

我国探索编制自然资源资产负债表的挑战及对策*

Challenges and Countermeasures of China's Exploitation of the Natural Resources Statement of Assets and Liabilities

摘要 探索编制自然资源资产负债表,是新时期党中央、国务院加强生态文明体制机制建设做出的一项重大决策部署。本文归纳了当前我国探索编制自然资源资产负债表的最新进展,分析了各地试编自然资源资产负债表在理论基础研究、基础数据收集、自然资源价值评估、自然资源负债认识分歧等方面面临的挑战,提出了优化组织方式、加强理论研究、及时总结并借鉴试点经验等举措。

关键词 生态文明建设;自然资源资产负债表;自然资源价值;自然资源管理

■文/胡文龙 王蕾

当前探索编制自然资源资产负债表的最新进展 探索编制自然资源资产负债表的政策体系初步形成

探索编制自然资源资产负债表是新时期党中央、国务院加强生态文明体制机制建设做出的一项重大决策部署。2013年11月,《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称“决定”)首倡提出,探索编制自然资源资产负债表;2015年4月,《中共中央国务院关于加快推进生态文明建设的意见》(以下简称“意见”)中明确指出要“探索编制自然资源资产负债表,对领导干部实行自然资源资产和环境责任离任审计”;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》时进一步提出“制定自然资源资产负债表编制指南”等具体要求;国家统计局提出了《编制自然资源资产负债表试点方案》(以下简称“试点方案”)并经中央审议通过;2015年11月,国务院办公厅正式印发了《试点方案》。从政策层面来看,作为生态文明制度建设的一项改革任务,探索自然资源资产负债表目前已实现了由“首倡”到“落地”、由“探索”到“试点”,探索编制自然资源资产负债表的政策体系已具雏形。

试点地区编制自然资源资产负债表取得积极进展

各级地方政府和企业等生态责任主体也积极响应党和政府的号召,在实践层面探索试点编制自然资源资产负债表。据公开报道,至少包括贵州、内蒙古、江西、青海、广东5个省,以及重庆、深圳等数个城市在2014年重点任务或折子工程中均提到了要“编制自然资源资产负债表”。2014年4月,贵州省统计局、国土资源厅等联合下发文件,确定赤水市和荔波县作为贵州省探索自然资源资产负债表的试点县。2014年底,《内蒙古自治区探索编制自然资源资产负债表总体方案》获自治区经济体制和生态文明体制改革领导小组原则通过,自治区统计局选取赤峰市、呼伦贝尔市作为试点地区,对森林、草原、湿地3种自然资源开展实物量核算探索;选取包头市和鄂尔多斯市试点对矿产能源和土地资源开展实物量核算探索。2015年11月,国务院办公厅《试点方案》根据自然资源的代表性和有关工作基础,在内蒙古自治区呼伦贝尔市、浙江省湖州市、湖南省娄底市、贵州省赤水市、陕西省延安市开展编制自然资源资产负债表试点工作,目前各地已经初步完成了自然资源资产报表编制工作。

*基金项目:国家社会科学基金一般项目“自然资源资产负债表编制研究”(15BGL043);北京市社会科学基金重点项目“北京自然资源资产负债表编制及其管理研究”(15JGA024)

探索编制自然资源资产负债表是新时期党中央、国务院加强生态文明体制机制建设做出的一项重大决策部署。

各地试编自然资源资产负债表面临的主要挑战

基础理论研究支撑不足，实践探索缺乏有效

理论指导

目前，编制自然资源资产负债表的理论研究不充分，国内外还没有形成比较统一、标准、成熟的统计核算体系，编制自然资源资产负债表的定义、标准、制度等理论问题均亟待创新研究。尤其是自然资源资产负债表体系如何构建、如何界定哪些自然资源资产需要纳入编表、是否存在自然资源负债等难点热点理论问题，目前对这些研究仍不够深入，相关理论认识和技术细节还没有完全弄清楚，难以对实践发挥指导作用。

