

土地资源资产负债表编制问题管窥

姚霖(博士), 余振国(博士)

【摘要】 土地资源资产负债表是自然资源资产负债表的重要内容,开展土地资源资产负债的核算首先需要解决核算对象、核算原则、核算范式与核算假设四个问题。土地资源的资产与负债账户作为资产负债表核算体系的关键内容,其设计理念首要关注的是如何呈现核算对象的实物与价值、数量与质量、存量与流量信息,同时应联系现有土地管理制度,构建资产负债表与土地资产离任审计之间的联系,服务“生态国土”建设。基于此,本文提出土地资源资产负债表的编制框架及基础账户设计表。

【关键词】 土地资源; 资产负债表; 资源核算技术; 土地管理

【中图分类号】 F231.1; F301

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)21-0084-5

自《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》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”之后,党中央国务院相继颁发了《中共中央国务院关于加快推进生态文明建设的意见》、《党政干部生态环境损害责任追究办法(试行)》和《生态文明体制改革总体方案》,多次强调推进自然资源资产负债表编制工作。在相关部委、地方政府与科研人员的努力下,自然资源资产负债表编制研究已取得了一定成果。但受制于理论不清晰、缺乏实践、学科桎梏等主客观原因,不论是各自然资源主管部门还是研究机构,都存在认识尚不一致、编制思路不统一等问题,致使各项编制工作仍处于摸索阶段。本文依据先单后总、先易后难的试编逻辑,结合土地资源易定量、统计基础好的核算优势,以土地资源资产负债表为编制自然资源资产负债表的突破口,针对土地资源资产负债表编制所涉及的基础问题进行探讨。

一、土地资源资产负债表的功能定位

旨向是行动的向导,自然资源资产负债表的功能定位关系到“编制理念、编制目的、编制假设、账户设计、参数选择、信息报告”等关键问题。作为一项新事物,资产负债表的功能定位也颇存争议。其实,认识问题的最佳路径不外乎“问源”。有关资产负债表编制的系列政策性文件对自然资源资产负债表有“一实一衍”的政策期望:“一实”指通过资产负债表的

核算,摸清我国自然资源的“家底”,了解其在特定时空中的存量与流量、数量与质量情况;“一衍”在于建立起资产负债表与资源资产离任审计之间的勾稽联系,为实施对领导干部实行自然资源资产离任审计与建立生态环境损害责任终身追究制度提供信息支撑。这就要求资产负债表不仅能够反映出领导干部在任职期间自然资源资产的数量与质量,还能够核算领导干部工作对生态环境的影响情况。因此,结合土地资源的特性与土地管理制度等,本研究将土地资源资产负债表的功能定位归纳为以下几点:

1. 摸清区域土地资源资产“家底”。土地资源资产负债表能够真实反映出行政区域(资源区域)内各类型土地的存量与流量、数量与质量情况,着重对湿地、耕地、草地、林地等生态用地的占用、破坏情况、环境损益予以披露,揭示耕地占补平衡、耕地土壤质量、建设用地违规批建、农用地使用类型变更信息,以满足信息使用者了解土地“家底”的需要。

2. 领导干部考核依据。不论是从资源环境形势,还是从资产负债表功能契合度去度量,土地资源资产负债表都要能够以其所呈现的信息为依据。这不仅可以作为评价地方政府与领导干部考核、离任审计、责任追究的重要依据,还可以凭其“事前预警、事中提醒与事后评价”的功能,服务于地政管理。

3. 促进“生态国土”建设。以资产负债表编制机制建设为

【基金项目】 国家哲学社会科学基金重大项目“基于自然资源资产负债表系统的环境责任审计研究”(项目编号:15ZDB160); 国家哲学社会科学重点项目“国土资源资产负债表编制及其运行机制研究”(项目编号:15AGL007); 国土资源部软科学研究项目“自然资源资产负债表编制研究”(项目编号:201508); 国土资源部资源环境承载力评价重点实验室课题“自然资源资产负债表编制理论与技术研究”(项目编号:CCA201507)

抓手,明确各级政府在地产权制度、土地规划制度、耕地保护制度、严守生态红线、土地有偿使用制度、新增建设用地等执行中的各项责任,构建和完善土地管理共同责任机制,树立发展生态经济的资源管理导向,促进“生态国土”建设。

