

海洋自然资源资产负债表编制探微

商思争(副教授)

【摘要】根据十八届三中全会《决定》“探索编制自然资源资产负债表”的要求及连云港市海洋资源环境开发和管理的现实需要,本文初步探索了海洋自然资源资产负债表编制的必要性和意义;根据人与自然辩证关系和可持续发展理论、公共受托责任理论、会计学理论、资源环境统计理论和实践、海洋资源环境学、海洋资源环境经济学理论探索了海洋自然资源资产负债表编制的可行性、存在的困难及其解决办法。本文依据会计学理论探讨海洋自然资源资产负债表编制的思路、资产分类和负债确认问题。在此基础上,编制出了一种以实物量计量的海洋自然资源资产负债表。

【关键词】海洋自然资源资产负债表;会计理论;公共受托责任理论

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)20-0032-6

一、引言

2012年11月,党的十八大首次将生态文明建设与经济建设、政治建设、文化建设、社会建设并列,“五位一体”地建设中国特色社会主义。2013年11月,十八届三中全会通过的《中国共产党中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出:“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离任审计。建立生态环境损害责任终身追究制。”中央对生态文明建设的要求越来越具体、明确。在中央的推动下,2014年以来,国家统计局、国家林业局、内蒙古林业厅、贵州省赤水市、浙江省湖州市、海南省三亚市、广东省深圳市、上海崇明县等都正在探索编制相关区域和资源的自然资源资产负债表。

理论研究方面,根据在CNKI上按照“篇名”为“自然资源资产负债表”(9字连续)检索的结果,共检索出28篇(截止到2014年11月末)文章。其中:2009年1篇,2014年27篇;期刊论文12篇,会议论文4篇,报纸文章12篇。为数不多的可供借鉴期刊论文文献主要探索了以下几个方面的内容:

1. 关于自然资源资产负债表编制路径问题。张宏亮、刘恋、曹丽娟(2014)在《自然资源资产离任审计专题研讨会综述》中归纳了国内自然资源资产负债表编制路径的三种观点:从微观到宏观(谢志华、王立彦)、统计编制法(黄溶冰)和自然资源账户法(耿建新);封志明、杨艳昭、李鹏(2014)详细

研究了从自然资源平衡表、资产负债表和自然资源账户到自然资源资产负债表编制的三条路径。

2. 关于负债的确认。学术界普遍认为,自然资源负债的确认是编制自然资源资产负债表的难点,耿建新等(2014)试编的自然资源资产负债表上没有包括负债;黄溶冰等(2014)认为资源环境负债是资源的耗减和环境的退化;蔡春等(2014)认为环境负债的定义是对于已经损耗、破坏的自然资源或生态环境的一种补偿。

3. 关于自然资源资产和负债的货币计量。货币计量问题是最难解决的问题,蔡春等(2014)以会计计量理论为基础提出应以历史成本等会计传统的计量方法为基础,兼用实物量计量方式,同时借鉴各种估价方法,但是资源环境的估价方法有很多,其所需要的数据也是难以取得的。

4. 关于自然资源资产负债表格式。耿建新等(2014)借鉴SEEA(《环境与经济综合核算体系》)采用多栏式明细账户格式编制;蔡春等(2014)、黄溶冰等(2014)多数人主张应该严格按照会计要素编制,应该包括资产、负债要素。从具体格式来看,封志明等(2014)提出了单项式平衡表、综合式平衡表和矩阵式平衡表格式。由于资产负债表的会计特点,本文认为,应按照会计要素确认、计量的方法和程序编制自然资源资产负债表,但是由于自然资源和环境货币计量条件尚不成熟,应该先编制实物量计量的自然资源资产负债表。

