

环境资源配置及相关会计核算

李红娟 刘畅

(北京信息科技大学经济管理学院 北京 100192)

【摘要】 环境资源是一种非常重要的自然资源,若保护不善会直接影响人类的身体健康甚至威胁到人类的生存。基于可持续发展要求,研究环境资源的统筹分配具有非常重要的意义,同时本文还引用会计理论对统筹分配后的环境资源进行会计核算以实现环境资源的有效调控。

【关键词】 环境资源 环境资源的配置 会计核算

相对于人类不断增长的需求来说,许多自然资源都是稀缺的,且每一种资源都有多种用途,要考虑到子孙后代的需求。因此,在利用资源之前,必须进行对资源统筹分配的研究。资源的可持续利用是经济社会可持续发展的核心和主要组成部分。可持续发展是指既满足当代人的需求,又不损害子孙后代满足其需求能力的发展。可持续发展强调了公平性、持续性和共同性原则。可持续发展的核心是人类的经济与社会发展不能超过资源与环境的承载能力,要求人口、资源环境与社会经济能协调发展,因此,为了实现环境资源的可持续性必须进行环境资源统筹分配和核算的研究。

一、环境资源价值论

资源是一种自然财富。财富(如资源)是指对主体有经济意义的事物,它是一个关系范畴,由主体、客体和经济意义三个要素构成。资源价值是指资源(客体)的效用和人(主体)的需要的经济关系,它也是一个关系范畴,也由主体、客体和经济意义三个要素构成。就是说,资源和资源价值的内涵是相同的,它们的区别在于,资源价值概念进一步把“经济意义”的大小反映出来了。资源价值的主体即资源主体,对于有主资源来说就是产权主体。有主资源是指已明确了权属关系,并受到法律保护的资源,它分为私有资源和公有资源两大类。无主资源是指没有界定产权主体的资源,即公共领域的资源。环境资源一般属于无主资源。一般来说,任何一种事物的全部有用属性的权属关系都不可能完全界定清楚,而且人们出于一定的动机,如经营策略上的考虑,还常将某事物的某种或几种有用属性的权属关系不予界定,或有意界定不清。

自然资源无价值观点的主要依据是传统的经济价值观和片面理解马克思的劳动价值论。资源无论论危害深远,它严重影响了资源合理开发和利用效率,导致自然资源的破坏、浪费,加速资源的耗竭,影响了生态环境。因此应当充分运用经济学的价值与价格理论阐明资源价值问题,确定正确的价值观,全面理解和应用马克思的劳动价值理论与地租理论来解释、阐明自然资源价值问题。

一般认为自然资源价值主要由天然价值、人工价值和稀

缺价值三部分构成。天然价值是自然资源本身所具有的,衡量环境资源天然价值大小的标准主要取决于环境资源的丰度与分布的空间位置。人工价值是指人力投入到环境资源调查、勘探与开发上的劳动量,包括直接附加劳动与间接附加劳动。稀缺价值指资源本身的稀缺使得其价值高于其他具有普通稀缺性资源的那部分价值,这些原理都可以用马克思的地租理论与劳动价值论解释与阐明。

价值是价格的基础,价格是价值的货币表现形式。既然环境资源的价值由天然价值、劳动价值和稀缺价值三部分组成,在市场机制下环境资源价格也应基于价值计算。其中稀缺价值可以通过市场的供求关系理论来计算,天然价值应基于地租理论来计算,人工价值则可通过劳动价值论即生产价格理论来确定,三者之和就是环境资源在市场机制下的合理价格。经济学的价值与价格理论作为市场机制下商品经济的基本规律,对调节环境资源的消费与保护以及提高资源利用效益和经济效益,具有十分重要的理论支撑和指导作用。

