

自然资源资产负债表编制中负债认定问题思考

——以江苏连云港市海洋自然资源负债为例

商思争(副教授)

【摘要】 本文结合法学和会计学上的负债概念,探索了自然资源负债的本质属性,依据会计信息系统理论和会计的受托责任观,沿着“会计报表目标是报告受托责任——会计报表是受托责任信息的传递载体或信道——受托责任信息是受托方的责任认定信息——自然资源资产离任审计是对受托方责任认定信息的审计”的思路,借鉴审计学上的资产负债表项目认定概念,基于人与自然关系原理,探讨了自然资源负债的存在性、义务、完整性和计价认定。以江苏连云港市海洋自然资源负债的认定为例,较清晰地确立了自然资源负债相关的认定内容和认定方法。

【关键词】 自然资源负债; 认定; 海洋自然资源负债; 规范研究; 案例研究

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)19-0007-5

一、引言

2013年11月,党的十八届三中全会《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》首次提出:“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。”2015年5月,中共中央、国务院印发《关于加快推进生态文明建设的意见》进一步明确提出:“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和环境责任离任审计。”2015年9月,中共中央、国务院印发的《生态文明体制改革总体方案》把“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”明确为“完善生态文明绩效评价考核和责任追究制度”一项基本措施。在中央推动下,探索编制自然资源资产负债表成为会计学、统计学、审计学、管理学理论和实践领域的一个重要课题。2014年以来,国家统计局、国家林业局、内蒙古林业厅、贵州省赤水市政府、浙江省湖州市、海南省三亚市政府、广东省深圳市政府、上海崇明县政府等都在探索试编相关区域的自然资源资产负债表。

自然资源资产负债表编制的理论研究起始于2014年,目前对负债的确认和认定有以下几种观点:耿建新等(2014)试编的自然资源资产负债表中没有包括负债;黄溶冰等(2014)认为资源环境负债是资源环境的耗减和退化;乔晓楠、崔琳、何一清(2015)认为,资源环境负债是需要进口的资源和透支

的环境;高志辉(2015)认为资源环境负债是政府维护、治理和补贴环境资源未来应付的现金;蔡春等(2014)、胡婷婷(2015)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;高敏雪(2015)认为可以将资源利用缺口作为环境负债的一部分,也可以将资源环境管理红线的超出部分作为资源环境负债;崔琳(2015)认为,负债的确定可以以资源环境管理的红线作为标准。

自然资源资产负债表编制是我国十八大以来的一个创新,目前可供借鉴的理论主要是人与自然关系理论、“三论”、国家治理理论、公共受托责任理论、会计理论、审计理论(商思争,2016)。自然资源资产负债表编制中负债认定问题是重点和难点。一般意义上的负债认定有三个层面的含义:一是法学上债的概念、实质和要素问题;二是会计学上的负债概念和确认条件问题;三是审计学上的负债的管理层认定问题。债的概念主要是法学和会计学上的问题;从报表的一般目标和独立立场上来看,负债要素的具体认定应该主要借鉴审计学上的认定概念和分类,会计学上的负债确认规范属于编制框架或者实务操作层面的问题。因此,本文基于会计学 and 法学负债概念探讨自然资源负债的概念和实质,借鉴审计学的认定概念探讨自然资源负债的存在性、义务归属、完整性和计价四个方面的认定。

【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年项目“江苏省海洋资源环境审计问题研究”(项目编号:HJ4006)

二、自然资源负债及其认定的概念

负债在法学上通常被称为“债”。《民法通则》第84条规定：“债是按照合同的约定或者依照法律的规定，在当事人之间产生的特定的权利和义务关系。”学界通常认为，债是相互对立的特定人之间的法律关系，在这种法律关系中，一方有要求他方为一定行为或不行为一定行为的权利，而他方负有一定作为或者不作为的义务。要求他方执行一定行为或不行为的权利，叫做债权；负有一定作为或者不作为的义务，称为债务；债有三个要素——主体、客体和权利义务；引起债发生的法律事实主要有行政命令、合同、侵权行为、不当得利、无因管理、单方的合法行为等；债可以分为法定债和自然债、有责之债和无责之债。

