

自然资源资产及其负债表编制与审计

谷树忠

(国务院发展研究中心资源与环境政策研究所, 北京 100010)

摘要 自然资源资产仍然是一个新概念, 还需要在理论和方法层面进行系统的研究。就当今及今后一个时期看, 自然资源资产负债表的编制和自然资源资产审计, 是亟需研究的理论和现实问题。在此, 重点对自然资源资产的概念、属性、分类进行探讨, 并就自然资源资产负债表及编制的重点与基础, 自然资源资产审计及其重点与方式等, 进行系统讨论。

关键词 自然资源; 自然资源资产; 负债表; 审计。

中图分类号: Q147

文献标识码: A

文章编号: 1674-6252(2016)01-0030-04

Natural Resources Assets and Balance Sheet of Natural Resources Asset Compilation and Auditing

Gu Shuzhong

(Institute of Resources and Environmental, Development Research Center of the State Council, Beijing 100010)

Abstract: Natural resources asset is one of the new concepts in China and abroad, and a lot of researches should be done both in theories and methods. At present and in the near future, preparing the balance sheets for natural resource assets and auditing of natural resource assets will be the key topics both from theoretical and practical aspects. In this paper, the concept, features and classification of natural resource assets are being discussed, the natural resource assets balance sheet and auditing system of natural resource assets are being discussed, too.

Keywords: natural resource; natural resource assets; assets balance sheet; auditing

1 自然资源资产的科学内涵

1.1 自然资源资产的基本概念

目前, 关于自然资源资产科学内涵的认识尚不统一。作者认为, 所谓自然资源资产, 是指以自然资源形态存在的物质资产。

1.2 自然资源资产的基本属性

自然资源资产与其他资产形态相比, 具有如下基本属性: ①自然性。自然资源资产主要以自然状态存在, 主要包括以自然状态存在的水流、森林、山岭、草原、荒地、滩涂等自然资源资产。②基础性。自然资源资产是基础性资产, 关系一个国家、一个民族或一个地区的生存和发展, 关系到国家安全。自然资

源安全是国家安全的重要组成部分。③排他性。由于自然资源资产使用权赋予某个主体后, 往往由于空间的不可重叠特性, 其他主体就不能再取得相应的使用权, 从而自然资源资产的使用具有排他性。④需求刚性。自然资源资产往往具有刚性需求的特性, 这主要是因为人口增长、自然资源稀缺度不断提升等原因。⑤有限替代性。水、土、能、矿、生等自然资源资产往往很难有替代品, 替代是渐进的、有限的。⑥保值增值性。由自然资源资产的稀缺性、不可替代或有限替代特性所决定, 自然资源资产往往具有保值增值的特点, 特别是土地资产、森林资产的保值和增值特性尤其突出。⑦区位性。自然资源资产具有区位性或非遍布同质的特性, 这也是由自然资源的区域性特点所决定的。

