水资源会计基本理论与核算问题探讨

河海大学商学院　张雪芳　沈菊琴　刘　玲

【摘要】本文从水资源会计的概念、目标、假设和原则等方面对水资源会计理论框架进行了分析，同时对水资源会计要素的确认、账户的设置、账务处理进行了探讨，并对水资源会计信息披露作了简要分析。

【关键词】水资源会计　理论基础　理论框架

一、水资源会计理论基础

任何一门新学科的形成和完善，都需要相关学科和人类智慧的支持，并以相关学科的理论为基础。一般认为，会计学的理论基础是哲学、经济学和“三论”（系统论、控制论和信息论）。水资源会计作为会计学的一个分支，是以可持续发展为前提的，其理论基础可描述为：以可持续发展经济学、数学、资源经济学、会计学为基础，形成多层次、相互融合、相互作用的水资源会计基础理论体系。

1.可持续发展经济学。可持续发展经济学的基本观点是，现代经济的健康运行不仅取决于经济因素本身，而且取决于与此相联系的重要的非经济因素的相互适应和协调，取决于在现代经济运行与发展过程中经济因素与非经济因素（或内在因素与外在因素）的有机结合与高度融合。

可持续发展的含义及其内在要求是水资源会计得以建立的基本前提，没有可持续发展，水资源会计就会失去基本的理论支撑。通过对水资源会计理论和方法的研究，对水资源进行有效计量，建立水资源会计核算体系，形成水资源会计报告，这将提供多方面关于水资源的储量、开发利用、污染、浪费、资源补偿等的信息，从而使人们理性地看待水资源，有效地利用和保护水资源，进而为人类社会的可持续发展战略做出贡献。

2.数学。经济学离不开数学，任何一门经济学科只有成功地运用了数学才能被称为科学。会计学是在数学的发展过程中由于实际需要而由数学家提出和发明的。没有数学的发展就没有会计学，也就没有数学方法的应用，更不会有会计学的方法体系，会计也不会成为一个独立的学科。水资源会计对于水资源价值的计量、核算、评价以及对水资源未来状况的预测等都需要数学作为其基本理论和方法。可以说水资源会计也是建立在数学基础之上的。

3.资源经济学。资源经济学是社会微观经济学的一个分支，资源经济学主要涉及目前及将来的资源配置以及资源配置决策的收入及分配效果问题，重点研究资源的配置问题，包括资源配置的各种选择方案、计划、政策和工程项目的效益与社会成本，同时研究有关资源和环境的关系、分析方法和技术，重点研究如何经济、合理、有效地开发、利用、保护、管理各种资源，以防止资源的破坏和浪费等。水资源会计的目标是利用会计核算的功能，将水资源会计纳入账户核算，提供规范的水资源信息，使水资源的规模、数量、质量、消耗、补偿及其循环运动的规律更准确地反映出来，以供社会公众尤其是利益相关者决策时使用。资源经济学研究的内容所涉及到的资源和环境政策、资源在时间上的配置、资源保护的逻辑、资源评价、土地利用政策、自然环境的保护、污染排放的控制等所形成的基本观点及以有关资源的开采、定价和出租等问题为基础的理论，构成了水资源会计基础理论研究中各个具体项目研究的理论基础。

二、水资源会计理论结构框架

1.水资源会计概念。目前我国会计理论界对会计的定义有两种代表性的观点，即信息系统论和管理活动论。从信息系统论的角度可将水资源会计定义为：水资源会计是以水资源的存量和流量为对象，运用货币计量单位，按照特定会计假设和会计原则的要求加以规范，采用现代会计学、资源经济学、数学和资产评估学的方法，通过核算、监督定期向水资源会计信息使用者提供水资源信息的经济信息系统。根据管理活动论的观点，水资源会计是运用于水资源行业对因水资源的生态循环所引起的水资源循环过程和结果进行反映和控制的一种管理活动。

2.水资源会计目标。会计目标是会计理论结构的最高层次，是在一定社会经济环境条件下主观意识的表现，它受主客观方面多种因素的影响，只有正确地认识和理解这些因素的影响才能更深入地研究会计目标。

（1）水资源会计的最终目标。可持续发展是当今世界发展的主题。水资源会计是在水资源日趋贫乏、人类的持续发展和生存受到威胁的条件下提出的。水资源会计应以可持续发展为最终目标，以促使人们有效保护和合理利用水资源。

（2）水资源会计的一般目标。水资源会计的一般目标是合理利用水资源会计信息以获取最大社会经济效益。通过建立水资源价值体系，提供水资源信息，促使水资源得到合理的配置和利用。水资源价值体系的建立，意味着可以运用价值规律，通过市场方式调节和配置水资源。水资源的市场化（在一定干预下）将促使水资源的利用更加合理和科学。

3.水资源会计假设。会计假设就是限定会计核算范围、内容，对尚未确认的会计现象，根据客观的正常情况或趋势做

出合乎逻辑的推断。由于水资源的经济特性,水资源会计的基本假设除了包括一般会计假设,还应包括以下几点:

(1)可持续发展假设。尽管会计主体的经济活动存在着许多不确定性,但会计核算和监督的正常程序和方法都应当立足于会计主体的可持续发展, 水资源会计尤其应当如此。因此,可持续发展是水资源会计核算的假设条件,也是我们构建水资源会计理论与方法体系的根本制约条件。

(2)多重计量单位假设。水资源会计应当以货币计量为基础, 其会计核算是将企业置身于整个水资源环境予以监督,除货币计量外,也可以用实物量指标和文字表述来说明其社会贡献或社会损失, 如水污染指标中的生化需氧量、化学含氧量、悬浮物、有毒物质和PH值等。