二、环境资源的配置

我国宪法明确规定,矿产资源属于国家所有。矿产开发企业从事矿产勘查、开采时,国家仅依法有偿地把探矿权和采矿权转让给它们,并没有把矿基地及其中可能埋藏的矿床的法律所有权转让给它们。我国对自然资源实行两种公有制:国家所有制和集体所有制。宪法规定:自然资源不能买卖,但是自然资源的使用权、经营权等产权可以依法转让;国家可以依法有偿征用集体所有的自然资源;脱离自然形态的资源品可以买卖。因此,在我国,资源生产过程的产品是通过两种市场——资源品市场和资源产权市场,进入交换的,相应地就存在两种交换形式:资源品交换和资源产权交换。

资源品交换是指资源品的所有者与其需求者之间进行的资源品和货币的交换。这一交换包括三种转移:资源品和货币的相向转移(属于物质转移)、所有权相向转移和信息转移。第一种转移的实质为不相同效用的相向转移。其中,货币的效用是指它具有的一般购买力。在这种转移中资源品双方进行交换的目的所在,起到了主导作用。另两种转移是相伴这种转移

发生的,为这种转移服务,也对其产生影响。如明确的权属关系是资源品成为合法交换对象的前提条件,且在资源品交换中,产生的是资源品价格,不是资源品产权价格。不能认为资源品价格和资源品产权价格是同样的。

资源产权交换是指资源产权的所有者与其需求者之间进行的资源产权和货币的交换。这是资源产权作为一种独立的“商品”在产权市场上进行的交换。它包括两种转移:资源产权和货币所有权相向转移、信息转移。这种交换生出的价格是资源产权的价格,不是资源本身的价格。资源品交换主要是一种在交换者意识主导下的物质运动,资源产权交换则主要是交换者之间的精神(意识)互动活动,故后者受精神因素的影响更大。这就是资源产权交换的炒作性、风险性远大于资源交换的炒作性、风险性的根本原因所在。

为了更好地保护环境资源,我们非常有必要对环境资源进行统筹分配即合理的配置,以实现环境资源的宏观调控和微观管理的协调统一。首先,国家环境保护局需要对不同环境资源制订不同的“环境资源的核算规则”。笔者认为,“环境资源核算规则”应当针对不同环境资源的特征来制订,对于某种环境资源要确定其合理的定价方法:对于矿产资源和森林资源,政府可以允许企业以购买或投资入股的形式得到环境资源的控制和使用,并在环境保护局备案。对于没有被企业利用的矿产和森林资源以及土壤资源、水资源、空气资源以及其他公用性的生态资源,政府可以根据历年来治理环境的花费规模和未来的发展趋势,将这些花费予以资本化,或利用一定的资源定价方法对这些环境资源进行一个综合的价值统计,得到一个总的环境资源的价值指标和单位衡量标准。然后将这个总价值指标,根据企事业单位的业务性质和规模的大小,按照一定的标准分摊到各企事业单位,以政府投资的形式投入到企事业单位,并在环境保护局备案。同时政府对这些环境资源的价值量进行统一完整的核算及宏观管理和合理配置后,环境资源的宏观调控和微观管理就会协调而统一地形成一个完整的体系。

三、环境资源的会计核算

传统价值理论把不能成为交换物品,从而没有交换价值的东西,不管它们对人类的用处有多大,统统都看做是没有价值的东西,排除于经济学研究的范围。许多自然资源,尤其是自然环境和自然生态系统就属于不能进入市场交换的东西,就被视为没有价值而排除于经济学研究的范围。资源经济学、环境经济学和生态经济学把不能进入市场的自然资源、自然环境和自然生态系统纳入自己的研究范围,而且还作为研究自然资源配置效率和可持续发展的目的,把不能进入市场的环境资源和生态问题列为自己的研究重点。

不能进入市场的环境资源和生态问题作为研究对象时,首先就要对这些资源进行核算。资源核算是资源配置和建立综合环境与经济核算体系的前提和基础,指以一定的经济理论为指导,综合运用统计、会计和数学等方法,对一国或一地区在一定时期内的各种自然资源的存量、流量及其变化,以及资源开发利用造成的环境污染等情况进行全面、系统的测定,

