了海洋资源资产管理体制的建立。鉴于此,国务院批准开展第一次全国海洋经济调查,这是对我国国情、海情的重要调查,海洋自然资源资产负债表的编制是海洋经济调查的重要内容。海洋自然资源资产负债表的编制将有助于摸清我国海洋资源存量状况,掌握海洋资源增减变化的动态情况,为拓展蓝色空间和壮大海洋经济提供重要基础。

1.2 编制海洋自然资源资产负债表是推进海洋生态文明建设的的重要途径

自建设海洋强国的战略目标被正式提出以来,我国海洋经济发展势头强劲猛长。根据《2015 年中国海洋经济统计公报》,2015 年我国海洋生产总值已达到 646 69 亿元,比上一年增长了 7.0%,并且海洋生产总值占国内生产总值的比重达到了 9.6%。但在海洋经济蓬勃发展的同时,海洋资源损耗、海洋环境污染等问题也日趋凸显,这在不同程度上阻碍了海洋经济的可持续发展。编制海洋自然资源资产负债表为解决此类问题提供科学的依据和手段,通过海洋资源的消长变动情况,实现对海洋资源的取之有道、用之有度,这是落实海洋生态文明建设的必然要求。

1.3 编制海洋自然资源资产负债表是推进生态文明体制改革的重要内容

2015 年 9 月,中共中央、国务院印发《生态文明体制改革总体方案》,明确将编制自然资源资产负债表、健全海洋资源开发保护制度作为主要内容,编制海洋自然资源资产负债表正是二者的有机结合。这一编制工作可以增强海洋资源开发利用的透明度,提高科学评估海洋生态环境抵御风险的能力,有助于构建权属清晰、权责明确、监管有效的海洋自然资源资产产权制度,最终服务于我国海洋资源生态文明管理体制变革。

综上所述,海洋自然资源资产负债表的编制对于我国摸清海洋自然资源“家底”、推进海洋生态文明建设与生态文明体制改革具有重要的战略意义和现实意义,有必要从研究背景、概念内涵、编制原则与应用范围等方面进行进一步解读。

2 海洋自然资源资产负债表的研究背景

自然资源资产负债表缘起于国家资产负债表的研制和资源与环境核算。在国家资产负债表研制方面,澳大利亚、加拿大、英国、日本等国家均已实现定期编制公布国家资产负债表;在资源与环境核算方面,国际通用的核算标准是由联合国、欧盟委员会等国际组织发布的《环境经济核算中心框架体系》(System of Environmental-Economic Accounting Central Framework 2012,以下简称 SEEA2012),耿建新^[1]、杜方等^[2]多数学者认为其与我国提出的自然资源资产负债表极为相近,对我国编制自然资源资产负债表具有一定的参考意义。从具体实践上看,国内虽从 1996 年尝试编制国家资产负债表,但并未公布编制的结果^[3]。针对自然资源资产负债表这一新的尝试,呼伦贝尔市、湖州市、娄底市、赤水市、延安市、郑州市、梅州市、荔波县、三亚市等地率先开展区域级和地市级的试编工作,其中贵州省赤水市、深圳市大鹏新区、浙江省湖州市等地区已初见成效,然而受核算理论与技术的限制,目前的编制工作主要针对水、土地和林木等单项资源进行。

在国外研究方面,澳大利亚、挪威、墨西哥、英

国、芬兰等都曾进行过自然资源核算,但大多集中于石油、水、土地、森林等资源^[4],海洋资源核算尚处于探索阶段,也未曾提出自然资源资产负债表的明确概念。对于与其最为相近的 SEEA2012,该体系由矿产和能源、土地资产、土壤资源、木材资源资产、水生资源资产、其他生物资源和水资源资产共 7 个自然资源资产账户组成,通过“资产来源=资产运用”的恒等式反映资源的形成、消耗等状态,澳大利亚曾基于 SEEA 框架对水资源、土地资源进行核算^[1]。

从国内研究进展来看,陈艳利^[5]、孙志梅等^[6]研究自然资源资产负债表的概念、理论基础、框架设计和目标定位等基础性问题;胡文龙^[7]、陈红蕊等^[8]对报表编制的意义、目的等进行解读;张友棠等^[9]基于会计理论对确认、计量等问题展开分析。此外,还有学者针对某种特定资源的资产负债表展开研究,薛智超等^[10]基于湖州市土地资源情况进行实证研究;朱友干^[11]从水资源价值、权益属性和相关会计信息的角度探讨水资源资产负债表的编制路径;申成勇等^[12]针对森林资源对编制体系、内容与方法开展研究。