作者简介: 谷树忠(1963—), 男, 国务院发展研究中心资源与环境政策研究所副所长、研究员。长期从事资源经济、资

源安全与资源政策方面的研究, 近期重点研究包括自然资源资产监管、自然资源治理体系等在内的生态文明制度。

1.3 自然资源资产分类

自然资源资产的类别极其多样，可以有多种分类方法：①首先，按自然资源资产的主体性质，可分为公有（国家所有、集体所有）自然资源资产、私有自然资源资产、共有（混和所有）自然资源资产；以及无主的自然资源资产。在我国，自然资源资产公有制是主体。随着改革和发展，事实上的自然资源资产共有、私有亦不断出现，但在法律上目前还难以认定。无主的自然资源资产是不合理现象，应予以消除。②按自然资源资产的实物性质，可分为土地资源资产、水资源资产、矿产资源资产、生物资源资产、生态资源资产和综合性资源资产。这其中，由于土地的空间属性，土地资源资产是最重要、最基础的自然资源资产，其他自然资源资产往往与此有高度的关联性。③按自然资源资产的使用性质，可分为公益性资源资产、非公益性资源资产和介于二者之间的准公益性资源资产。公益性资源资产，顾名思义，指完全用于公共目的、不以获取经济利益为目的的资源资产。要严格禁止公益性资源资产用于非公共用途。④按自然资源资产存在的位置特性，可分为原位性自然资源资产和开采性或非原位性自然资源资产，前者位置不可移动，如土地；后者位置可以移动，如矿产资源。在评价一个地区的自然资源资产总体状况时，应把重点放在原位性资源资产上，非原位性资源资产可通过贸易、合作等方式来获得。⑤按自然资源资产的所有权分割特性，可分为专有资源资产和共享资源资产。前者边界清楚、可以分割、可以排他；后者要么边界不清，要么不可分割，要么不可排他，要么法律规定或历史形成的公共进入。共享资源资产，要交由政府进行公开配置和代理管理；专有资源资产，主要交由市场配置，并接受政府监管。⑥按自然资源资产的作用大小，可分为战略性资源资产和非战略性资源资产。前者关系国计民生，是资源资产中最活跃、位置最关键、在非常态下难以从国际市场获得的资源资产；后者的作用则非基础性、关键性、战略性的。在构建国家自然资源资产管理体系、建立健全自然资源资产管理体制时，应重点关注战略性资源资产，包括耕地资源资产、水资源资产、重要能源资产、森林资源资产等。

2 自然资源资产负债表编制

2.1 自然资源资产负债表的界定

一般理解，所谓资产负债表又称为财务状况表，

反映一个企业在一定时期（日历年度或财务年度）内的资产、负债及其相互关系的会计报表或分析表。这就不难理解，资产负债表所针对的主要是企业，反映企业的资产、负债及其平衡变化情况。显然，资产大于负债产生盈余（又称企业或业主权益），负债大于资产则产生赤字，又称资产赤字或净负债。前者有利于企业的可持续发展，后者则不利于企业的经营与发展。

关于自然资源资产负债表，基本上可以套用上面的解释，即所谓自然资源资产负债表，是反映一个国家或地区在一定时期内的自然资源资产的增加和减少及其平衡关系的分析表格。通常情况下，自然资源资产负债表适用的是国家或地区，反映的是该国家或地区年度内、规划期内、政府届内或领导干部任期内的自然资源资产的变化及使用等情况。显然，自然资源资产数量增加、质量改善或价值增值，表明该国家或地区自然资源资产增加或增值，从而有利于国家或地区的可持续发展，反之亦然。

2.2 自然资源资产负债表的基本构成

联合国统计署等国际机构发布的《环境经济综合核算体系—核心框架》（2012修订版），将自然资源资产负债表分为矿产和能源资源资产帐户、土地资源资产帐户、土壤资源资产帐户、木材资源资产帐户、水生资源资产帐户、其他生物资源资产帐户、水资源资产帐户等7个资源资产帐户或资产负债表。此次由国家统计局牵头制定的《编制自然资源资产负债表试点方案》，结合我国自然资源资产管理中的问题和工作基础，明确现阶段我国自然资源资产负债表主要由土地资源资产负债表、林木资源资产负债表和水资源资产负债表构成，部分试点地区可结合当地实际探索编制矿产资源资产负债表。显然，从内容上看我国自然资源资产负债表还不是全面的，从空间上看还不是全覆盖的。

2.3 自然资源资产负债表编制与自然资源核算

实际上自然资源资产负债表的编制与自然资源核算是一脉相承的。弄清楚了自然资源核算或自然资源资产核算，就基本弄清楚了自然资源资产负债表及其编制的要点。

所谓自然资源（资产）核算，是对一定时间和空间内自然资源（资产），在其真实调查统计和合理估价的基础上，从实物、价值和质量等方面，统计、核实和测算其总量和结构变化并反映其平衡状况，以及

将资源(资产)纳入国民经济核算体系的活动。

一般地,自然资源(资产)核算的内容包括自然资源(资产)实物量核算、价值量核算,以及质量(指数)核算。数量核算、价值量核算和质量(指数)核算同等重要,缺一不可,互为基础、互为补充。另外,还可以将自然资源(资产)核算分为存量核算和流量核算,前者着眼于静态而进行资源资产的存量核算,有助于评估某一时点的资源资产总量及其与经济总量间的关系,也有助于比较不同地区间的资源资产存量;后者则着眼于动态而进行资源资产的流量核算或连续时段核算,有助于认识一国或一地区随经济增长而发生的自然资源资产的变化,有助于分析资源资产流与产品服务流间的动态关系。