【基金项目】2015年度江苏省高校哲学社会科学研究一般项目“国家治理现代化视角下江苏省海洋资源环境经济责任审计评价指标体系研究”(项目编号:2015SJB666);江苏省海洋资源开发研究院2014年度项目“基于国家治理的我国海洋资源环境审计理论、系统及模式研究”(项目编号:JSIMR201432);江苏省海洋经济研究中心2015年度项目“江苏省海洋资源环境审计问题研究”(项目编号:HJ4006)

编制自然资源资产负债表,可以掌握变化,摸清“家底”,从而为环境与发展综合决策、绩效评估、环境整治、资源恢复等提供重要依据。海洋作为独立的、自成一体的资源环境综合体,其空间资源、水体资源、生物资源、矿物资源、能源资源等是密不可分的,可以统称为海洋资源,应该为其单独编制一类自然资源资产负债表。海洋资源是21世纪重要的资源,据统计,地球上生物资源的80%分布在海洋里,海洋给人类提供食物的能力是陆地的1000倍,海洋提供的生态价值也超过陆地。党的十八大报告明确提出“提高海洋资源开发能力,发展海洋经济,保护海洋生态环境。”但是,随着海洋开发速度的加快,我国海洋资源环境受到很大的破坏,部分水域的一些物种几乎绝迹,80%的珊瑚礁遭到破坏,80%的红树林被砍伐,70%的沙质海岸受到侵蚀。

连云港市是江苏省重要的沿海城市之一,海岸线全长160多公里,岸线类型多样,沿海滩涂160万亩,已开发110万亩;可开发浅海水域400万亩,有全国八大渔场之一的海州湾渔场,还有全国四大海盐产区之一的淮北盐场,近海有岛屿14个。但是由于海洋工程开发、海上运输、陆源环境污染和过度捕捞等原因,连云港市海洋资源也在逐渐萎缩,渔获量、个体、鱼龄等逐渐变小。人们对海洋自然环境的保护、修复力度也在加大,目前已建成海州湾国家级海洋公园,投放人工鱼礁近万个,1年增殖放流量就达上亿尾。但是连云港市仍处于工业化、城镇化加速发展阶段,经济社会发展与资源环境承载能力不足的矛盾、群众不断增长的环境需求与环境公共产品供给不足的矛盾日渐突出,环境治理和生态修复任务仍将十分繁重,开发与保护、破坏与修复仍然处于动态变化中。

探索编制连云港市海洋自然资源资产负债表有着重要的实践意义和应用价值:首先,为各级政府及职能部门摸清海洋自然资源资产现状,为环境与发展综合决策、政府绩效评估考核、环境补偿等提供重要依据;其次,准确把握经济主体对海洋自然资源资产的占有、使用、消耗、恢复和增值活动情况,为开发、修复、治理、管制决策提供依据;再次,为各级审计机构进行海洋资源环境离任审计提供可核查的数据和评价指标,进一步促进海洋自然资源资产的保护和监管;最后,海洋自然资源资产负债表的编制对于连云港市申报国家级海洋生态文明示范区、进一步加大海洋生态文明建设也有着重要意义。

二、相关理论、可行性及编制方法

(一)关于人与自然关系的哲学思想

自然资源资产负债表编制问题实质上是人对资源的开发和保护结果的会计反映问题,其背后是人与自然的关系,源于人与自然关系的哲学和伦理思想。人类历史上,有三种这样的思想,一是人类中心主义,二是生态中心主义(包含自然中心主义),三是人与自然的辩证关系。

人类中心主义是把人类的利益作为价值原点和道德评价的依据,认为人是主体和中心,人是一切事物的尺度,人是目的,分为强人类中心主义和弱人类中心主义。真正的人类中心主义是弱式人类中心主义,它并不必然导致生态危机。按照人类中心主义,人作为一种高等级的智慧生物,有权力、有能力开发自然资源而不必支付任何报酬或者承担任何偿还义务,但是人为了自身的长远发展和人类的道德生命,也可以而且应该承认自然的内在价值,并有选择地开发和保护自然(包括自然资源和环境),对超越资源环境承载力和自我修复能力的开发和损坏承担偿付义务。对于海水等不可耗竭的资源可以随意取用,适用于强人类中心主义。