通过整理相关的文献发现,无论是国际还是国内的研究都尚未形成统一完善的编制方法,也未将海洋资源作为单独账户进行深入地研究,虽然有学者对海洋资源核算开展了大量探索,但也仍处于初级阶段。因此,应该科学地梳理海洋自然资源资产负债表的相关概念理论,为进一步探索研究奠定基础。

3 海洋自然资源资产负债表的概念内涵

3.1 概念界定

要剖析海洋自然资源资产负债表的内涵,首先要明确自然资源资产负债表的概念。目前对这一概念的理解大致可分为两个角度。

一种侧重于会计学中“资产=负债+净资产”的会计恒等式,认为自然资源资产负债表是一种以自然资源为核算对象,衡量自然资源资产、净资产和负债的报表,该报表需将自然资源资产根据来源与用途,通过“资产来源=资产运用”的形式反映出各要素相互制约的平衡关系^[2]。

另一种侧重于自然资源核算,主张自然资源资产负债表是显示某地区自然资源情况的报表,同时反映某地区各报表要素的存量情况和流量情况,反映要素的实物量情况、质量指标情况和价值量情况^[5]。

无论从何种角度来看,均可体现出对这一概念理解的相似之处,即利用会计学中资产负债表的方法,对自然资源核算情况进行展示。

综合以上研究成果,可将自然资源资产负债表定义为:以会计学中的资产负债表为工具,将全国或某地区全部的自然资源资产进行分类核算生成报表^[13],反映某时点自然资源资产的存量信息和某时段自然资源资产的流量信息。海洋自然资源资产负债表则是这一概念在海洋领域的延伸,即以会计学中的资产负债表为工具,对全国或某地区的全部或部分海洋资源资产进行分类核算生成报表,以展示该地区海洋资源资产在某时点的存量信息和某时段的流量信息。

由上述定义可知,编制海洋自然资源资产负债表的一大关键点和难点是对海洋资源进行分类,并确定哪些海洋资源适合纳入报表。海洋具有丰富的空间资源、生物资源、海水资源、矿产资源和可再生能源等多种复合型资源,这些资源往往交错富集,并且不只以物质形态存在。

再者,海洋是一个广阔的领域,海岸带等海陆交叉地带的资源归属问题又难以确定,如红树林资源属于森林资源还是海洋资源、滩涂资源属于土地资源还是海洋资源均难有定论。此外,受限于勘探等技术水平,尚存在未被探知的海洋资源。需要注意的是,并非所有的海洋资源均可纳入海洋自然资源资产负债表中,海洋的流动性决定海洋资源处于动态变化之中,某一时点的资源存量可能难以确定。

因此,结合海洋的自身属性和海洋资源核算的探索经验,本文认为可考虑采用“五分法”将海洋资源分为海洋生物资源、海洋矿产资源、海洋化学资源、海洋空间资源和海洋能源资源 5 种^[14],以此设置 5 组一级账户。在确定海洋资源的分类之后,应进行二级账户的确定,即对每一大类海洋资源再分类,并选择可核算的资源纳入账户。

3.2 内涵分析

在国家或企业编制资产负债表时,包含资产、负债、净资产 3 部分要素,并运用“资产=负债+净资产”的形式,而在自然资源资产负债表中是否全部包含这 3 部分要素尚存在争议,争议主要集中于是否应该存在自然资源负债。部分学者如黄溶冰等^[15]认为需要建立自然资源负债的概念,它是指为治理生态系统或恢复自然资源状态、实现可持续发展所需要付出的代价,继而自然资源净资产即自然资源资产扣除自然资源负债后的剩余权益;还有学者如耿建新等^[16]主张暂不能确定自然资源负债,也无法直接得到自然资源净资产,只存在自然资源资产,应采用 SEEA2012“资产来源=资产运用”的恒等式反映平衡关系。

会计要素的确认应建立在一定的会计核算制度之上,目前有权责发生制和收付实现制两种制度。其中企业采用权责发生制,以收入权利和支出义务的实际发生作为确认标准;事业单位多采用收付实现制,以款项的实际收付作为确认标准。相比之下,权责发生制能够更好地反映债权债务关系^[17],因此认为海洋自然资源资产负债表应采用权责发生制。在此基础上,结合对自然资源资产负债表及海洋资源核算相关文献研究,主张确认海洋自然资源负债。

一方面,包括为了取得海洋自然资源资产所有权、变更管辖权所需承担的义务。一般来说,海洋自然资源所有权归国家所有,当海洋资源发生国际贸易时即产生所有权的变更问题,如海底油气资源的贸易、海产品进口等,这期间发生的费用支出应视为负债;再者,随着海洋自然资源产权制度的建立,海洋资源的归属问题也将进一步明确,当地区间发生海洋资源归属地、管辖权变更时,产生的相关费用应视为负债。