债既指债权、债务，也指债权债务关系，何者是本质，是债研究中的最基本问题。基于不同的逻辑起点，对于债的本质有请求给付权（史尚宽，2001；梁慧星，2003；王利明，2004）、给付义务（王泽鉴，1998；魏振瀛，2003；徐国栋，2004；龙卫球，2005；管乐，2013；陈静忠，2014）、给付受领权（胡玉浪，2004）和事实状态定位（鄢斌，2008）四种观点。在我国法学界，多倾向于“给付义务”观。债之所以发生，是因为在债务人方面构成了行为的必要性，债是债务人选择的结果或者说发动的结果（陈静忠，2014）。债的实现从根本上言之，首先体现为债务履行而不是债权行使（龙卫球，2005）。笔者也认为，在最一般意义和人权平等意义上，债的本质或者本体是债务人的给付义务，是债务人自愿的意思表示，包括自然债（或者意定债）和法定债、有责之债和无责之债、合同之债和非合同之债。

会计是现实的反映，但是会计又不等同于现实。现有的会计负债概念是企业会计学的负债概念：企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。如果会计主体不是企业，可以把以上定义修正为：负债是指会计主体过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出会计主体的现时义务。该定义是从债务主体角度提出的，指的是债务而非债权，也不是债权债务关系；会计学上的负债概念指的是一种现时“义务”，是债务人的给付义务，这与法学上的“债”在本质上是一致的。“义务”既是一种道德范畴也是一种法律范畴的概念，在道德范畴层面，义务是指人们意识到的、自愿承担的对社会、集体和他人的道德责任。它可以是单方行为，也可以是双方行为；义务之成立取决于义务人的主观选择（陈静忠，2014）。作为法律范畴概念，法定义务与法定权力相对应，是强制的、必须履行的义务。会计学上的义务既可能是道德义务也可能是法定义务。

从“给付义务”角度来看，法学上的债与会计学上的负债本质上是一样的，自然资源负债当然也具有同样的质的规定性。其一，自然资源负债本质是一种给付义务，是自然资源债务人自愿的意思表示；其二，自然资源负债具有会计属性，是

自然资源拥有或者控制者过去交易或事项导致的、需要未来通过经济利益流出主体来清偿的现实义务。在我国，自然资源的所有者是全体人民，政府作为代理人所承担的资源环境负债是指区域环境开发利用所产生的对今后几代人的损害（胡文龙，2015），其所承担的偿付义务既可能是法定义务，也可能是道德或者意定义务；既可能是有责之债，也可能是无责之债，但是有责之债更能够促使责任方的责任履行。

自然资源资产负债表编制就报表名称和作用来说，是会计问题；按照受托责任观，报表在对外报告之前需要审计，这也是审计问题。会计是一种确认、计量和传递经济信息的系统（AAA，1966），是一种通讯系统（王世定，1995），其传递信息的载体或信道就是会计报表，传送的内容或者语义就是管理层或者责任方的责任认定，传送的作用是报告受托责任或者作为决策者的决策依据，传送信息的可靠性要接受审计者的审计。按照审计学的观点，所谓认定就是管理层在报表中作出的明确或隐含的表达，企业资产负债表每个项目的认定包括存在性、权利与义务、完整性、计价与分摊。

自然资源资产负债表编制主体是自然资源资产受托责任者或自然资源资产管理者即政府，直接编制者或者责任者是政府的资源环境主管部门，自然资源资产负债表是自然资源资产公共受托人向自然资源委托人传递公共受托责任履行情况信息以便解除自己公共受托责任的信息载体——能否解除这种公共受托责任还需要审计，审计的目标也是认定的内容；自然资源资产管理者或者受托责任方在自然资源资产负债表中传递了几个方面的信息，也就是在自然资源资产负债表中认定了几个方面的信息，亦应包括：存在性、权利与义务、完整性、计价与分摊认定。

首要的问题是：对于自然资源负债，这几个认定命题是否成立或存在？各自的语义或内容是什么？是否能够在自然资源资产负债表中“表达”出来？换言之，报表上的自然资源负债如果能够传递以上四方面信息，那么负债要素就应该可以区分为这四个维度。反过来也可以以这四个维度来对自然资源负债进行界定或者探索，亦即从以下四个方面探索自然资源负债：自然资源负债存在吗？是谁的负债？该负债包括什么？如何计量？至此，管理层（责任方）对负债的四个认定已经转换为研究者对自然资源负债四个认定的探索和回答。仍借用审计学中四个认定的说法，本文分别从存在（是否存在）、义务（债务承担者）、完整性（包括的内容）、计价（货币计量）四个方面对自然资源负债进行探索。