二、土地资源资产负债表编制的优先问题

编制土地资源资产负债表首先需要思量的是如何确定核算对象、核算原则、核算范式与核算假设。本文在国内外已有土地资源核算经验的基础上,结合中国的土地管理制度,对上述四个问题予以探讨。

1. 核算对象。相较于水、矿产、林木等自然资源,土地具有“总量不变、结构有变”的特殊性,笼统核算土地资源总量的意义稍显不足。所以,核算对象需着力于“纵向时间维度下”的“地类变化”。核算对象可依据国标《土地利用现状分类》(GB/T 21010—2007),将土地分为12个一级类,57个二级类。根据全国土地调查执行标准,为增强数据采集的衔接性,土地核算可将地类分为耕地、园地、林地、草地、公共管理与公共服务用地、水域及水利设施用地、其他用地7类。基于资产负债表的功能设置,着重对湿地、耕地等生态用地状况予以反映,并以落实占补平衡政策规定的新增耕地面积与质量为衡量点,尤其是考核耕地质量的变动情况,以此实现土地资源资产负债表衡量生态功能损益的旨向。

2. 核算原则。核算原则是编制工作的约束性参照,具体而言主要包含理念原则、技术原则与工作原则。

(1)理念原则。核算应在数量统计的基础上,综合考虑土地的经济价值、社会价值和生态价值,重点分析耕地等生态用地的数量与质量变化及其成因。核算不仅要反映地类变更信息,且需建构资产负债表与土地管理政策之间的勾稽联系。

(2)技术原则。技术原则分为技术步骤与技术标准。在技术步骤上,鉴于土地资源的自然属性与经济属性,应遵守“先实物量,后价值量”的核算顺序;在技术标准上,土地资源资产负债表核算所涉及的“定量、定质与定价”具体包括土地利用分类、农用地质量分等、草地质量定级、农用地估价、城镇用地分等、城镇用地定级、城镇用地估价等内容。鉴于上述内容已形成相应的标准体系,编制上可以根据《土地利用现状分类》(GB/T 21010—2007)与《第二次全国土地调查技术规程》确定土地类别,以《农用地质量分等规程》(GB/T 28407—2012)、《林地分类》(LY/T 1812—2009)与《天然草原等级评定技术规范》(NY/T 1579—2007)作为耕地、林地、草地质量分等依据,以《城镇土地分等定级规程》(GB/T 18507—2014)和《城镇土地估价规程》(GB/T 18508—2014)作为城镇土地分等、定级与估价的参照依据。

(3)工作原则。建立以组织管理原则、数据登记责任原则、信息安全原则为内容的工作体系,保障资产负债表核算信息的准确性、真实性与责任性。

3. 核算范式。与自然资源资产负债表核算范式相关的主

要有企业财务资产负债表、国家资产负债表、环境经济核算体系(SEEA)。依前文对资产负债表功能的论述来看,自然资源资产负债表不同于企业财务资产负债表、国家资产负债表与环境经济核算体系。

首先,根据《企业会计准则(2006)》与《企业会计准则——基本准则(2014)》,在企业资产负债表中着重核算分别列入固定资产、无形资产、存货、投资性房地产的土地使用权,并在期末资产负债表中呈现经营主体的土地使用权损益状况,其核算目的与自然资源资产负债表核算理念存有一定差异。其次,国家资产负债表是以核算国家经济资产与负债为目的,遵循国家主权的核算边界,按国家运行经济主体分类核算资产、负债,主要用于反映主权国家家底,解释各经济主体主要经济活动之间的对应关系,勾画国家经济运行机制,在涉及自然资源核算方面,国家资产负债表着眼于土地利用所衍生的经济效益。最后,SEEA主要计量经济发展过程中的自然资源(环境)代价(实物与价值),其核算对象不包括没有进入经济活动的自然资源。

值得注意的是,在关注上述核算差异的同时还需考查四个核算方法之间存在的紧密联系:自然资源资产负债表的概念起源于企业财务资产负债表,资产负债表本身就是资产所有权人享有知情权、管理权的权利表现;四者核算边界虽有所差异,但核算结果在本质上均是“有用的信息”;除核算目的不同外,在诸如核算等式、核算假设、核算步骤、核算框架等方法设计上有着相通性。