另一方面，由于实践探索中缺乏明确的理论指导，从事自然资源资产负债表编制的一线实际工作人员疑惑也较多，加上自然资源资产的统计核算量大，人力投入和资金投入较多，且在领导人员任期责任审计中的实际作用不甚明显，探索编制自然资源资产负债表的现实必要性和经济实用性面临诸多质疑。

自然资源基础数据存在缺陷，资产实物总量数据众说纷纭

自然资源实物量统计面临基础数据缺失、相互矛盾等问题。由于自然资源涉及土地资源、森林资源、矿产资源、淡水资源等多种。这些自然资源的形态、分布不尽相同，有些潜藏在地下（如矿产资源），有些具有很强的流动性（如水资源），对这些资源进行精确的数字量化难度较大。比如由于水资源由降水补给，具有年际分布不均匀、流动变化的特性。因此，水资源资产无法按照较小的行政区划进行统计核算。

另一方面，在现有自然资源管理体制下，土地、森林、矿产、淡水等自然资源实物量数据分散在国土、林业、矿业、环保、统计等相关政府部门，信息技术手段不足导致的自然资源信息在各部门的“孤岛”状况一直存在，数据缺失、遗漏或者彼此矛盾情况较为普遍。比如在调研中我们发现，矿产资源统计中存在远景储量、探明储量、可开采储量等多种统计口径，不同部门使用的口径常常不一致，且有些储量是动态变化的，这导致不同部门在同一时期对自然资源实物量的统计数字也不一致，最终给自然资源资产实物量

数据的核实和认定造成困扰，更不利于在此基础上进行自然资源环境责任考核。

自然资源资产定价困难，难以进行客观价值评估

如何将自然资源实物量转化为价值量，是当前综合反映自然资源“家底”面临的最大问题。如果单单以实物量来核算，则自然资源资产仅仅具备统计意义上的台账功能，无法将自然资源资产进行价值加总反映自然资源资产“家底”状况，也无法与经济增长等因素相结合来综合反映自然资源的利用、耗费和保护效益状况。因此，自然资源实物量有必要转化为价值量。但是，在现实中自然资源价值量核算面临以下难点：

一是何为自然资源价值量，是核算自然资源的经济价值，还是生态价值？抑或社会价值，或者是兼而有之？目前在理论研究上尚没有形成一致的认识。比如贵州省等试点地区提出，自然资源不仅应核算经济价值，也应该核算其生态价值和社会价值。现实中有些自然资源不具有经济价值，但生态价值或社会价值非常重要，经济发展一旦破坏了其生态价值，生态或社会上的损失是无法挽回的。比如草原、湿地等，当前尽管没有进行市场交易，难以确定其经济价值，但是草原、湿地有巨大的生态价值是大家普遍认可的。

二是自然资源价值量核算方法选择较多，难以进行客观价值评估。对一些常见的自然资源，比如土地、矿产、森林等自然资源，目前自然资源经济学有相对成熟的自然资源资产估价方法，可以根据实物量来估计其价值量，但由于价值量评估方法较多，在价值量评估方法选择上弹性较大，由此评估出来的自然资源资产价值量“精度”不高，难以获得普遍认可。还有一些被传统观念忽视的新的自然资源种类，比如海洋资源、清洁空气等，在过去既没有进行过比较全面的实物量统计计量，也缺乏成熟可行的价值量核算评估方法，因此对此类自然资源的实物量和价值量评估都有待进一步研究。