至于报表编制中的负债（会计）确认（条件）问题，笔者认为：会计确认（为了实现管理层认定的）是会计操作层面的问题，属于会计账户选择的技术或者语法问题，是实现管理层（责任方）认定的基础和手段；管理层（责任方）认定是在会计上确认要实现的目标，属于会计报表要传递的信息或者语义问题。对于作为报表要素的自然资源负债，首先应着眼于报

表的传递和通讯功能,从其语义入手进行探索,至于如何实现这个功能,应作为负债探讨的另一论题。

三、自然资源负债认定的理论依据及启示

人对自然有无权利?有无义务(负债)?权利和义务(负债)各是什么?各自有多大?谁是债权人?谁是债务人?负债有多大?这些问题实际上是人与自然的关系问题。人与自然的关系也许是一个基本而古老的问题。研究按照西方范式的分类,可以分为人类中心主义、自然中心主义和人与自然辩证关系理论,学者们对这些问题的探索各有侧重。

(一)人类中心主义(Anthropocentrism)及启示

人类中心主义是一个复杂的思想体系和源流,包括四个阶段或构成部分:①古代的人类中心主义哲学,如“人为万物尺度”观(Protagoras);②中世纪神学思想的自然工具价值观;③近代科学理性主义的人类中心主义实践,如“人是目的”观(Immanuel Kant)、人应该“成为自然界的主人和统治者”的观点(René Descartes);④现代生态人类中心主义。其中,激化人与自然关系的是近代科学理性主义和工业革命带来的人类中心主义实践,现代生态人类中心主义也叫弱人类中心主义,是一种旨在调节激化的人与自然的关系而提出的比较温和的人类中心主义,如环境实用主义(Bryan G. Norton, 1985)、现代人类中心主义(William H. Murdy, 1975)、开明人类中心主义(John Passmore, 1974)。实际上后者已经与自然中心主义和人与自然的辩证思想逐渐接近了。

按照强人类中心主义观点,人类有权按照自己的意愿开发自然,对自然没有义务或负债。在环境恶化日益严重的今天,这种认知已经失去意义,人们应该更多地借鉴现代人类中心主义主张,承认自然的内在价值,有选择、有限度地开发和保护自然资源,超出选择和限度的资源开发和排放就应该承担偿付义务。债务人是过度开发和排放的人,其代理人是执行主体,也是报告主体;而在人类权利内的自然资源和环境开发则不需要承担偿付义务。

(二)自然中心主义(Physiocentrism)及启示

自然中心主义也是一个集合概念,包括辛格(Peter Singer)、雷根(Ton Regan)等人的动物解放,权利伦、施韦兹(A. Schwetzer)和泰勒(P. W. Taylor)的生物中心论,利奥波德(Aldo Leopold)和罗尔斯顿(Holmes Rolston)的生态中心主义等。其中,最能代表人与自然整体关系的理论是生态中心主义,包括“大地伦理”思想(Aldo Leopold, 1949)和自然价值论(Holmes Rolston, 1988),其中自然价值论对自然价值的分析对认识和处理人与自然的关系具有重大启发。罗尔斯顿认为大自然具有以下价值:支持生命的价值、经济价值、科学研究价值、基因多样性价值、历史和文化价值、生命价值、哲学价值、艺术价值、娱乐价值等等。

依据以上观点,从整个生态系统角度看,自然资源资产自身具有的不依赖于人类的存在价值和运行规律,人类对资

源环境的任何干预都会带来价值的破坏,减少后代人和其他人所享受到的资源环境的服务价值。但是,人类的生产力发展和经济增长也有自身规律,不可能停止发展和采用新的生产方式。根据生态中心主义观点,在发展中,人类应把这部分被破坏掉的价值作为负债或经济发展的代价以对自然进行补偿,债权人是自然,债务人是人类。该理论适用于一些珍稀脆弱生态系统、濒临灭绝的生物资源、饮用水源等。

(三)人与自然辩证关系理论及启示

恩格斯在《自然辩证法》中提出:人是自然的一部分,人与自然的关系是依赖性与能动性的统一;自然界有自身的运动规律,“我们对自然界的全部统治力量,就在于我们……能够认识和正确运用自然规律。”马克思更深刻地分析了人与自然的关系,在《1844年经济学哲学手稿》中,马克思立足于人的生产实践活动认为,人与自然互为本体,不断发展的生产实践活动既是人的自然化过程,也是自然的人化过程;人与自然的价值关系既有功利性的关系也有艺术性的关系;人与自然的矛盾本质上是一定社会历史条件下不同阶级之间的矛盾;人是通过社会与自然发生关系的;人类开发和保护的自然资源都是人化自然。