用以描述一国的资源经济运行全貌。对环境资源进行核算的必要条件就是先确定资源的价值量,即以货币为尺度对资源价值进行计量,这也是对其进行会计核算的前提条件之一。

环境资源的定价方法不仅可以为资源价值量核算服务,还可以为资源管理、经营等其他目的服务。自20世纪50年代以来形成的几种资源定价方法,这主要包括五种一般资源定价方法和一种环境损害估价法:

1. 影子价格理论和方法。影子价格又称最优计划价格或效率价格。它是指有限资源在最优分配、合理利用的条件下,对社会目标的边际贡献或边际收益。一般分投入物和产出物两种情况来具体计算影子价格。投入物(环境资源一般属于此类)的影子价格为它产生的边际收益。边际收益随投入物的增加而减少。显然,投入物的影子价格以边际效用价值论为基础。

2. 机会成本理论和方法。自然资源的机会成本是指将其安排一种用途,而不是安排其他用途所造成的最大损失或付出的最大代价。这种定价方法是一个从个别到一般反复进行的社会过程。在费用——收益分析中,把社会费用看成是机会成本。从社会角度看,把有限资源用作某种用途后,就放弃了用于其他用途的机会。因此,费用就是收益的损失,一种抉择所形成的费用可由其他抉择的收益来评价。

3. 替代价格理论和方法。自然资源的替代价格是在研究不可再生自然资源的稀缺性及其与人类社会对该种自然资源的需求、消费不断产生矛盾时提出的。其高低根据发现、开发的获取替代资源的费用来确定,由于研究、开发的途径、方案不同,导致取得替代资源的费用变动幅度较大。因此,用此法确定的价格,只能作为确定不可再生资源价格的参考。

4. 补偿价格理论和方法。补偿价格是研究可再生资源的恢复和更新时提出的。虽然可再生性资源可依据自然规律再生、恢复和更新,但这是在其被开发、利用有限的范围和强度之内而言的。今天,人类开发利用自然资源的规模和强度常常超过资源的自身恢复能力,要使其继续再生、恢复和更新,就必须予以人工的协助,这种人工协助的耗费称为“补偿费用”,由这种费用来确定的资源价格,即为自然资源的补偿价格。

5. 戴维·皮尔斯等人的自然资源产品定价理论与方法。皮尔斯在环境价值论的基础上,提出自然资源产品价格应该反映:①开采或获取自然资源产品的“边际成本”(MC);②相关的“边际环境成本”或“边际外部成本”(MEC);③“边际使用者成本”(MUC),用P来代表资源产品的价格有: $P=MC+MEC+MUC$ 。这一定价方法依据的是边际定价原理,与一般产品的边际定价相比,公式的右边多了环境成本和使用成本。根据皮尔斯的定价原理,自然资源本身的价格应该由资源的环境价值和资源的代际补偿两项内容构成。

6. 环境损害估价方法。西方经济学家开展环境价值计量研究已经有三四十年历史,环境价值计量的基本思路要点为:①开展环境价值计量的宗旨是改善自然环境提供的环境服务;②将环境为居民提供的服务作为居民效用函数的变量,建立居民享用“环境商品”的效用函数;③以效用价值为理论基

EVA与平衡计分卡融合下的企业战略业绩评价体系构建

谭三艳 张源

(广东工业大学管理学院 广州 510630)

【摘要】 业绩评价是企业战略管理的重要环节,通过建立战略业绩评价指标体系可以将战略目标的实现和战略的实施相结合。在业绩评价方法中常常会用到EVA和平衡计分卡,两者各有评价优势。本文尝试基于将两者融合的理念,在深入分析EVA和平衡计分卡两大主流方法的基础上,将两者有机地结合起来,构建一种更加科学有效的企业战略业绩评价指标体系,使之既体现出价值创造的核心,又反映出战略实施的过程。