自然资源负债认识分歧较大，尚需进行充分研究论证

在理论研究和实践调研过程中，发现对自然资源负债的理解存在较大分歧，这在一定程度上

导致难以形成统一的自然资源资产负债表编制思路 and 报表框架。调研中发现，具体业务部门或人员常常把自然资源负债误认为是“自然资源遭受破坏或者污染导致自然资源资产减少”，由此认为自然资源负债就是自然资源资产的减少，这种看法不符合经济学和会计学中对负债的认知，科学性和学理性不足。也有观点认为，自然资源负债包括应付治污成本、应付生态恢复成本、应付生态维护成本、应付超载补偿成本等。还有观点认为，自然资源负债主要是指人类在开发利用自然资源全过程中涉及的按照权责发生制原则应该承担而实际尚没有承担的可以确认计量的环境保护责任、资源管理责任和可能承担的自然灾害损失。还有一些观点认为，目前我国的国民经济核算体系、联合国推荐的SNA2008国民账户体系以及各国的综合环境与经济核算理论与实践都没有环境负债的概念，自然资源负债并不独立存在，当然更没有环境负债的确认、计量和报告标准，短期内也难以进行科学合理量化，因此没有必要考虑自然资源负债问题。对自然资源负债的认识差异和分歧，导致了不同业务主管部门对自然资源资产负债表编制的理解和认识具有较大差异。正是由于理解的多样性、丰富性，导致目前各地探索编制自然资源资产负债表的现状是各部门分头编制，希望通过各部门先行先试独立进行探索之后，再考虑如何编制自然资源资产负债表总表。

探索编制自然资源资产负债表的政策建议

优化探索编制自然资源资产负债表的组织方式

一是成立国家层面的探索自然资源资产负债表编制工作部际联系协调小组。在我国目前的行政组织体制下，自然资源管理体制呈现出管理权分散、政出多门、信息彼此孤立、管控缺乏合力等特点，条块化、分散化的管理体制已经不适应自然资源集约化、系统化、精细化的管理需要。在此管理体制下，自然资源产权改革缺乏顶层设计，自然资源资产和权益管理缺乏统一指导，自然资源资产、负债信息凌乱分散，协调统一难度大，推进自然资源资产负债表编制难度高，全面系统反映自然资源“家底”较为困难。建议成立国家层面的探索自然资源资产负债表编制工作部

际联系协调小组，梳理整合目前林业、水利、土地等行政管理部门的自然资源行政管理权限，推进政府自然资源行政管理改革，加强政府部门在自然资源行政管理、信息沟通、数据收集上的协调统一。另一方面，编制自然资源资产负债表需要各部门密切配合、大力支持。各部门应切实加强编报人员力量，为高质量地开展自然资源资产负债表工作提供保障。

二是通过设立理论研究、应用课题项目等方式打造一支探索编制自然资源资产负债表的专家队伍。自然资源资产负债表编制工作涉及面广，跨部门协作多，难度大。从调研的情况来看，各个地方由统计局负责联合国土、林业等各部门、各级政府领导人直接抓是一种可行的办法。但是同时应该依托国家社科基金、国家自然科学基金、政府委托项目、企业高校科研项目等，打造一支探索编制自然资源资产负债表的专家队伍，在参与探索编制自然资源资产负债表的同时，及时研究编制过程中需要解决的问题，尤其是理论问题和自然资源资产负债表的实际运用问题。在调研中我们发现，一些地方审计部门已开始了相关问题的审计。如果没有准确的核算基础和理论依据，势必会影响审计工作的效果和质量，从而使自然资源资产负债表的编制失去意义和严肃性。

加强自然资源资产负债表的理论研究

一是设计反映自然资源资产负债表期望功能的合理报表形式。客观认识自然资源资产负债表的功能，科学准确地理解自然资源资产负债表的编制及披露目的。当前，理论界对编制自然资源资产负债表的意图理解尚不深入，对自然资源资产负债表编制寄予了过多的功能期望，比如有人认为自然资源资产负债表既是“评价报表”，也是“管理报表”和“决策报表”。其实了解企业资产负债表的会都知道，企业编制资产负债表的目的定位仅仅是反映企业在一定日期（通常为各会计期末）的财务状况（即资产、负债和业主权益的状况），与财务会计信息披露的主要目的（一是反映受托责任，二是提供决策有用信息）尚具有一定距离，与财务的反映和监督职能发挥更是差异巨大。指望通过编制自然资源资产负债表，同时满足自然资源的评价、管理和决策

