



三友会计论丛

第  
三  
辑

SUNYO ACADEMIC SERIES OF ACCOUNTING

2

# 资源会计研究

Research on Resource Accounting

许家林 ● 著



东北财经大学出版社

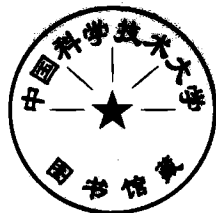
DUFEP Dongbei University of Finance & Economics Press

三友会计论丛·第三辑

F23  
160

# 资源会计研究

许家林 著



东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

资源会计研究/许家林著. —大连: 东北财经大学出版社, 2000.12

(三友会计论丛. 第三辑)

ISBN 7-81044-833-1

I. 资… II. 许… III. 资源管理-会计-研究  
IV. F205

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 68542 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 4710523

发 行 部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: [dufep@mail.dlptt.ln.cn](mailto:dufep@mail.dlptt.ln.cn)

沈阳市第二印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 787 毫米×960 毫米 1/16 字数: 305 千字 印张: 17 插页: 2

印数: 1—2 000 册

2000 年 12 月第 1 版

2000 年 12 月第 1 次印刷

全程策划: 李 彬

责任编辑: 张宏巍

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 单振敏

定价: 26.00 元

## 出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会

计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自1997年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

## 三友会计论丛编审委员会

### 顾问:

- 谷 棋 东北财经大学会计学院教授、博士生导师  
欧阳清 东北财经大学会计学院教授  
冯淑萍 财政部会计司司长、会计准则委员会秘书长、教授  
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长，香港科技大学教授  
韩季瀛 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授

### 委员 (以姓氏笔划为序):

- 马君梅 台湾东吴大学商学院院长、教授  
王立彦 北京大学光华管理学院会计系主任，教授、博士、博士生导师  
王光远 福建省审计厅副厅长，厦门大学会计系教授、博士、博士生导师，中国中青年财务成本研究会副会长  
王化成 中国人民大学会计系副主任，教授、博士、博士生导师，中国中青年财务成本研究会副会长  
刘永泽 东北财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师  
刘志远 南开大学国际商学院副院长、会计系主任，教授、博士  
刘明辉 东北财经大学出版社社长兼总编，教授、博士、博士生导师，中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长  
刘 峰 中山大学管理学院教授、博士  
孙 铮 上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师  
宋献中 暨南大学管理学院副院长、会计系主任，教授、博士、博士生导师  
李 爽 中国注册会计师协会副秘书长，中央财经大学教授、博士生导师  
张为国 中国证监会首席会计师，上海财经大学教授、博士、博士生导师

师

- 张龙平 中南财经政法大学会计学院副院长, 教授、博士、博士生导师  
张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、博士生导师, 三友会计研究所所长
- 张俊瑞 西安交通大学会计学院副院长, 教授、博士  
何明文 香港中文大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师  
杨雄胜 南京大学国际商学院会计系主任, 教授  
陆正飞 北京大学光华管理学院教授, 博士、博士生导师  
陈毓圭 财政部会计司巡视员、会计准则委员会副秘书长、中国中青年财务成本研究会会长, 财政部财科所研究员, 博士、博士生导师
- 陈国辉 东北财经大学教务处处长, 教授、博士、博士生导师  
陈建明 天健会计师事务所首席合伙人、博士, 中国中青年财务成本研究会副会长
- 陈信元 上海财经大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师  
陈敏 天津财经学院会计系教授、博士、博士生导师  
周守华 中国会计学会副秘书长, 教授、博士  
罗飞 中南财经政法大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师  
郑振兴 美国休斯敦大学教授、博士  
赵德武 西南财经大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师  
夏冬林 清华大学经济管理学院会计系教授、博士、博士生导师  
秦荣生 国家会计学院副院长, 教授、博士、博士生导师  
徐林倩丽 香港城市大学会计系主任, 教授、博士  
黄世忠 厦门天健会计师事务所主任会计师, 厦门大学教授、博士  
谢志华 北京工商大学校长助理, 教授、博士  
蔡春 西南财经大学会计学院副院长, 教授、博士  
薛云奎 中国会计教授会秘书长, 上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
- 魏明海 中山大学管理学院院长, 教授、博士、博士生导师  
戴德明 中国人民大学会计系教授、博士、博士生导师