据此理论,现实的大部分自然资源和环境都是受到过人类活动影响的,不存在纯粹的自然资源和环境;人类认识、利用、管理、保护的资源环境都是某个阶段的人化自然;人类有权利使用开发资源环境,也有义务保护、恢复、增值资源环境,权利与义务是统一、对等的;人化自然的现状是阶层利益博弈、斗争的结果;人对自然的责任和义务实质上是对人的义务,具体表现为法定义务,这种法定义务是统治阶级意志的产物。

除此之外,前中共中央总书记胡锦涛在2003年7月提出的“以人为本,全面、协调、可持续发展”的科学发展观也可为自然资源负债认定问题提供理论依据和启示。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配置,超过了公平线就成了当代人对下一代人、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(红线标准),否则就成为对下一代人的自然资源负债。

综上所述,人类中心主义和自然中心主义是一种抽象化的理论模型,也被称为人与自然的伦理思想,但是其中的人本主义思想和自然价值观亦有可取之处;马克思和恩格斯的人与自然的辩证唯物主义和历史唯物主义是全面、科学、具体的人与自然关系;科学发展观为自然资源负债认定问题提供了具体的指导。总之,人对自然的负债是存在的,是自然资源资产受益者对受损者的负债,债务主体是自然资源资产的代理人——政府及其职能部门,负债的成因属于不当得利,债务大小取决于法律规定的红线或者均衡线,债务的成立取决于债务人对给付义务的认可。

四、海洋自然资源负债的认定

(一) 海洋自然资源负债的存在性与义务认定

人对自然资源的负债是存在的,本质上是人对人的负债。具体分析,自然并非主体,当自然资源和环境受到污染和损害时,自然没有感知和诉求,但是自然会发生变化,自然的变化反映在对人的身心健康和利益侵害方面,人类会提出诉求,这就成为自然资源资产代理者的政府对自然资源的负债。换言之,人是自然的一部分,人对自然的负债实际上是人对“人与自然综合体”的负债,或者说是人所认知的人对自然所“应该”尽的义务,很多都是“景观”上的负债,也有科学家在专业层面认知到的对自然所具有的生态价值、环境价值和生命支撑价值的负债,实质上是人对人的负债,是受益者对受损者的负债;债务代理人是作为自然资源和环境治理者、人民受托责任者和代理人的政府。通常来讲,产生这种债务关系的受益者是利用自然资源和环境的生产者,受损者是自然资源资产景观价值、生态价值、环境价值和生命支撑等价值享受者的全体人民及其后代。

进一步具体到海洋自然资源,不同主体关注的资源和环境及其价值是不同的:旅游者关注海洋旅游资源,养殖者关注海洋自然资源资产的养殖空间资源和水质,捕捞者关注海洋的渔业和生物资源,海洋运输从业者关注海洋的港航资源,沿海工业从业者关注海洋的工业开发价值,各学科学者关注海洋自然资源资产的不同价值,普通消费者关注海洋景观、海洋环境和海洋渔业资源的数量和质量,广大人民群众关注海洋对自身及其后代的海洋景观价值、海洋生态价值、海洋环境价值、海洋文化价值、生命支撑价值和基因多样性价值等。为了协调利益关系,也为了可持续利用海洋自然资源,通常由国家通过立法程序把海域划分为不同功能区域,为了协调当代人和后代人在海洋自然资源中的权益,国家通过立法对部分海洋自然资源 and 自然环境划定红线禁止开发,红线区域内的海洋资源和环境通常都是生态敏感脆弱区域、趋于耗竭的不可再生资源或者趋于耗竭的可再生资源。如果违反了功能区划法规且对其他区域内生产者和消费者造成损害就要承担法律责任,构成侵害债务,但这不是海洋自然资源资产代理者政府应该承担的负债,不需要认定为政府的自然资源负债。如果不同海洋功能区的从业者不仅越过区域界线而且越过了红线,造成了对海洋整体及其可持续能力的侵害,就需要政府出面协调治理,构成了政府对广大人民及其后代的负债。