【关键词】 业绩评价指标体系 经济增加值 平衡计分卡

企业战略业绩评价是企业战略管理中的一个重要组成部分。合理的企业战略业绩评价体系是企业多方面的后盾,有利于高层管理者清晰明了地了解到现有经营活动的获利情况,发现尚未控制的领域,并有效地配置企业有限的资源,评价管理业绩。然而在实践中出现了多种业绩评价方法,其中经济增加值(EVA)和平衡计分卡(BSC)是20世纪90年代以来两大主流评价方法。

随着2010年1月22日《中央企业负责人经营业绩考核暂行办法》(简称《考核办法》)正式对外公布,国资委从2010年1月1日起对所有中央企业实施EVA考核,EVA将由国资委考核中央企业业绩的指标,逐步扩展为上市公司、非上市公司股东考

核其经营者业绩的指标。虽然EVA指标能够准确地体现股东财富的增加,但它仅仅显示一个结果,无法监控和评价产生这种财务结果的过程。

为了弥补EVA的缺陷,可以采用既有财务指标又有非财务指标的平衡计分卡业绩评价体系,它不仅强调最终的财务结果,而且能对其过程进行监控和评价。但是由于在财务方面的指标设置采用传统的会计指标,不能真正实现与企业价值最大化目标挂钩,本文在深入分析EVA和平衡计分卡两大主流方法的特点的基础上,尝试将两者有机结合起来,构建一种更加科学有效的企业战略业绩评价指标体系,使之既能体现价值创造的核心,又能反映战略实施的过程。

础,视环境效用为环境价值的实体,用环境效用决定环境的价值;④在开发项目的成本——收益分析(CBA)中,把项目开发造成的环境损害视为环境或外部成本(EC),并纳入分析模型,发展为环境成本——收益分析(ECBA);⑤确定环境成本(EC),将项目环境成本看作无项目时环境为居民提供的多项服务所带给他们的多项效用之和;⑥以消费者行为理论做指导,包括边际效用理论、货币边际效用理论、消费者均衡理论、消费者剩余理论和希克斯提出的一系列用货币计量效用变化的方法等,将居民效用因环境服务量变化而发生的变化货币化,即用货币计量。

根据不同的定价方法确定了环境资源的货币价值量后,针对环境资源这一核算对象,可以设置政府的绿色国民经济核算和企事业单位的环境资源会计核算(笔者将其称为一级和二级核算),前者称为宏观环境资源会计(一级核算)后者称为微观环境资源会计(二级核算)。二者核算的对象是一致的,核算时都应该设置相应的环境资源会计账户,宏观环境资源会计为微观的会计核算提供管理和调控,微观环境资源会计为宏观的管理和调控提供参考的数据,它们之间的核算应该逐步形成一个完善的相互关联的环境资源会计核算体系。

经济系统瞬息多变,而资源环境系统则比较稳定,演变缓慢。经济建设与环境资源之间的矛盾有一个潜伏期。经济建设对资源环境破坏所产生效应的滞后性很难通过市场机制调节,而需要国家环保部门设立观测试验站长期监测,并及时提出解决问题的政策、措施。

保护环境资源就是保护社会生产力,对环境资源保护应该预防与治理兼顾,因此,在我国进行的大规模经济建设时期,对环境资源进行合理地配置和建立相应的会计核算体系是实现环境资源保护的有效措施。

【注】 本文是北京信息科技大学基金项目《构建环境资源会计核算体系》(项目编号:5026010936)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 石玉林. 资源科学. 北京: 高等教育出版社, 2006
2. 李祥文. 可持续发展战略下绿色会计的系统化研究. 会计研究, 1998; 10
3. 朱学义. 我国环境会计初探. 会计研究, 1999; 4
4. 沈振宇等. 自然资源会计. 财经问题研究, 2000; 5
5. 李红娟, 闫丽华. 构建环境资源会计核算体系. 财会研究, 2010; 6