## 作者简介

许家林，男，1956年生，湖北荆州人。1983年毕业于湖北财经学院（现中南财经大学）会计系财务会计专业，1996年9月—1999年6月师从于玉林教授，在天津财经学院攻读经济学（会计学）博士学位。现为湖北农学院经济贸易系教授，中国注册会计师。近年来，在《会计研究》等会计专业期刊上发表学术论文128篇，主（参）编会计论著及教材18部。





# 序

在当今世界内容日益庞杂、分类日益细化、联系日益紧密和交融日益明显的整个科学体系中，尽管会计科学只是其中一个小的组成部分，但随着现代社会经济的发展，现代科学技术和现代管理要求会对会计科学的发展提出新的要求，因而会计科学也需要不断地发展、完善与创新。

在 20 世纪后半期，会计科学的发展基本上呈现出两个方面的趋势：一是学科的横向发展，由于注重了对某类会计科学的基本问题进行全面研究，注重了会计科学与哲学等社会科学及相关自然科学的结合研究，使会计科学具有了综合性和边缘性的特征。二是学科的纵向发展，由于注重了对某类学科内部的专门问题或特殊问题进行深化研究，使会计科学具有了专门性的特征，从而也在一定程度上促使一些新兴的专门性会计学科的形成。这样不仅拓展了会计理论的研究领域，更新了会计研究的思维定式，而且也扩大了会计理论研究的空间，因而有许多新的会计问题需要我们会计理论工作者去进行开拓性研究。有鉴于此，我一直主张并鼓励会计专业的博士研究生应当做些对会计科学发展具有探索性质的前瞻性研究工作。

资源、人口、环境与发展，是人类社会“可持续发展”所面临的四大基本难题。近年来，理论学术界围绕着“可持续发展”问题进行了全方位的多角度研究，但在运行机理和管理政策等宏观层次上取得的成果较多，而在微观层次上从定量性角度来全面研究作为可持续发展核心内容之一的资源的核算问题则较少涉及，特别是有关资源存量 and 增量的价值变化、开发和利用效益的核算及考核、资源耗费与价值补偿的确认及计量等方面的方法性问题尚

未引起应有的关注。目前,在整个社会都强调加强资源的管理和核算,注重资源的开发与节约,以促使人类社会持续稳定地发展的经济环境下,以“可持续发展理论”为指导,从会计角度来系统地研究资源的形成、开发、配置、运用、储存、保护、综合利用和再生各个阶段经济效益核算的问题,应当是会计理论界及会计科学发展所面临的一个新课题。

作为对上述会计问题的初步探索,在我的一再鼓励和坚持下,许家林同志克服了大量的困难,完成了以《资源会计研究》为题的博士论文。文中以经济学、资源科学、管理学和会计学等学科的基本理论为基础,注重对前人已有相关研究成果的分析与吸收,运用比较、借鉴、嫁接、改造和创新等基本方法,通过分析资源生态循环相适应的经济循环各环节具体经济活动的特点,对资源性资产、资源耗费、资源成本、资源价值、资源价格、资源收益、资源会计信息和资源会计管理体系结构等与资源会计有关的基本问题进行了专题式研究,取得了初步的研究成果,为资源会计学科的形成提供了一个新的研究思路和线索。由于从事本论题研究可资参阅的现成资料不多,研究难度较大,许多问题即需要作者进行创造性的思维。为了完成这一论题的研究,作者付出了艰苦的劳动,提出了许多有一定深度的理论问题,形成了比较系统的看法,是相当不容易的。鉴于本文具有取材丰富、论述全面、观点新颖和分析角度独特等特点,文中的基本观点和所形成的初步体系受到了以我国著名会计学家阎达五教授为主席的答辩委员会全体成员及论文评阅委员会 11 位知名教授的充分肯定和嘉许。