3 自然资源资产审计

3.1 自然资源环境审计

所谓资源环境审计,是国家审计机关及其授以机构,依照国家相关法律法规、审计准则、会计理论、专业规程、技术标准等,对政府、企事业单位等为主体的资源环境相关活动及其效果、社会经济活动的资源环境效果等,进行审查、监督、评价及追溯的活动。

中国资源环境审计大致经历了四个发展阶段:第一阶段:1983年至1998年。没有明确提出环境审计的概念,但在审计项目中涉及到一些对环境保护资金的审计事项,例如,对4个城市环境保护补助资金的审计,对13个城市排污费的审计。第二阶段:1998年至2002年。1998年审计署成立了农业与资源环保审计司,明确了环境审计职能。期间,审计署主要从促进环境污染治理和促进生态环境保护两个方面,组织开展了多项环境审计。中国审计署于2000年当选为亚洲审计组织环境审计委员会主席,环境审计的国际交往日趋活跃。第三阶段:2003年至2013年底。2003年6月,审计署成立环境审计协调领导小组,标志着环境审计成为一项全署性的工作。《审计署关于加强资源环境审计工作的意见》,明确了资源环境审计的三大任务,即检查资源环保政策法规的贯彻执行和战略规划的实施情况,分析政府履责绩效,促进落实和完善相关政策制度,规范资源开发利用管理和环境保护工作行为;检查资源环保资金的征收、分配、使用和管理情况,揭露存在的偷漏拖欠、挤占挪用、损失浪费等问题,分析评价资源环保资金使用绩效,促进规范资金管理,提高资金使用效益;检查资源环

境相关项目的建设和运营效果,揭示和查处资源开发利用管理和环境保护工作中的浪费资源、破坏环境、资产流失等问题,促进加强资源环境管理,维护国家资源环境安全。现在正在进入第四个阶段,即开展自然资源资产审计的阶段。

3.2 自然资源资产审计

自然资源资产审计,是资源环境审计的重要方面。所谓自然资源资产审计,就是对一个地区的自然资源资产数量、质量、价值、使用、投资及收益分配等情况进行的审计。

开展自然资源资产审计,在我国是极其必要而迫切的。其原因至少有三方面:①我国自然资源国情并不乐观。尽管自然资源种类齐全、总量较大,但自然资源的人均量低、品位较差,人均水资源量仅为世界平均水平的1/4,人均耕地也仅为世界平均水平的1/3。从总体上看,支撑我国社会经济可持续发展的自然资源基础并不雄厚。②我国持续30多年的传统经济增长方式已经严重削弱了我国并不雄厚的自然资源基础。工业、农业的水耗、能耗、“地耗”等资源消耗水平均远高于世界平均水平,更与欧美日等发达国家有着较大差距。水污染、大气污染、土壤污染十分严重,极大地削弱了我们生存和发展的水土资源基础、环境容量。③保护和管护好自然资源基础是生态文明建设的重要内容。生态文明建设至少包括资源节约、环境友好、生态保育和空间优化等核心内容。保护和管护好自然资源基础或自然资源资产,既可为社会经济发展提供物质和能量,同时也关联环境保护、生态保育和空间优化,是生态文明建设的重中之重。

3.3 领导干部自然资源资产离任审计

领导干部自然资源资产离任审计,是自然资源资产审计的一种特定形式:一是将审计对象明确限定为“领导干部”,这是抓住了自然资源资产的责任主体。自然资源资产的主要责任在各级党委政府,关键在各级党委政府主要领导。无疑,自然资源保护是正外部性行为,各级党委政府确应在理念引导、规划编制、项目组织、激励奖励、约束惩罚等方面责无旁贷。加之,长期以来地方党委政府重发展经济、轻资源环境的行为惯性,及由此而导致的资源浪费、环境污染、生态破坏等问题积重难返。二是将审计时间明确限定为“离任”。这是由自然资源资产变化的长期性、累积性特点所决定的,也与干部离任审计的总体要求是