另一方面,海洋自然资源负债还包括为了保持海洋自然资源资产价值(数量和质量)所需承担的义务,包括已经发生的具有持续收益期的修复费用和预计未来可能发生的修复费用。海洋开发活动对海洋资源和海洋生态环境会产生极大的影响,人类为了弥补这些影响也做出诸多努力,海洋生态文

明建设对海洋生态系统的保护修复和海洋资源环境的监控监测提出了明确要求,在此过程中所发生的费用(如湿地修复、岸滩维护等治理成本)应视为负债。

综上所述,借鉴企业资产、负债、净资产的概念,根据“海洋自然资源资产=海洋自然资源负债+海洋自然资源净资产”恒等式,尝试给出海洋自然资源资产、海洋自然资源负债、海洋自然资源净资产的初步定义。

海洋自然资源资产——由国家或政府拥有或控制,预期能够带来经济效益或生态效益的稀缺性海洋资源。

海洋自然资源负债——为取得海洋自然资源资产并保持其价值所需承担的义务。

海洋自然资源净资产——海洋自然资源资产扣除海洋自然资源负债后可为权益主体拥有或控制的剩余权益,即“海洋自然资源净资产=海洋自然资源资产-海洋自然资源负债”,反映权益主体对海洋资源的掌控情况。

4 海洋自然资源资产负债表的编制原则

海洋自然资源资产负债表的编制与海洋、经济、会计等多个领域有密切联系,需结合多种学科思想与方法,既要符合资产负债表编制规范,又要结合海洋自身属性,更要具有实用性和可操作性。因此,编制海洋自然资源资产负债表应遵循 3 点原则。

4.1 全面性原则

完整的海洋自然资源资产负债表应全面反映海洋资源的状况,由浅入深,逐步推动。既包括对海洋资源的实物核算,也包括对海洋资源的价值核算;既包括海洋资源的存量信息,也包括海洋资源的流量信息;既包括各大类海洋资源的分类核算,也包括整体海洋资源的综合核算^[18]。

4.2 兼顾数量与质量原则

海洋自然资源资产负债表不仅应以数据形式显示海洋资源的数量信息,还应显示海洋资源的质量信息。海洋开发活动不仅引起海洋资源数量变化,也在一定程度上造成海洋资源质量改变。因此,兼顾数量与质量才能客观全面地反映海洋资源

使用情况。

4.3 科学性与可行性原则

编制海洋自然资源资产负债表应建立在科学合理的理论基础之上,结合国内外多领域的研究经验,逐渐探索形成科学的理论体系。并且,编制该报表应为合理有效开发利用海洋提供指导,需有切实的实用价值和可操作性,因此在量化和核算方法的选取上要结合海洋资源的特点,客观真实地反映海洋资源利用状况。

5 海洋自然资源资产负债表的应用范围

随着陆地资源的日益减少,海洋作为一个巨大的资源宝库逐渐走进人们的视野,发展海洋经济已成为各国普遍重视的重要战略。然而在海洋经济高速发展的同时,盲目不合理的开发活动深刻影响着海洋资源利用的效率和海洋经济发展的质量。在这样的背景下,编制海洋自然资源资产负债表意义重大,可在多重领域发挥作用。

5.1 从海洋资源管理的角度来看,它是对传统海洋资源管理方式的创新^[19]

长期以来,海洋资源利用相对粗放,海洋资源的核算管理体系尚不完善,而编制海洋自然资源资产负债表将推动相关部门对海洋资源进行系统的调查统计,整合完备现有的海洋资源数据,真正做到摸清海洋自然资源“家底”,推动海洋生态文明建设与体制改革,这不仅是对第一次全国海洋经济调查的有力补充,更有助于海洋资源产权制度和有偿使用制度的建立。

5.2 从海洋资源开发的角度考虑,许多未被利用的海洋资源借此进行挖掘

人类目前所开发的海洋只是一小部分,尚存在许多未知的或限于开发技术未被利用的海洋资源。基于资源与环境经济学的概念,自然资源的价值包括使用价值和非使用价值,使用价值又可分为直接使用价值、间接使用价值和选择价值^[20]。目前人类所评估的大多是直接获得经济收益的海洋资源,即直接使用价值,而往往忽略对非使用价值等内容的核算评估。因此,编制海洋自然资源资产负债表可推动对未知海洋领域的价值评估,如对海域海岛不动产的价值评估等,以此发掘海洋资源对经济长期

增长的潜力作用。

5.3 海洋自然资源资产负债表将在海洋生态文明建设中发挥重要作用

通过对海洋资源状况的全面把控,转变海洋资源的开发利用方式,提高海洋资源的利用效率,实现海洋资源的可持续利用,这也为将海洋资源状况纳入海洋生态文明建设绩效考核机制提供一种科学合理的量化考核工具,用以衡量整治修复工程项目的成效。