呈现在读者面前的这本书就是作者以其博士论文为基础,根据答辩委员会各成员的意见进行加工、更新和补充后所形成的一本专著。我认为,作者在本书中所表达的基本会计观点确有不少创新之处,但作为会计科学体系中一个新的研究领域,当然也有许多值得进一步完善与推敲的内容。作为作者的导师,我为这本著作的正式出版而高兴,除衷心感谢东北财经大学出版社的领导和编辑人员的大力支持外,还热忱期待广大读者对本书提出宝贵的意见。

会计科学上的每一步发展都需要一代又一代人的不断探求和实践,而会计理论方面的探索性成果总是会对会计科学的发展与逐步完善起到一定的促进作用。希望许家林同志在今后漫长的学术生涯中能够不断进取并取得新的学术成果,更希望新一代的会计学人能够勇于开拓无数已知和未知的会计新领域。

于玉林

2000年5月28日于天津财经学院



# 前言

不断拓宽会计理论研究领域并进行会计理论的创新，既是推动会计科学发展的动力之一，也是每个会计理论工作者的义务。有人曾将学问的研究比做一面可以任意选择的棱镜，如果你重新安装它或者变换不同的角度去观察它，那么同一束光线即可折射出来不同的光环。在会计理论研究中也是一样，如果我们能够依据会计的发展趋势，运用不同的方法，采取不同的思维方式，也可以产生不同的研究构想并形成新的研究命题。“资源会计研究”就是在对资源、环境与发展相互关系和会计科学纵横发展趋势进行综合认识的基础之上，在我的导师于玉林教授的一再鼓励与指导下所确定的一个论题。我最终选定以“资源会计研究”为题的博士论文，除了希望以此作为我在天津财经学院求学三年的一份不成熟的答卷外，更希望藉此能为拓展会计理论研究领域提供一个新的思路和初步的线索。

近十年来，“可持续发展”问题受到我国政府的高度重视，1994年国务院发布了《中国21世纪议程——中国21世纪人口、环境与发展白皮书》，提出了促进我国经济、社会、资源和环境相互协调与持续发展的总体战略、对策和行动方案。此后，与这一主题相关的问题即成为理论界的研究热点，一些重大理论问题的研究取得了突破性进展，且有些研究成果已付诸实践，并已取得显著绩效。但学术界目前围绕“可持续发展”问题所进行的研究，涉及基础理论的定性研究较多，诸如其概念、运行机理、重要性和管理政策等，且主要是从宏观层次上讨论国家、产业和区域的可持续发展问题，而在微观层次上从定量性角度来全面研究作为可持续发展核心内容之一的资源

的会计核算问题则较少涉及，特别是有关资源存量和增量的价值变化、开发和利用效益的核算及考核、资源耗费与价值补偿的确认及计量等方面的技术性方法问题甚至可以说还是一个空白。资源会计核算属于资源科学及会计学领域里一个新的课题，曾有专家以不同方式就此问题作过呼吁，但并未引起学术界的应有关注。近年来，我国会计理论界虽然从不同角度对会计工作与经济管理、资源节约和经济效益之间的关系作了研究，且这些研究也涉及到了资源与效益问题，但其主要研究内容仍是指现代企业内部各种物资及人力资源的配置和使用效益，并不完全是与“可持续发展”观念相一致的资源与效益问题。

资源是一个广义的概念，“可持续发展”观念中所包含的资源内容主要指自然资源。从社会进化的要求上看，人类对资源的开发与利用必须讲求经济效益和生态效益，而要使两者达到统一，就需加强对其生态循环过程以及与之相适应的经济循环过程的全面量化控制。资源的生态循环过程可以划分为形成、开发、配置、运用、储存、保护、综合利用和再生等八个基本环节，资源的经济循环则主要是指资源生态循环的整体或有关环节资金的投资、生成、使用、消耗、收回、补偿和分配等七个阶段的具体经济活动，为了保证各环节经营活动有条不紊地进行，使管理者能够正确地预测与决策，及时、准确、有效的会计信息即成为基本条件之一。只有充分利用会计信息综合、全面、连续和系统性强的优势，建立资源会计核算体系，才能够使会计管理循环的预测、决策、计划、控制、核算、检查、考核和分析等各项具体活动在资源两种循环的各个阶段发挥其独特的效用。