如何将自然资源实物量转化为价值量，是当前综合反映自然资源“家底”面临的最大问题。

功能，实在有些勉为其难。因此，当前阶段自然资源资产负债表的主要目的应定位于基于受托责任向公众披露的“自然资源状况报表”为宜。

二是增强对自然资源资产负债表的分析利用研究。自然资源资产负债表反映的是一个地区的自然资源“家底”状况，通过对自然资源资产负债表反映的自然资源“家底”状况进行分析，可以揭示政府在自然资源上的受托责任，综合反映其在自然资源管理和利用保护方面的成效，并为制定自然资源管理和环境保护政策措施提供决策有用信息，以此发挥其“管理报表”和“决策报表”的延伸功能。依托自然资源资产负债表进行考核，还可以有效增强政府官员的环境责任意识，使地方官员在对自然资源的开发利用时，更加注重经济、社会、生态三种效益的协调统一，破除唯GDP论。长期来看，通过自然资源资产、负债和权益的变化趋势分析，还可以看出各地经济发展方式转型和升级的进展情况，一定程度上可以揭示出一个地区经济发展、产业结构和社会发展对自然资源的综合影响，依托自然资源资产负债表做支撑，可以全面综合考察地方社会发展方式转型和生态文明建设的成效和程度。

总结并借鉴试点地区探索编制自然资源资产负债表的有益经验

各试点地区在探索编制自然资源资产负债表试点过程中，形成了有效的探索编制工作模式，积累了丰富的探索编制实践经验，有必要对这些经验及时加以总结。以下四个方面的经验值得全国在进一步开展自然资源资产负债表编制工作时充分吸收和借鉴：

一是注重加强组织领导。试点地区大都成立了以政府主管领导为组长，统计、国土、环保、林业、水利等自然资源资产有关部门领导为成员的自然资源资产核算评估领导小组，具体负责组织、协调、指导自然资源资产负债表的编制工作。领导小组大都下设有办公室，办公室一般设在统计部门（也有个别省市设在环保部门），负责组织自然资源资产负债表编制工作开展。

二是强化编制管理保障工作。试点地区均制定了工作实施方案，并建立了探索编制自然资源资产负债表协调机制，由统计局、国土资源厅、

林业厅、审计厅、水利厅等多个部门（单位）担任协调机制成员单位，统计局负责牵头。明确了编制工作的进度时间表，并进行阶段性考核。强化编制工作的资金保障，自然资源资产负债表编制工作是开展党政领导干部自然资源资产责任审计的技术基础，也是各地生态文明建设的重要内容，试点地区在编制过程中要求各级财政针对重点工作中需要的资金进行有效保障，加大财政支持力度，并纳入年度部门预算，以保证各项资金及时到位，确保资产负债表编制工作有序开展。

三是由简到繁、由易到难，逐步推进编制工作。试点地区首先进行自然资源细分品种的核算，再进行全面的综合核算；由实物量编制到价值量编制逐步推进的。此外，充分考虑核算期内数量上的增减变动和质量变化，对自然资源的流量进行全面准确核算。由于质量变化转化为价值量核算难度很大，试点地区通常先研究数量变化导致的价值量变化，再研究质量变化产生的价值量增减。

四是引入技术支撑团队。自然资源资产负债表编制是一项专业性极强的工作，既要表征自然资源资产的实物价值，又要体现自然资源资产的生态价值；既要反映自然资源资产现状，又要能客观反映生态环境管护工作实绩。试点地区将第三方技术单位、相关领域专家作为技术支撑力量引入自然资源资产负债表工作小组或专家顾问，有利于解决自然资源资产负债表编制过程中专业性、复杂性的技术难题，为资产负债表编制工作的顺利实施提供技术保障。^{④B}

主要参考文献

- [1]史丹. 自然资源资产负债表：在遵循国际惯例中体现中国特色[J]. 中国经济学人, 2015(6): 1-8.
- [2]胡文龙, 史丹. 中国自然资源资产负债表框架体系研究[J]. 中国人口·资源与环境, 2015(8): 1-16.