因此,自然资源资产负债表需参照已有的核算经验,切合自身功能定位与我国资源管理体制,探索形成自我核算范式。本文认为可通过借鉴并深化财务资产负债表、国家资产负债表与SEEA体系中的核算框架,建立同时满足评价区域环境经济与政府生态责任绩效对资源信息需求的核算体系。

4. 核算假设。核算假设是对核算所处的时空环境做出合理设定,是构建核算框架的前提设定。参照财务会计制度设计对主体假设的理解,土地资源资产负债表的核算假设可围绕主体、时期和计量方法进行设定。

(1)主体假设。根基于自然资源国家所有权制度的自然资源资产负债表,其编制主体假设的确定需明确两个内容,即责任主体与编制主体。确定责任主体即是要明确土地所有者、管理者、使用者与经营者的权责。根据《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国土地管理法》、《中华人民共和国物权法》、《中华人民共和国土地管理法实施条例》的相关规定,除由法律规定属于集体所有的森林、山岭、草原、荒地、滩涂外,土地资源归国家所有。可见,在国有资源管理方面,我国各级政府依法履行国家授予的管理职能。编制主体假设的设定关键是解决“保障信度与效度,保证可行与可做”的问题。根据国务院发布的《自然资源资产负债表编制试点方案》中提出的“国家统计局将会同有关部门制定统一的自然资源资

□ 业务与技术

产负债表编制制度”，土地资源资产负债表编制所需的土地利用现状、土地质量、地类变更、土地执法等信息则是国土资源部门行使土地管理的“台账”，其信息涉及各类专业规范解释。因而，土地资源资产负债表编制工作可由各级政府的统计部门牵头，国土资源部门承担主责，国土资源的经济科研力量共同参与。

(2) 周期假设。编制周期必须关注土地管理制度周期与领导干部离任周期。从土地管理制度周期角度来看，对于地类数量信息采集周期，依据《中华人民共和国土地管理法》与《中华人民共和国土地管理实施条例》的相关规定，土地利用现状数量调查主要包括全国土地调查、土地变更调查与土地专项调查。其中，全国土地调查为10年一次，土地变更调查每年开展一次，专项调查时间则依据特定工作任务浮动实施；对于耕地质量信息采集周期，在全国土地调查的基础上，全国耕地质量6~10年更新一次，并逐步开展地区耕地质量年度监测工作。可见，现行土地数量与质量调查工作有比较好的周期弹性，能够满足领导干部3~5年离任的周期频率。因而，鉴于实际编制任务的需要，可因地制宜、因时制宜地采用三年或五年固定周期与离任弹性周期的编制频率。