会计作为经济管理的一个重要组成部分，其基本任务就是通过各种有效的方法，向不同会计信息的使用者提供及时、准确、有效的会计信息，以促使企业乃至整个社会经济效益的不断提高。近年来，随着社会经济的不断发展和科学技术的进步，会计的管理职能逐步拓展，会计的服务对象日渐扩大，会计业务领域进一步拓宽。由于以高新科学技术为基础的知识经济环境已经开始对会计工作产生很大程度的影响，使会计理论迅速发展，会计方法不断更新，会计空间相继扩大，会计科学开始呈现出与其他科学在横向和纵向上相互交融和相互渗透的趋势，也使得传统会计科学的内容不断地创新，新的分支学科的基本理论框架逐渐形成，观点各异的会计理论流派相继涌现，会计理论领域里也闪现出一些新的研究视点。与会计科学的上述发展趋势相适应，在整个社会都在强调加强资源的管理和核算，注重资源的开发与节约，以促使人类社会持续稳定发展的经济环境下，以资源科学、环境科学、会计科学、统计科学和相关经济科学为指导，从会计的角度来系统地研

究作为“可持续发展”问题核心之一的资源的形成、开发、配置、运用、储存、保护、综合利用和再生各个阶段的经济效益核算的基础理论问题，使“可持续发展”理论在微观管理技术及方法层次研究上取得某些方面的创新，具有一定的会计理论价值。

本论题属于一种基础性的会计理论问题研究。由于资源的范畴相当广泛，为了叙述问题的方便和研究内容的集中，故在研究的逻辑方式上采取了由面到点的形式，即循着资源→经济资源→自然资源→矿产资源的思路，将范围基本限定在与自然资源有关的会计问题上。全文主要围绕与资源的生态循环有关阶段相适应的经济循环各环节的具体经济活动，对资源性资产、资源耗费、资源成本、资源价值、资源价格、资源收益、资源会计信息和资源会计管理体系结构等与资源会计有关的基本问题进行了专题式研究，意在通过其研究结论能够为资源会计学科的形成奠定初步的基础。

资源会计研究属于一个新的命题，在研究这个问题时，由于所涉及部分内容具有一定的专业性，因此即促使自己在会计科学交叉研究方法上作了一些尝试，并试图把与会计学有关且涉及到经济学、管理学和资源科学的相关内容进行必要的借鉴、嫁接和改造，在此基础之上，再尽可能地进行一些会计理论的创新。同其他任何学科的发展一样，会计科学理论研究上的创新也只是在前人已有研究成果上的前进，要割裂其对已有会计理论研究成果的继承和借鉴是不现实的，因此，本论题的研究过程在注重利用先进的信息技术手段分析处理相关资料的同时，也注重了对前人已有相关研究成果的借鉴并吸收于部分内容之中，以体现学术研究上的历史继承性。此外，到国家有关职能部门和有关资源产业型企业进行调查研究，取得第一手资料，也是本论题构思、研究与写作的一种重要方法。

本书是在作者博士论文的基础之上，经过加工、更新和补充而成的，在修改过程中，我充分考虑了博士论文答辩委员会各位委员的意见。然而作者仍然对全书的内容负完全的责任。可以肯定地说，由于本书仅是作者在这一问题上极其粗糙的初步研究成果，因而些许观点尚显稚嫩，但若能在各位会计界前辈和同仁的批评与指导下，使文中观点更臻完善，本人将不胜感激。

许家林  
2000年4月

许家林同志的书稿可以说是代表了我国在资源会计这一新领域的最具开创性、系统性、全面性的研究成果，具有极大的借鉴和研究价值，应当引起会计研究者的广泛重视。

在选题上具有新颖性和独到性，与世界各国和我国“可持续发展”的基本目标非常吻合，表现了作者的敏锐目光和学术上开拓的研究胆略。

——西安交通大学会计学院副院长、教授 张俊瑞

许家林博士所著《资源会计研究》一书对资源性资产、资源耗费、资源成本、资源价值、资源价格、资源收益、资源会计信息和资源会计管理体系结构等与资源会计有关的基本问题进行了比较深入的专题式研究，为资源会计学科的形成做出了探索性和开创性的贡献。这一成果不仅为会计学科的发展拓展了一个新的分支，而且丰富和发展了资源科学的内容，使可持续发展理论在微观管理技术及方法层次研究上取得了一定的突破，具有较高的理论价值和实际价值。