按照生态中心主义,资源环境具有自身的不依赖于人类的存在价值和运行规律,对资源环境的任何人为的干预都会带来价值的破坏,也会受到资源环境自身运行规律的惩罚。因此,应将完全未受人类影响的资源环境状况或者原始资源环境背景值作为资产,受到人类影响后的资源环境状况的变化情况就应该作为人类对资源环境的负债,人类有责任将资源环境恢复到初始状态,因为资源环境具有不以人的意志为转移的自身价值。对于整个脆弱的海洋生态和珍惜生物资源应使用生态中心主义。

按照人与自然辩证关系理论,人类具有不同于动物的主观能动性,可以在实践中能动地认识自然,利用自然规律改造自然;人类有权力使用、开发资源环境,也有义务、有能力保护、恢复、增值资源环境;人类必须按照自然规律开发利用自然,人类开发、利用、保护自然资源环境应基于社会经济活动与自然资源与环境的平衡来确定一个均衡值,开发超出此均衡值的部分就是对资源环境的负债。可持续发展理论和科学发展观是人与自然辩证关系理论的一个发展,按照可持续发展理论,自然资源环境在代际、各利益相关者之间的使用和消耗应该公平、按比例分配,超过了公平和均衡线就成了当代人对下代人、这部分人对那部分人的负债;可持续发展理论还意味着当代人对资源环境的消耗量和污染量不能超过资源环境的自净和自我修复能力,否则就不可持续,也成为对下代人和资源环境的负债。

综上所述,人类中心主义和生态中心主义各有道理,且都提供了自然资源负债确认的思路,这种思路加上人与自然辩证关系理论,实际上提供了人类利用会计工具反映自然资源环境状况的可能性理论。

综上所述,笔者认为,按照人与自然的辩证关系原理,人可以利用自己的主观能动性处理好人与自然的关系,人与自然的关系本质上是人与人的关系,总体上是当代人与后代人的关系和当代人之间的产权关系。因此,可持续发展理论是处理人类经济社会活动与海洋自然资源资产关系的最好理论,也是确认负债的最科学的理论。

(二)关于海洋自然资源资产负债表编制的应用理论

相关应用理论可以为海洋自然资源资产负债表的编制提供一些思路、技术和方法支撑,并提出一些要求,也会提出一些前提条件。

1. 公共受托责任理论。在现代社会中,委托代理关系是普遍存在的,私人部门如企业中的代理方承担着企业受托责任,公共部门如国家和政府作为代理方承担的称为公共受托责任。

美国审计总署(GAO)认为,公共受托责任就是指受托管理并有权使用公共资源的机构向社会公众说明其全部活动情况的义务。

张国生(2004)认为,公共受托责任依存于以下三个主要代理关系中:公务员对行政长官的受托责任、行政部门对立法部门的受托责任和政府对民众的受托责任。

根据我国《宪法》,“矿藏、水流、森林、山岭、草原、荒地、滩涂等自然资源,都属于国家所有,即全民所有。”《海域使用管理法》规定,“海域属于国家所有,国务院代表国家行使海域所有权。国务院海洋行政主管部门负责全国海域使用的监督管理。沿海县级以上地方人民政府海洋行政主管部门根据授权,负责本行政区毗邻海域使用的监督管理。”《渔业法》也规定了“国家对渔业的监督管理,实行统一领导、分级管理。”所以,我国海洋自然资源资产的公共受托责任可以分为5个层次:使用消耗海洋资源的企业对政府和利益相关者的受托责任,公务员对行政长官的受托责任,下级政府对上级政府的受托责任,政府对人大、人大对全民的受托责任。其中,最主要的是政府对人大、人大对全民的受托责任,基本的受托方或者责任方是政府。政府是自然资源资产的管理者,也是受托责任者,负有向人大报告的责任。在经济社会里,需要将经济活动对自然环境的影响结果反映在自然资源资产负债表中,自然资源资产负债表是公共受托责任者管理控制自然资源资产以及委托人考核和对受托人进行审计的依据。公共受托责任理论为海洋自然资源资产负债表的编制明确了编制主体、使用主体和编制目标的依据,公共受托责任也要求人大为政府制定明确的海洋自然资源和环境任期目标或者编制海洋自然资源资产负债表。