5.4 海洋自然资源资产负债表将在领导干部离任审计中发挥重要作用

可将海洋自然资源资产负债表应用于沿海省、市、自治区领导干部离任审计,树立一种绿色科学的政绩观^[21]。正如李克强总理在 2016 年“两会”期间参加福建代表团审议时所说,要做强绿色经济、海洋经济,单纯以 GDP、就业率衡量政府和领导干部工作成果的时代已经结束了。海洋自然资源资产负债表正是海洋资源管理者向所有者以及社会公众提交的一份关于海洋资源使用情况的报告,通过客观评价领导干部在任期内海洋资源的开发利用和经济社会的可持续发展情况,量化海洋生态绩效,服务于领导干部海洋生态环境责任审计,为正确、科学地考核、任用提供重要依据。有关部门也可以据此建立一种追责机制,对片面追求经济效益提供事前预警,从而实现海洋资源开发利用过程中经济效益、社会效益和生态效益的相互统一,形成可持续发展的良好局面,这是生态文明体制改革的必然要求。

6 结论

综上所述,尝试编制海洋自然资源资产负债表具有重要的战略意义与现实意义,任重而道远。有必要在不断地探索中明晰其应用方式、拓展其应用范围,在摸清海洋资源情况、指导海洋资源科学高效利用的基础上,发挥其在海洋生态文明建设等方面的重要作用,推动海洋经济的健康有序可持续发展。本研究是对海洋自然资源资产负债表工作的一次探索,在概念界定、内涵分析等方面还有不足,有必要进一步开展后续应用研究,并在实践中继续探索。

参考文献

- [1] 耿建新. 我国自然资源资产负债表的编制与运用探讨: 基于自然资源资产离任审计的角度[J]. 中国内部审计, 2014, 183(9): 15—22.
- [2] 杜方. 我国编制和运用自然资源资产负债表初探[J]. 中国内部审计, 2015, 197(11): 97—101.
- [3] 姚霖, 侯冰. 我国自然资源资产负债表编制的问题与思考[J]. 国土资源情报, 2015, 175(7): 27—30.
- [4] 肖序, 王玉, 周志方. 自然资源资产负债表编制框架研究[J]. 会计之友, 2015, 523(19): 21—29.
- [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, 335(9): 18—26.
- [6] 孙志梅, 李秀莲, 高强. 自然资源资产负债表理论基础与目标定位[J]. 新会计, 2016, 85(1): 26—27.
- [7] 胡文龙. 自然资源资产负债表基本理论问题探析[J]. 中国经贸导刊, 2014, 749(10): 62—64.
- [8] 陈红蕊, 黄卫果. 编制自然资源资产负债表的意義及探索[J]. 环境与可持续发展, 2014, 663(1): 46—48.
- [9] 张友棠, 刘帅, 卢楠. 自然资源资产负债表创建研究[J]. 财会通讯, 2014, 630(10): 6—9.
- [10] 薛智超, 闫慧敏, 杨艳昭, 等. 自然资源资产负债表编制中土地资源核算体系设计与实证[J]. 资源科学, 2015, 37(9): 1725—1731.
- [11] 朱友干. 论我国水资源资产负债表编制的路径[J]. 财会月刊, 2015, 731(19): 22—24.
- [12] 申成勇, 李琦. 关于编制森林资源资产负债表有关问题的探讨[J]. 绿色财会, 2015, 332(2): 6—9.
- [13] 林忠华. 领导干部自然资源资产离任审计探索[J]. 河南商业高等专科学校学报, 2014, 27(4): 5—10.
- [14] 孙悦民. 海洋资源分类体系研究[J]. 海洋开发与管理, 2009, 26(5): 42—54.
- [15] 黄溶冰, 赵谦. 自然资源资产负债表的编制与审计的探讨[J]. 审计研究, 2015, 183(1): 37—43, 83.
- [16] 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 SNA2008 和 SEEA2012 为线索的分析[J]. 会计研究, 2015, 327(1): 15—24, 96.
- [17] 林忠华. 国家和政府资产负债表研究[J]. 科学发展, 2014, 65(4): 20—31.
- [18] 刘良宏. 海洋资源价值核算体系探讨[J]. 海洋开发与管理, 2006, 23(6): 64—66.
- [19] 柏连玉. 关于编制森林资源资产负债表的探讨[J]. 绿色财会, 2015, 332(1): 3—8.
- [20] Kyriaki Remoundou, Phoebe Koundouri Areti Kontogianni, et al. Valuation of natural marine ecosystems: an economic perspective[J]. Environmental Science & Policy. 2009(12): 1040—1051.
- [21] 彭巨水. 对领导干部实行自然资源资产离任审计的思考[J]. 中国国情国力, 2014, 255(4): 14—15.