——南开大学会计系主任、教授 刘志远

本书是在对资源、环境与发展相互关系和会计科学纵横发展趋势进行综合认识的基础上，从新的角度在会计学科领域里形成的一个新的研究命题。就个人所掌握的现有资料上看，还少有以此类选题进行专门研究后所形成的论著。

《资源会计研究》所涉及的一些新的会计观念不仅体现了在会计理论上的创新，还可对我国特殊行业会计准则的制定以及资源行业会计理论的研究起到一定的基础性指导作用。

——天津财经学院会计系教授、博士生导师 陈敏

ISBN 7-81044-833-1



9 787810 448338 >

ISBN 7-81044-833-1/F · 424

定价：26.00 元





# 目录

1 资源循环与会计 .....	1
1.1 资源：人类社会可持续发展的重要物质基础 .....	1
1.2 资源的双重社会功效：经济效益与生态效益 .....	13
1.3 资源循环的两种形式：生态循环与经济循环 .....	23
1.4 资源会计系统：资源循环顺利运行的必要条件 .....	27
2 资源会计的研究基础 .....	29
2.1 认识基础：资源会计形成的必然性及其内涵 .....	29
2.2 理论基础：研究方位及其与其他学科的关系 .....	37
2.3 现状分析：前人已有研究成果的简单评说 .....	48
3 资源会计的核算基础 .....	54
3.1 确认基础：相关条件的基本限定 .....	54
3.2 计量基础：计量模式的理性选择 .....	61
3.3 方法基础：体系结构的形成依据 .....	66
4 资源性资产 .....	70
4.1 资源性资产：一个复合型的会计概念 .....	70
4.2 资源性资产的产权：结构与归属 .....	77
4.3 资源性资产的会计处理基础：确认与计价 .....	84
4.4 资源性资产的估价：依据和方法 .....	86
4.5 资源性资产的管理：现状透视与改革 .....	92
5 资源耗费与成本 .....	99

5.1	资源耗费：基本特征分析	99
5.2	折耗：资源耗费计量的基本形式	101
5.3	资源成本：内涵与结构	115
5.4	资源损失：形成与计量	130
6	资源价值与价格	138
6.1	资源价值的理论分析：构成与补偿	138
6.2	资源价格：确定依据与方法选择	151
7	资源收益	162
7.1	会计学中的收益：经济学家与会计学家的不同认识	162
7.2	资源收益及特征	164
7.3	资源收益的内容	167
7.4	资源收益的分配：现行政策的评价与调整	171
7.5	资源税：税制的改进与完善	175
8	资源会计信息	184
8.1	资源会计信息：结构及使用者	184
8.2	资源会计信息的披露：报告格式的初步设计	190
8.3	资源会计信息的质量：标准与保障机制	201
9	资源会计管理系统及其运行	211
9.1	资源会计管理系统：基本结构概说	211
9.2	资源会计管理系统的运行基础：资源会计规范	216
9.3	资源会计管理系统运行过程及结果的考核：指标体系的初步设计	222
9.4	资源会计管理系统的运行条件：支撑环境的简要分析	231
9.5	资源会计：深入研究与未来发展	239
	主要参考文献	243
	后记	249



## 1

# 资源循环与会计

可持续发展是 20 世纪 70 年代以来人类社会普遍关注的重大社会与经济问题之一。资源作为可持续发展的重要物质基础，其开发和利用现状令人担忧。由于资源具有经济效益与生态效益两种社会功效，因而其循环过程就具有生态循环和经济循环两种形式。经济循环各阶段具体经济活动的特点，使资源问题有必要与会计问题结合起来进行研究。

## 1.1

### 资源：人类社会可持续发展的重要物质基础

#### 1.1.1 社会经济可持续发展观念的提出与内涵

资源、环境与发展，是当今国际社会普遍关注的重大问题。1972 年联合国在瑞典首都斯德哥尔摩召开的“人类环境会议”，将人口、资源、环境与发展列为国际社会面临的四大问题。人类社会与自然资源环境在物质、