2. 会计理论。报表的使用者、报表的用途以及报表本身为自然资源资产治理提供依据。

自然资源资产负债表是会计报表,海洋自然资源资产负债表的编制是会计问题,会计确认、计量、记录、报告理论和相关准则可以为海洋自然资源资产负债表提供基本的理论和方法支撑:

(1)海洋自然资源资产负债表要素和科目确认。借鉴会计的定义,资产即为责任主体过去交易或事项形成的,由责任主体拥有或控制的,预期会给责任主体带来经济利益的资源。因此,海洋自然资源资产除了具备海洋自然资源的特性,

还具有稀缺性、权属性、收益性、可计量性等特点。根据以上特性,有些海洋自然资源不属于海洋自然资源资产,如不具有稀缺性的海水资源,虽然稀缺但是无法确定权属的位于勘界的海洋自然资源,虽然稀缺且有权属但是不能给拥有者带来收益的自然资源,如可能长期无法开发的深海海底矿产资源。负债是指过去的交易、事项形成的现有义务,履行该义务预期会导致经济利益流出责任主体。这里的负债显然不是交易形成的,而是人类开发利用海洋自然资源形成的,这个义务是指人对海洋自然资源和环境的义务,也是对其他利益相关者、全民、国家或者后代的义务。

(2)海洋自然资源资产负债表要素和科目计量。鉴于海洋自然资源 and 环境的难以计量性,笔者认为计量模式应分为数量计量(包括实物量计量、货币计量等)、质量计量(等级计量、比率计量等)。

(3)海洋自然资源资产负债账户记录。根据科目系统应设置并登记三级账户体系;数据之间应形成如下数据链:原始数据→企业和部门账面数据→企业和部门报表数据→海洋自然资源资产负债账户数据→海洋自然资源资产负债表数据;数据应具有可追溯性、可核查性、可追责性。

(4)海洋自然资源资产负债列报和披露。笔者认为应采用账户式,左面列示海洋自然资源资产,右面列示负债和所有者权益;上下按照相关性顺序排列;采取多种计量方式列示年初和年末、任期初和任期末的数据;暂时不包含附注,增加按照大类汇总的多栏式明细账作为附表。

3. 资源环境统计学理论。早期的自然资源核算实际上是统计核算,自然资源账户实际上也是一种统计报表。如挪威政府发表的《挪威自然资源核算》(1987)研究报告,法国发表的《法国自然资源账户》(1987),20世纪七八十年代英国、加拿大、瑞典、澳大利亚、捷克等国开始编制本国的包含自然资源资产的国家资产负债表(NBS)。1993年,联合国统计署首次推出了综合核算资源环境和经济发展程度的体系框架,即SEEA1993,后来又相继推出SEEA2000、SEEA2003与2012三个版本。在我国,1999年,北京大学出版了以SEEA-1993为基础的《中国环境经济综合核算框架(CSEEA)》,2003年,国家统计局开始试编《全国自然资源实物量表》,2006年7月,国家环保局和国家统计局首次发布了《中国绿色国民经济核算研究报告2004》。这些自然资源核算账户和报表从数量核算上为海洋自然资源资产负债表的内容框架提供了重要的借鉴。

4. 海洋资源环境学和海洋资源环境经济学理论。《海洋资源学》、《海洋环境学》可以提供海洋资源和环境概念和分类的知识,为科目编制提供依据;《海洋资源经济学》、《海洋环境经济学》中海洋资源环境价值理论与评估方法、资源与环境的承载力的概念和资源承载力的确定方法、环境效益与损失评估方法、环境资源定价方法为负债的确认以及资源与