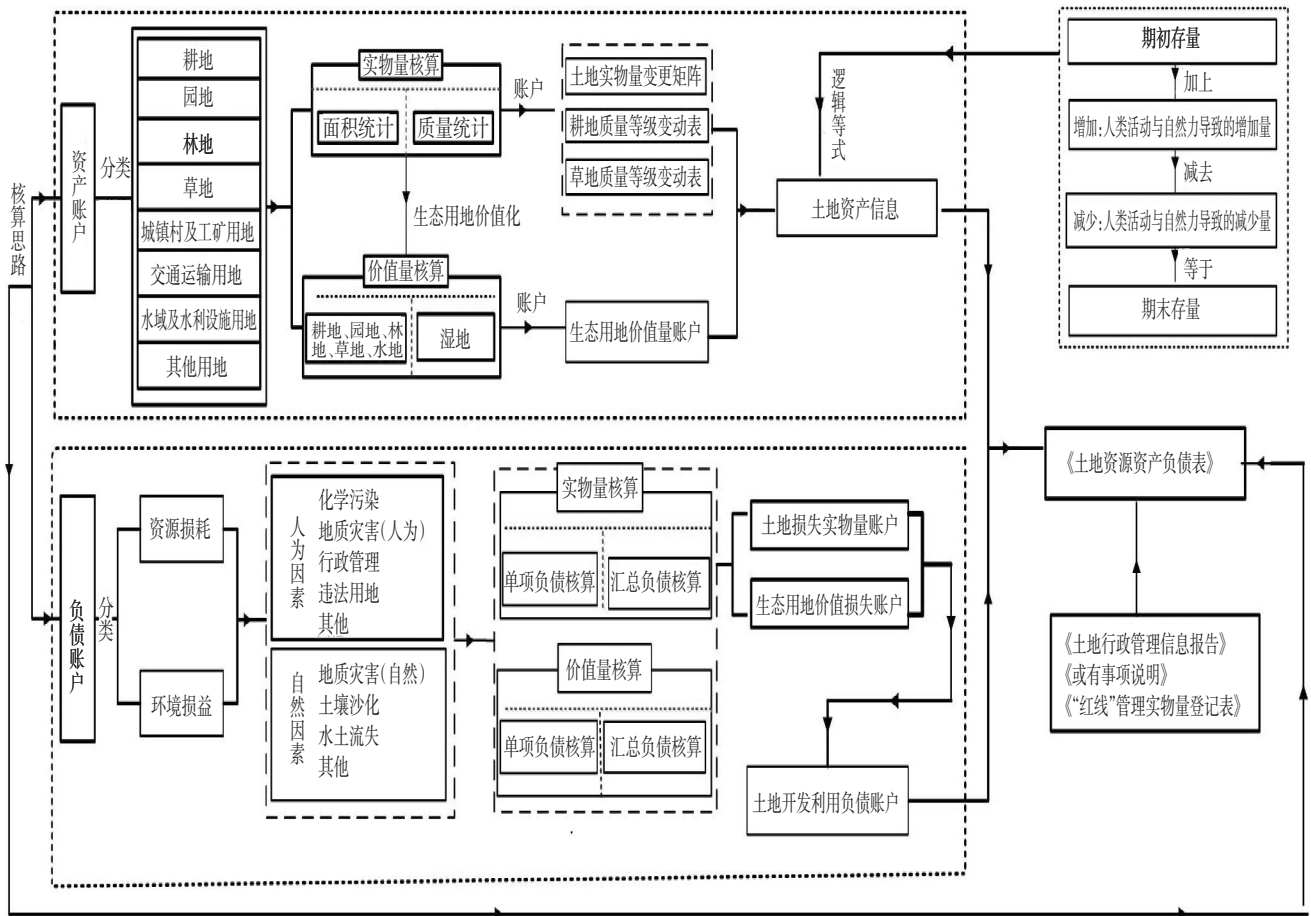
(3) 计量假设。计量假设的确定服从于核算目的、核算对

象等约束条件。通常认为，土地资源资产负债表涉及的核算计量方式包括实物量与价值量。其中，实物量核算主要反映土地总面积、各类土地面积、土地变更面积的增减，以及耕地等各类面积分布状况；价值量核算是以货币计量的形式核算土地的经济价值与环境价值，呈现所有者权益的损益。在具体工作中，由于当前编制尚处于试编阶段，因此在价值计量假设的选择上，应采用以实物计量为主、价值量为辅，兼顾文字说明的计量方法。

三、土地资源资产负债表编制框架设计

土地资源资产负债表框架设计的核心问题是建立怎样的核算模型来满足资产负债表编制旨要的信息需求。

1. 总体框架。土地资源资产负债表总体框架由“4+1”构成(详见下图)，即资产账户、负债账户、土地行政管理信息报告、或有事项说明四项内容，以及一项核算逻辑等式。图中，上述四项内容为土地资源资产负债表的主要信息内容，它不仅包含所有土地类型的数量与质量、存量与流量信息，而且考查了生态用地资产、土地环境损失与生态用地耗减状况。同时，土地行政管理信息报告与或有事项说明的文本内容作为土地资产损益情况的补充，可增强资产负债表信息系统的信度与效度；核算的逻辑等式为期末存量=期初存量+人为与自



土地资源资产负债表总体框架图

表 1 土地资产实物量账户 单位:公顷

项目	耕地	园地	林地	草地	城镇村及工矿用地	交通运输用地	水域及水利设施用地	其他土地	合计
年初存量									
存量增加									
存量减少									
年末存量									

表 2 土地实物量变更矩阵 单位:公顷

变更前 \ 变更后	耕地	园地	林地	草地	城镇村及工矿用地	交通运输用地	水域及水利设施用地	其他土地	合计
	期初存量								
期内减少									
期内增加									
期末存量									
耕地									
园地									
林地									
草地									
城镇村及工矿用地									
交通运输用地									
水域及水利设施用地									
其他土地									

然原因增加-人为与自然原因减少。

2. 基础账户设计。

(1)资产账户由土地资产实物量账户(详见表1)、土地实物量变更矩阵(详见表2)、耕地质量等级实物量登记表(详见表3)、草地质量等级实物量登记表(详见表4)组成。主要为核算土地资源的存量与流量、数量与质量提供信息,并通过开展价值量核算,核算耕地、园地、草地、林地等生态用地的经济价值。