按照我国《宪法》规定,“中华人民共和国的一切权力属于人民”,“人大对人民负责,受人民监督”,“国务院对全国人民代表大会负责并报告工作”,“地方各级人民政府对本级人民代表大会负责并报告工作”,“地方各级人民政府对上一级国家行政机关负责并报告工作”。根据《海域使用管理法》、《生态文明体制改革总体方案》等法律法规,我国海域归国家

所有亦即归全民所有,政府代表国家和人民行使海域使用权的管理权,具体执行者是各级政府的海洋管理部门。按照国家治理理论、公共受托责任理论和审计理论,海洋自然资源资产负债表的编报主体和负债认定者是各级政府,具体应由海洋管理部门负责编制报表,由海洋资源环境审计部门审计。所以,海洋自然资源债务人是涉海区域的地方政府。

以连云港海域为例,根据《江苏省生态红线区域保护规划(2013)》,连云港市海洋生态红线区域包括:北固山及竹岛、连岛及前三岛、海州湾国家级海洋公园、海州湾重要渔业水域、江苏省海州湾海洋牧场、临洪河重要湿地保护区。以上区域如果受到开发破坏或者污染,就需要恢复原状,负债的确认根据恢复原状需要支付的金额确定,债务的承担者是政府及主管部门;海水水质红线被突破,水质未达标,就需要治理海水水质,海水水质治理需要的资金即为负债的金额,债务承担者也是政府;海洋渔业资源突破红线,则需要对渔业资源进行增殖放流,恢复鱼类种群数量,未来需要支付的增殖放流费用就是政府的当期负债。

(二) 海洋自然资源负债完整性和计价认定

自然资源负债的完整性认定解决的是自然资源负债如何界定和确认才能不发生遗漏的问题,这可以通过探讨不同海洋自然资源负债与自然资源资产和自然资源所有者权益的恒等关系来进行界定;在审计学上,企业资产负债表中负债的计价与分摊认定指的是负债的货币计量问题,可以简称为“计价认定”,也可以通过探讨海洋自然资源资产、海洋自然资源负债、海洋自然资源所有者权益(或自然资源净资产)价值及其恒等关系来探索其认定办法,或者直接以未来需要支付的金额来认定。

在人与自然的关系中,自然的所有者是全体人民,人民及其后代有权利享受资源带来的各种服务,在一定时期,人民及其后代对自然资源的基本权利是有一定限度的,如果资源和环境开发超出这个限度就是使用者、控制者对所有者的负债。所有者对自然的权益包括景观权、基本生活不受干扰权(如免受噪音污染干扰的权利,饮用清洁水的权利,食用安全无污染的食物权利,在一定空间安全居住免于山体滑坡、泥石流、矿井塌陷威胁的权利,享受一定的舒适自然环境的权利)、保持资源环境可持续发展下的开采和排放权。进一步分析,作为大自然生成的产物,人与自然共生共长,人类有权利开发其中一部分价值而不需要承担偿付义务,但是人民基本权利内的自然价值是需要保护的,这部分自然的总价值是(自然)给定的,如果受到人类活动的破坏,自然的净资产价值减少,人类对其的负债价值相对增加。所以,从理论上说,自然资源资产与自然资源负债和所有者权益的恒等关系是成立的。

与企业资产负债表不同的是,自然资源负债不是自然资源资产的来源,只是(按照人的需求)对资源和环境进行治理

和补偿的义务,超量开采和过度排放时,义务增加,负债增加,自然资源净资产价值减少;治理或恢复(负债偿付)时(用货币资金而不是用自然资源资产来清偿),负债减少,自然资源净资产价值增加。如果不考虑币值变化,自然资源总资产价值始终保持不变,变化的是自然资源净资产,对于海洋资源环境来说,恒等式为:海洋自然资源资产价值=现有海洋自然资源价值(净资产价值)+海洋自然资源负债价值。

所以,海洋自然资源负债的完整性可以依据自然资源资产、负债和所有者权益的恒等关系来认定,其计价认定可以依据恒等式和完整性认定来进行(假设:被损害掉的价值=恢复原状需要投入的资金),也可以依据恢复被过度开发和排放部分需要投入的资金来进行(假设:被损害掉的价值 \neq 恢复原状需要的投入资金),并依据负债和权益之和确定资产价值。具体来说,针对不同的海洋资源和环境,海洋自然资源及其负债的认定又分为三种情况:

第一,整体禁止开发的海洋自然资源资产。如前三岛、竹岛等整体受保护、禁止开发的海岛资源,这些岛屿及其之上的生态系统本身就是所有者的权益或者净资产,计量方式可以是面积和货币价值,一直处于被保护状态的海岛的报表等式是:资产=所有者权益。如果有部分资源被违规开发,违规开发减少了所有者权益,被开发部分构成了政府对所有者的负债,其计量方式也可以表述为被开发部分的面积、资产和所有者权益的差额或者未来恢复原状需要的资金,剩余未被开发部分构成开发后所有者权益。其会计等式为:资产=负债+所有者权益。用面积表示就是:海岛面积=已开发面积+未开发面积。基于此,就可以依据恒等关系推算自然资源负债的价值:负债价值=海岛本身价值-未被开发部分的价值。如果用恢复原状所需要投入的资金计量(如果可以估计此数值),等式也可以写成:海岛本身总价值=恢复海岛原状需要投入的资金+未被开发部分的公允价值。

第二,允许开发的岸线资源、渔业资源等。红线内部分就是所有者权益,也是自然资源总资产,红线外部分(被开发部分)的资源已变成人工资源,而且不承担债务,故不考虑在内。此时,自然资源资产=自然资源所有者权益。如果红线内资源被违规开发,则被违规开发部分构成自然资源负债,其价值等于恢复原状需要投入的价值或者资产与所有者权益之差。若负债按照需要投入的资金或者实物量计量,等式为:自然资源总资产=自然资源负债+自然资源所有者权益。基于此恒等原理,若无法准确确认自然资源负债,也可以按照前述被整体保护的岛屿资源的计算方法进行倒挤,得到公式:红线内部分自然资源资产价值-尚未被开发部分的自然资源资产价值=自然资源负债价值。

第三,海洋自然环境,如海水水质,采用质量型红线保护。如果海水水质符合国家规定,在红线内,无论按照实物量计量还是价值量计量,都存在等式:自然资源资产=自然资源

所有者权益。如果海水水质低于国家规定,则出现负债,现有海水水质价值降低,也就是所有者权益或者自然资源净资产价值降低,负债价值等于治理和改善水质需要投入的价值,现有海水水质价值即为海洋自然资源所有者权益(净资产)的价值。则存在等式:海洋自然资源净资产价值+海洋自然资源负债价值=海洋自然资源资产价值。等式右面的数值是一种理论抽象值,是计算出来的,现实中不存在这种海洋自然资源资产,只存在海洋自然资源负债和净资产。

在领导干部海洋自然资源资产离任审计中,因为只对领导干部任期内海洋自然资源资产的变化情况进行考核,以确定其任期责任履行和完成情况,也可考虑以任期末数作为总资产,以任期末数作为净资产,二者差额作为负债。

五、结论

根据人与自然关系原理,海洋自然资源负债是存在的;依据法律规定和公共受托责任理论,海洋自然资源负债承担者是地方政府,直接责任人是地方党政负责人。对于难以估计恢复原状需要投入的资金的海洋自然资源,应依据实物恒等关系原理,按照公式,海洋自然资源负债价值=海洋自然资源资产价值-海洋自然资源净资产价值,或者根据超出红线被开发或排放部分的海洋自然资源资产价值,认定海洋自然资源负债价值;否则依据法规规定的红线,海洋自然资源负债按照恢复原状需要投入的资金来认定其价值。

但是,会计上的负债确认和审计学的负债认定的具体关系如何?采用倒挤法认定的海洋自然资源负债价值与按照投入法计算认定的海洋自然资源负债价值有什么内在数学联系?受托责任观和决策有用观的具体审计目标是否相同?海岛、海水、海岸线等海洋自然资源资产如何用货币计量?以上问题尚需进一步探索。

主要参考文献:

商思争,吴价宝,李学岚.海洋资源环境审计:一个概念框架[J].中国审计评论,2016(1).

龙卫球.债的本质研究以债务人关系为起点[J].中国法学,2005(6).

陈静忠.从债的本质看负担行为与处分行为的区分[J].河北法学,2014(1).

胡玉浪.论债的定义与本质——兼论中国民法典草案中债的定义[J].福建农林大学学报,2007(10).

鄢斌.论债之本质的事实状态性定位[J].环球法律评论,2008(2).

商思争,易爱军,骆阳.资源环境审计若干基本概念辨析[J].财会月刊,2016(1).

李丰斌.强化资源环境管理,促进生态文明建设[J].会计之友,2015(18).

作者单位:淮海工学院商学院,江苏连云港 222005