环境的货币计量问题提供了可行的方法。如：直接观察法(收益现值法、生产率变动法、霍特林自然资源评估法)，间接观察法(旅行费用法、内涵资产价值法)，直接假定法(投标博弈法、支付意愿问题法)和间接假定法(权变排列法、权变活动法、选择实验法、网络分析法)等经济学方法和能值分析法等非经济学方法。

三、编制实践的难点及解决办法

(一) 报表编制的前提条件不完备及其解决办法探索

自然资源资产负债表是会计报表，海洋自然资源资产负债表的编制理论从属于会计报表编制理论，会计报表编制的理论依据主要包括会计核算前提和会计准则问题。会计核算有4个基本前提：

1. 从会计主体假设来看。我国自然资源资产的产权所有者“主体”是国家或地方层面的全体人民，“核算主体”即为报表编制者，是海洋资源管理者或者海洋资源的代理人、责任者。在我国，海洋自然资源资产的代理人是各级政府，所以代理者和报表编制者是各级政府，海洋自然资源资产负债表应反映各级政府对海洋自然资源资产的管理情况以及对代内和代际的产权界定。“执行主体”为接受资源部分权利转让的企业或单位。但实际上真正拥有具体决策权、治理权的所有者是缺位的；管理者也就是核算主体也由于条块分割而分散化，从而难以找到核算主体，即使确定了核算主体也由于信息分散、信息搜集责任不清、信息衔接集成度不够而难以准确核算；对于执行主体的资源环境的披露义务也没有形成硬约束，难以形成合并信息；三个主体联系比较松散，信息难以集成。

2. 从货币计量假设来看。资源环境的货币计量非常困难，这虽有技术层面的原因，但是主要是因为自然资源资产交易不健全、不完善，难以找到市场价格。

3. 从持续经营和会计分期假设来看。海洋自然资源与环境显然是可以持续使用的。从离任责任审计和便于人大和上级考核角度来看，分期假设可以以政府任期作为分期标准；从履行海洋自然资源环境管理责任角度来看，可以以自然年度为会计分期。这种条件是具备的，但是由于长期缺乏量化信息和考核标准，海洋自然资源的公共受托责任没有真正落实，使得刚开始编制的海洋自然资源资产负债表基期数值难以确定，从而导致海洋资源环境负债难以确认的问题。总之，海洋自然资源资产负债表的编制还存在很多现实的困难。

会计主体与持续经营和分期假设的问题主要是海洋自然资源资产的群众参与、产权体制和管理体制问题，这只能按照十八届三中全会《决定》提出的要求，“建立系统完整的生态文明制度体系”，“健全自然资源资产产权制度和用途管制制度，健全国家自然资源资产管理体制，统一行使全民所有自然资源资产所有者职责。完善自然资源监管体制，统一

行使所有国土空间用途管制职责”。货币计量问题主要是数据资料和完善产权交易市场问题，不是货币计量方法问题，因为计量方法和估值方法是比较成熟的。也应按照十八届三中全会《决定》的“实行资源有偿使用制度和生态补偿制度”来从根本上解决。具体建议：建立海域使用权流转制度；将海洋资源进行产业化运作；建立海洋自然资源资产的所有权中心、管理责任中心及相关管理责任指标、预算报表等管理会计制度；培养人们可持续发展和“绿色”消费意识，增强人们对海洋自然资源资产的权利意识、维权意识；培育环保组织等民间治理机构。