表 3 耕地质量等级实物量登记表 单位:公顷

耕地质量等级	期初存量	本期增加	本期减少	期末存量
1级				
2级				
3级				
…级				
15级				
合计				

表 4 草地质量等级实物量登记表 单位:公顷

草地质量等级	期初存量	本期增加	本期减少	期末存量
1级				
2级				
…级				
8级				
合计				

(2)负债账户主要是核算土地开发利用中导致的土壤环境损失与生态用地耗损价值。同时,由于资产负债表具备呈现“家底”的功能定位,充分考虑到人为因素与非人为因素,因此应全面反映土地环境与资源损耗的土地损失实物量账户与土地利用开发导致的土地资源损耗的生态用地价值量账户。如表5所示,在土地环境负债核算中,主要包括土壤污染负债、水土保持负债、灾害整治负债与土地整治负债,价值量核算方法为实际成本支出法。

表 5 土地环境负债账户

土地利用负债项目	期初存量		本期增加量		期末存量		单位面积投入(万元)
	实物量(公顷)	价值量(万元)	实物量(公顷)	价值量(万元)	实物量(公顷)	价值量(万元)	
土壤污染							
水土保持							
灾害整治							
土地整治							
总计							

生态用地价值量账户主要核算土地生态耗损量。核算依据前文表1、表2提供的土地资产实物量及土地实物量变更信息,对耕地、园地、林地、草地、水域及水利设施用地发生用途变更做流量统计,进而核算生态用地转向非生态用地的价值损耗。以耕地资源耗减量账户(详见表6)为例,耕地在发生用途变更中,由于转向城镇村及工矿用地与交通运输用地

表 6 耕地资源耗减量账户

项目	水田		水浇地		旱地		小计	
	实物量(公顷)	价值量(万元)	实物量(公顷)	价值量(万元)	实物量(公顷)	价值量(万元)	实物量(公顷)	价值量(万元)
资源存量的减少								
耕地—园地								
耕地—水域								
耕地—城镇村及工矿用地								
耕地—交通运输用地								
耕地—水利设施用地								
耕地—其他土地								
其他原因								
期末资源存量								

等,而导致耕地资源发生耗损。

(3)土地资源资产负债账户是对负债账户与生态用地资产账户的信息进行核算。如表7所示,生态用地资产负债差额=生态用地资产-资源耗减-环境损害。

表 7 生态用地开发利用价值量核算账户

科目编号	资产类	期初值(万元)	期末值(万元)	科目编号	负债类(万元)	期内(万元)
101	生态土地资源			201	资源耗减	
				201	环境损害	
	合计				合计	
				301	资产负债差额	

表 8 “红线”管理实物量登记表

项目	约束面积	实际面积	集约节约情况(+、-)
耕地面积			
建设用地			
占补平衡落实情况			

(4)“红线”管理实物量登记表(详见表8)、土地行政管理信息报告与或有事项说明主要用于建构“已发生决策”与土地资产离任审计之间的勾稽联系,亦为服务地政管理提供相关信息。其中,“红线”管理实物量登记表依据《土地法》相关规定,基于“批、用、供、补、查”五项地政管理内容,结合耕地保护红线(基本农田保护、永久基本农田、高标准农田)、建设

用地(新增建设用地与农用地变更建设用地)、占补平衡三项硬指标来设置内容。土地行政管理信息报告与或有事项说明是辅以文字来说明数据核算内容,以补充土地资源资产负债的具体信息。

主要参考文献:

姚霖,候冰.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(7).

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).

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).

乔晓楠,崔琳,何一清.自然资源资产负债表研究:理论基础与编制思路[J].中共杭州市委党校学报,2015(2).

姚霖,余振国.自然资源资产负债表基本理论问题管窥[J].管理现代化,2015(2).

马骏,张晓蓉,李治国.中国国家资产负债表研究[M].北京:社会科学文献出版社,2012.

林忠华.探索领导干部自然资源资产离任审计[J].审计月刊,2014(6).

李扬.中国国家资产负债表2013:理论、方法与风险评估[M].北京:中国社会科学出版社,2013.

作者单位:国土资源部资源环境承载力评价重点实验室,北京101149