(3)多重计量属性假设。多重计量属性假设还体现在货币计量形式内部也应同时采用多重计量属性。不仅仅是历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值、未来现金流量可以使用,机会成本、替代成本等新兴的计量属性也可在水资源会计中使用。

4.水资源会计原则。水资源会计作为会计研究领域的一个课题,核算时应遵循传统会计的一般原则,同时又要符合其独特性质的要求。一般应遵循以下原则:

(1)社会性原则。水资源会计所提供的信息应充分揭示企业对水资源合理利用和保护的社会责任,这要求企业站在社会的角度全方位地考虑其自身的业绩,衡量企业的业绩以企业经济利益和社会利益的协调和融合为最佳标准。

(2)政策性原则。水资源会计在进行核算时应严格执行国家颁布的有关水资源的水法法律、环保政策和法规,以及相关的会计法规、制度,正确处理企业与水资源的关系。

(3)充分披露原则。这要求企业在公布会计报表、提供会计信息时,必须公正地反映企业对水资源的利用、保护及污染、损耗等情况。

(4)灵活性原则。这是指水资源会计在坚持和恪守会计规范的同时,允许具有一定的灵活性,具体表现在信息披露、水资源管理、水资源会计方法选择和运用等方面。

三、水资源会计核算

1.水资源会计的账户设置。水资源会计要素的确认可以传统会计要素确认为基础,在传统会计要素确认的概念内涵上有所发展和拓宽。水资源会计要素有水资源资产、水资源负债、水资源所有者权益、水资源收入、水资源费用和水资源利润六项内容。根据水资源会计要素可相应设置水资源资产、水资源负债、水资源成本、水资源收益、水资源利润、水资源资本、水资源资本增值等账户。

“水资源资产”账户,反映水资源资产增减变化情况,“水资源资产累计折耗”账户,反映水资源资产耗费情况。水资源负债类账户可设置“应付水资源补偿费”。水资源费用的发生应根据其耗用和发生性质不同分别列入 “生产成本”、“管理费用”、“制造费用”等账户,并开设相应的二级账户,如“水污染治理费”、“水质降级费”等,以反映微观会计主体发生的各项水资源费用。

2.水资源会计账务处理。

(1)企业取得水资源使用权的主要方式有三种:①购买式,即企业(或其他投资主体)直接向水资源所有者(国家)购买水资源的使用权,其账务处理如下:借:水资源资产;贷:银行存款。分摊时账务处理如下:借:生产成本;贷:水资源资产累计折耗。②股权式。由于国家拥有对水资源的所有权,因此应将企业取得的水资源看做是国家投入的资本,可增设“实收资本——国家资本(水资源)”账户,以便与国家投入的其他资本相区分。可作分录如下:借:水资源资产;贷:实收资本——国家资本(水资源)。③债务式,即经营企业以欠债方式向水资源所有者借得水资源使用权。在这种方式下,由于水资源的所有权和使用权并未真正转移,经营企业只是暂时拥有了水资源的使用权,借用期满时,要偿还水资源使用权。可作分录如下:借:水资源资产;贷:长期应付款——国家。

(2)水资源有关费用的会计处理。不管以什么方式取得水资源的使用权,企业在经营水资源且将其资本化为水资源资产时都应向政府交纳“水资源环境补偿费”。在交纳时,将这些费用直接计入管理费用。其账务处理如下:借:管理费用;贷:银行存款。企业购买防污设施时作如下分录:借:管理费用;贷:银行存款。因经营水资源的水质下降而承担的补偿费负债,作如下分录:借:管理费用;贷:应付水资源补偿费。因水资源利用、维护良好收到的奖励收入,作如下分录:借:现金;贷:营业外收入。

(3)水资源资产增值核算。水资源被资本化为水资源资产后,可能会因不合理开发而减少,这势必会造成现有水资源自然增值,会计账务处理如下:借:水资源资产;贷:未实现增值。增值后,各期计提折耗时,应按原取得成本加上新增价值计算。在累计折耗等于水资源资产原有成本后,每年将按当年实际产量计算属于水资源资产增值部分的数额转销:借:未实现增值;贷:留存收益(或收益)。

四、水资源会计信息披露

水资源会计信息是有关水资源开发、利用、保护等方面的综合信息,以及反映水资源管理过程中对企业财务影响的信息。水资源会计信息形式具有多样化:既有定性信息,也有定量信息;既有货币信息,也有以实物、技术等指标表示的非货币信息。对于水资源会计信息披露可以采用两种形式,一种是借鉴一般财务报告的思路,利用会计报表、会计报表附注以及财务情况说明书来说明因水资源问题引起的财务影响;另一种是编制专门的水资源报告来反映企业对水资源的开发、利用和保护等方面的情况。

水资源会计作为会计领域的一个新兴研究方向,只有借鉴前人相关研究成果并加以改造与创新才能建立起具有自身特色的在可持续发展理论支撑下的水资源会计理论体系。目前,水资源会计研究工作尚处于起步阶段,为了尽快地建立起水资源会计核算体系,强化我国的水资源管理,还有待于水资源会计研究者进一步的努力。

主要参考文献

①刘思华. 可持续发展经济学. 武汉: 湖北人民出版社, 1997

②阿兰·兰德尔.资源经济学.北京:商务印书馆,1989

③沈菊琴,魏炳才,杜晓荣等.水资源会计若干问题探讨.生产力研究,2005;7