由于海洋自然资源资产管理机构的分散性和缺乏协调性、制度的不健全导致海洋自然资源资产管理信息分散且相互不衔接，海洋自然资源资产管理的指标不系统，定性考核指标多，定量考核指标少。这种情况下，本文建议：第一，国家应建立健全相关体制、整合相关信息，成立海洋自然资源资产的产权和管理主体，负责运营、开发、保护、统计、核算海洋自然资源资产；第二，学者和专家加大调研和信息收集力度，以及申请信息公开；第三，对于定性指标尽量结合专家的测算或者编制机构的经验确定量化指标；第四，由于海洋自然资源资产产权划定不清晰、市场机制的不完善等原因导致海洋自然资源资产难以用货币计量，从而难以在统一的尺度下进行对比分析，可以采用指数、比率、系数、分数等无量纲化方法进行汇总和分析，只考虑任期初、任期末同一指标的变化率以及任期末相关指标与有关标准指标的变化率。

(二) 海洋自然资源特性带来的困难及其解决办法探索

海洋自然资源资产具有自然属性和社会经济属性。海洋自然资源资产的自然属性体现在以下几个方面：海水流动性、海洋环境多成因性、海域广阔性、海洋自然资源资产复杂多样性、海洋生物流动性、海洋空间立体性、海域质量差异性。海洋自然资源资产的社会经济属性包括供给的稀缺性、开发使用者的利益冲突性、海洋陆源污染的界外性和责任难以界定性等。

针对上述属性中的固有问题导致的自然资源资产负债表编制难题的解决办法如下：对于水体流动性导致污染跨区域转移和海洋生物流动性带来的难以统计的问题，可以采用任期初和任期末同时点、同地点监测或者获取同时点、同地点监测资料的办法来控制，也可以用一定时期的平均值来控制。海洋环境多成因性是指海洋环境可能是由于自然和人类两方面原因造成的结果，人类活动成因可能是大范围内很多人的共同行为结果造成的，甚至是由于全人类的长年活动累积而成，不只是本地本任期所致，这种情况可以采用环保部门细分的指标进行评价。

海洋自然资源资产复杂多样性使得人们很难找到一个概括的指标进行综合评价，很难建立一个评价标准涵盖全面的指标体系。这可以通过选取容易受人类影响的资源资产来

编制海洋自然资源资产负债表来解决,全面的评价可以逐步采用统一计量标准(货币、能量、碳量、指数等)。海洋空间立体性带来的海洋上空、海面、上层、中层、下层、海底、底内、底下的资源和环境难以测量和难以选取指标的问题,可以通过先细分选取指标然后汇总、平均的办法解决。海域质量差异性问题也可采取这种方式解决。开发使用者的多样性和利益冲突性采用全国人大通过的海域使用规划与本地区海域使用规划对照审计并且分区统计评价的办法。海洋陆源污染的界外性和责任难以界定性可以采用区分本地直排口、本地入海河流、跨区域河流分开统计和监测的办法,全面分区、分段、分河流投放在线监测浮标。

当然有些问题的解决除了技术和方法以外,还要考虑成本效益,但是大规模协同作战和自动化、在线化监测技术的实现可以大大降低数据获取的成本。

四、编制框架

本研究所涉及的海洋自然资源资产包括海水资源资产、海洋生物资源资产、海洋矿产资源资产、海洋能源资源资产、海水化学资源资产、海洋空间资源资产、海洋旅游资源资产和海洋无形资源资产中的自然遗产。从长远来看,这些海洋自然资源资产与人类生产生活都有密切关系,但是在短时间里来看,有些海洋自然资源资产是不可控或者难以开发的,与党政领导的公共受托责任关联度不大,且很多难以探明储量或难以计量,不符合资产的定义。

海洋矿产资源是不可控的。来自海滨、浅海、深海、大洋盆地和洋中脊底部的各类矿产资源都不可凭借人力作用而增加,但可因人力作用而减少,如石油资源的开采。一般情况下,在一个区域没有大规模开采资源时,可以认为海洋矿产资源是不可控的。

海水资源资产由于其容量巨大和流动性基本上也可以认为是不变的,且难以确定存量或无法计量,海水化学资源资产、海洋矿产资源资产和海水资源资产类似,海洋能源资源资产是不可耗减、不可控的资产,也难以计量。