一致的。因此，开展领导干部自然资源资产离任审计是十分必要而迫切的。

3.4 自然资源资产审计的要点

自然资源资产审计，其要点至少包括三个方面，即审计内容、审计责任界定、审计结果运用。其中，关于审计内容，从理论上讲，应对自然资源资产本身的变化情况进行审计，同时亦应对各级党委政府及其主要领导在自然资源资产保值增值方面的主观努力进行审计。《关于开展领导干部自然资源资产离任审计的试点方案》提出了五项内容，这些内容基本上是对试点地区党委政府自然资源资产管护工作的审计，包括指标完成、政策法规执行和专项资金用管等情况的审计。这实际上是对领导干部（与自然资源资产相关的）直接工作的审计，而不是对工作实际成效即自然资源资产本身变化情况的审计。这是符合目前客观现实的。

关于审计责任界定，确实是个难题，一个地区的自然资源基础及其变化是受多重因素的影响，既有人为因素，也有自然因素；既有任期内因素，亦有历史因素；既有领导干部因素，也有普通干部群众因素。《试点方案》大胆地提出探索责任界定，是有担当的，难能可贵的。在责任界定时，要决不放过一个“坏人”，决不能放过在自然资源资产管护方面无所作为的领导干部，但也要决不冤枉一个“好人”，决不能让有所作为但历史欠帐太多、难以在任期内显著扭转的好干部受到委曲。

关于审计结果运用，确实关系到领导干部自然资源资产离任审计是否“管用”的关键。审计结果不运用，就等于没有审计。《试点方案》明确提出要运用审计结果，是有针对性的，也是很明智。经验和教训表明，此类结果的运用，必须与干部制度、特别是与干部考核和任免制度结合起来，尤其需要得到各级党委组织部门的大力配合。

4 结论与讨论

4.1 结论

自然资源资产是生态文明建设的重要基础，自然资源资产核算或负债表编制、自然资源资产审计等，是生态文明制度的重要组成部分。自然资源资产及其管理制度创新是践行“绿水青山就是金山银山”和绿色发展理念的重要支撑。中国审计署已经系统开展领导干部自然资源资产离任审计的试点工作，国家统计

局也已系统开展自然资源资产负债表编制试点工作。相信，通过这些试点，必将推动我国相关理论和方法的日臻完善。

4.2 讨论

然而，不可否认，自然资源资产不仅在我国即使是在全世界都还是一个新概念，特别是自然资源资产负债表编制和审计制度等，有诸多理论和方法层面的问题需要进一步深入探索和研究。在自然资源资产负债表编制方面，诸如自然资源资产负债表的价值表现，以及与此相关的自然资源资产价值评估理论和方法问题，自然资源资产负债表与总资产负债表的衔接问题等，都有待于深入研究；在自然资源资产审计方面，还需要进一步明晰自然资源资产及其审计的内涵，进一步明晰审计主体、客体及其相互关系等。改进完善方法，特别是进一步厘清审计内容、关键指标等；加强基础工作，特别是加强自然资源资产统计、评价、档案等基础性工作。需要特别指出的是，无论是核算还是审计，都离不开真实、准确、可信、及时的数据支撑。然而，我国自然资源资产基础数据，恰恰在真实性、系统性、准确性、可靠性、权威性和及时性方面，存在较大差距，尚不能充分满足核算和审计的需求。为此，迫切需要改进统计制度、提升统计能力，建立健全自然资源资产统计制度和体系。

参考文献

- [1] 蔡春, 毕铭悦. 关于自然资源资产离任审计的理论思考 [J]. 审计研究, 2014, (05): 3-9.
- [2] 林忠华. 领导干部自然资源资产离任审计探讨 [J]. 审计研究, 2014, (05): 10-14.
- [3] 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, (01): 15-24, 96.
- [4] 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, (08): 1-9.
- [5] 谷树忠, 谢美娥. 论自然资源资产的内涵、属性与分类 [N]. 中国经济时报, 2015-07-31(14).
- [6] 谷树忠, 李维明. 从自然资源核算到自然资源资产负债表 [N]. 中国经济时报, 2015-11-20(14).
- [7] 谷树忠. 加强资源环境审计, 助力生态文明建设 [N]. 中国经济时报, 2015-05-15(14).
- [8] 谷树忠. 系统科学理解和积极稳妥推进领导干部自然资源资产离任审计 [N]. 中国审计报, 2015-11-11(02).