海洋旅游资源资产可以随着开发而增加,也可因废弃或改作他用而减少,虽然这种开发和利用与海洋空间资源资产的配置有关,可以涵盖在海洋空间资源资产指标之中,但是由于其环境的优质性和最能满足人的亲水特性,所以也可以作为一个辅助指标反映海洋自然资源资产情况。

海洋空间资源资产随着开发、占用或者自然损坏而减少,随着恢复而增加,最易受到人类影响的是岸线资源、海域资源。

海洋生物资源资产是更加敏感的资源资产,可能随着海水污染、海洋工程造成的水文和栖息地改变、过度捕捞等行为而减少,随着增殖放流、生态保护等行为而增加。当然海洋生物资源资产也会随着自然条件的变化而变化。从生物的属性来看,海洋生物资源资产是最能够反映海洋环境和资源

(实物)量的,海洋生物本来就是栖息在这个天然的环境资源中,其进化较慢,环境和其他资源的变化能够直接作用于海洋生物,海域中海水的质量也会影响海洋生物资源资产,所以海洋生物自然资源资产是最能够反映海洋资源环境变化的资产。

我们把最容易受到人类影响的海洋自然资源资产称为可控海洋自然资源资产。所以,本研究首选海洋生物资源资产,其次海洋空间资源资产,最后也可以选择海洋旅游资源资产作为可控自然资源资产来综合反映和评价海洋自然资源资产的保有情况和可持续发展能力。

各种会计要素的确认与会计等式存在密切关系,同时基于不同理念和理论,会计上的资产负债表是用来反映资源的来源和占用关系,或者说用来反映资源的自然分布和产权关系。资产属于资源的占用或者自然分布,负债和所有者权益揭示了资源的来源或者资源的产权关系。这种认识如果套用在海洋自然资源资产负债表上,那么可以认为海洋自然资源资产负债表的左边反映海洋自然资源资产的占用和自然分布,负债和所有者权益属于海洋自然资源资产的来源和产权关系。自然分布实际上也是人化的自然。

产权关系涉及的自然资源资产是从哪里来的?产权归属如何?从这个角度上,依据人与自然辩证关系理论和可持续发展理论,海洋自然资源资产存在两个层面的关系:第一,人与自然的关系,涉及海洋自然资源资产的来源。海洋自然资源资产是大自然对人类的馈赠,人类可以从其中直接获取资源而无需向大自然支付任何报酬,从这个意义上讲,报表右边的所有者是“大自然”。第二,人与人的关系,大自然把海洋自然资源资产馈赠给人类以后,由于其免费性,人类往往倾向于过度使用,从而造成资源枯竭或者环境破坏。

这就会造成两个方面的后果:一是其他人无法享有这种资源的福利,二是后代人无法享受到海洋自然资源资产带来的福利,造成代内不公平和代际不公平。代内不公平可以采用产权配置制度和有偿使用制度来改善,实行资源环境使用付费的办法来限制使用并通过转移支付补偿其他人,作为代理者的政府强制收取的使用费作为货币性资金或者应收账款等资产;代际不公平包括由于资源减少、环境破坏造成后代人福利的减少,人们可以通过划定并强制实施环境承载力、均衡线、资源可修复线、生态红线等办法来解决(为了方便,以上统称为“生态红线”)。如果超过生态红线,要强制修复资源、恢复环境和生态来补偿后代,代理人和使用者应承担的修复、恢复义务就是当代人的负债。这样,人类所得到的海洋自然资源资产就划分成了不同产权主体所拥有的部分,一是当代人不同的使用者享受的资源,即不同用途的海域,其中,超出生态红线的部分属于对后代人的负债,二是后代人应该享有的部分,如果当代人支付了海洋资源环境的使用金,在政府作为代理人情形下,拥有了已经限定用途的所有

海洋自然资源资产负债表(非货币计量)

	项目	任期初	任期末
海洋自然资源资产	海洋生物资源	重量(10Kt)	重量(10Kt)
	鱼类		
	软体动物		
	甲壳类		
	哺乳动物		
	海洋植物		
	海洋空间资源资产	长度和面积 (Km,Km ²)	长度和面积 (Km,Km ²)
岸线	海域		
	海岛		
	海洋旅游资源资产	面积(Km ²)	面积(Km ²)
海滨度假旅游区	海滨浴场		
	海洋公园		
	海上运动场		
	海上娱乐场		
海洋自然资源负债和所有者权益	项目	任期初	任期末
	负债(红线内被开发的资源)	面积(Km ²)	面积(Km ²)
	海水增养殖区		
	海水浴场		
	所有者权益	面积(Km ²)	面积(Km ²)
	当代人权益(红线外资源)		
	海水增养殖区		
	海水浴场		
	风景与度假旅游区		
	海洋保护区		
港口航道区			
人工鱼礁区			
海洋倾倒区			
海洋油气区			
后代人权益(未被开发的自然资源)	长度和面积 (Km,Km ²)	长度和面积 (Km,Km ²)	
自然岸线			
天然海域			
自然海岛			

权,剩余未开发的资源属于未限定用途的海洋自然资源资产,其所有者是全体人民。

当然,代际公平和生态红线的划分是个非常复杂的问题,首先应该区分可耗竭性海洋自然资源资产和不可耗竭性海洋自然资源资产。可耗竭性海洋自然资源资产又分为一次性耗竭资源和占用性耗竭资源,如岸线、海域、海岛等空间资源属于占用性耗竭资源,而且从理论上来说可以持续占用,

后代可继承这种占用形成的设施,享受这种设施带来的福利,这种海洋自然资源资产不会影响后代人的福利,代内公平通过协商划分用途和功能区来解决,不存在负债问题。油气等矿产资源属于一次性可耗竭资源,当代人消耗多少就会减少多少后代人可享受到的这种资源,会影响代际公平,应该确定资源合理开采量或者均衡线作为红线,超量开采部分即为负债。不可耗竭性自然资源资产又称为可再生自然资源资产,分为需要“种子”的可再生自然资源资产和不需要“种子”的可再生自然资源资产,如果按照再生时间长短还可以分为周期性再生自然资源资产和随时再生的可再生自然资源资产。前者如海洋生物资源,需要“种子”或者“资源环境修复线”,这种“种子资源”或者“资源修复线”作为区分负债和所有者权益的界限,超出了种子或者资源自恢复底线就会影响代内和代际公平,超出部分作为负债;后者如风能、潮汐能等,不影响代内和代际公平,不存在负债问题。

根据以上分析,海洋自然资源资产负债表编制如左表。

主要参考文献:

Bartelmus P., Stahmer C., Tongeren J. V.. Integrated Environmental and Economic Accounting: Framework for a SNA Satellite System[J]. Review of Income and Wealth, 1991 (2).

UN, EU, FAO et al.. System of Environmental- Economic Accounting 2012: Central Framework. New York: Unit Nations ed, 2014.

Hartmut H'oh, Karl Schoer, Steffen Seibel. Eco-efficiency Indicators in German Environmental Economic Accounting [J]. Statistical Journal of the United Nations ECE, 2002(19).

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]. 生态系统服务与评估, 2014(2).

甘泓, 汪林, 秦长海, 贾玲. 对水资源资产负债表的初步认识[J]. 中国水利, 2014(14).

耿建新, 王晓琪. 自然资源资产负债表下土地账户编制探索——基于领导干部离任审计的角度[J]. 审计研究, 2014 (5).

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(5).

陈艳利, 马锐, 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).

向书坚, 郑瑞坤. 自然资源资产负债表中的资产范畴问题研究[J]. 统计研究, 2015(12).

作者单位: 淮海工学院商学院, 江苏连云港 222005