循环经济会计基本理论构建研究

张彩平, 阳秋林①
(南华大学 经济管理学院,湖南 衡阳 421001)

[摘 要] 循环经济发展需要会计提供价值信息支撑,由此产生了循环经济会计。循环经济会计作为会计的分支学科,其发展离不开基本理论的指导,因此循环经济会计基本理论的构建非常必要。文章首先阐述了循环经济会计的产生和发展,然后分析了基本理论构建的重要意义,最后系统研究了循环经济会计的基本理论,如循环经济会计的本质、目标、对象、基本前提、基本原则等具体内容。

[关键词] 循环经济会计; 基本理论; 构建
[中图分类号] F062.2 [文献标识码] A [文章编号] 1673-0755(2009)03-0023-03

一 循环经济会计的产生与发展

全球范围内出现的环境问题引起了人们的广泛关注和深刻反思,人们不得不重新审视对自然的态度,并开始认识到自然不是人类"取之不尽,用之不竭"的天然宝库,生态环境的承载能力是有限的,人类对自然资源的过分攫取必将遭到环境的报复,人类历史上多次出现的环境灾难事件就是历史的见证[1]。人类越来越认识到,传统"大量耗费、大量生产、大量废弃"的粗放式经济发展模式正是造成资源枯竭、环境恶化的主要原因,要实现人类社会的可持续发展,就必须探寻新的经济发展模式[2]。循环经济应运而生。循环经济所倡导的"减量化、再利用、再循环"原理有利于节约资源,提高资源的利用效率、减少环境破坏,是一种可持续发展的经济发展模式[3]。

会计作为以货币为主要计量单位对社会再生产过程中价值运动的核算和监督的一种管理活动,是一种旨在提高企业经济效益和优化资源配置的核算制度,这种制度设计能为企业相关利益关系人提供有助于其做出科学的、合理的决策提供信息依据和信息支撑。因此,会计是经济管理活动不可或缺的重要组成部分。现代会计,主要是为企业提高经济效益和国家宏观调控服务的,也是与目前粗放式经济发展模式相适应的。主要原因有三:原因之一是目前会计核算的对象只是企业再生产过程中的价值运动,没有将自然资源和能源的价值运动包括在内;二是会计的主要目的还是为了满足企业经济效益提高的需要,忽视了环境效益和社会效益;三是正是由于前两个原因使得环境资源的价值并没有在会计报表中进行披露。循环经济与传统经济有着本质差异,传统经济发展模式下形成的现代会计,显然不能满足循环经济发展的要求,不可能自动成为循环经济制度体系的一部分。循环经济的快速发展需要与之相适应的循环经济会计理论指导下形成的会计信息作为支撑。因此,循环经济会计的产生是客观环境发展的需要,也是会计理论要客观真实反映经济活动的需要,是实现经济发展模式转变的客观要求。

二 循环经济会计基本理论研究的理论意义和现实意义

循环经济会计的发展需要理论的指导,只有通过研究循环经济会计基本理论,找到循环经济发展过程中资金运动的规律,并通过科学的会计方法进行记录和报告,才能真正发挥会计信息对循环经济发展的重要信息支撑作用。因此研究循环经济会计基本理论具有重要的理论意义和现实意义。

(一)循环经济会计基本理论是循环经济发展的基础条件

循环经济所要实现的是"减量化、再利用、再循环",这与传统经济发展模式是完全不同的,作为反映传统经济活动价值变动的传统会计理论显然无法满足客观反映企业的减量化投入、资源再利用和再循环过程中价值变动的需要,必须要创立一种新的会计理论或者完善传统会计理论才能有效指导循环经济的发展。循环经济会计基本理论正是研究循环经济发展过程中的客观规律及其经济活动的价值变动的一般性的理论总结,对循环经济会计实务、循环经济会计信息披露等实践内容发挥着解释和预测的作用,是循环经济理论体系的重要组成部分,是循环经济发展的基础条件。没有循环经济会计基本理论的构建,就不可能构建起内在逻辑严谨的循环经济会计制度,而没有循环经济会计制度的循环

[收稿日期] 2009-05-12
[作者简介] 张彩平(1977-),女,湖南浏阳人,南华大学经济管理学院讲师。
①南华大学经济管理学院教授。

© 1994-2012 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

经济制度,循环经济是无法有效运行的。

(二)循环经济会计基本理论是构建循环经济会计制度的理论基础

传统会计理论经过数百年的发展,已经较为完善且能够适应传统经济对其基本要求,有效反映了经济活动的真实面貌,指导和促进了会计实践的发展。循环经济是对传统经济发展模式的改进和完善,其会计核算的前提、目标、对象,能披露的内容等都与传统会计有很大的区别,需要在传统会计理论的基础上进一步修正和完善才能客观、真实的反映循环经济的本质。这就需要会计学者根据循环经济发展的客观规律,运用科学的研究方法,对传统会计理论进行深化和延伸,从而建立其循环经济会计特有的基本理论。只有在循环经济会计理论的科学指导下才有可能建立起循环经济会计核算制度和循环经济会计这一分支学科。

(三)循环经济会计基本理论是对当代会计理论的丰富和发展

理论和实践都已证明,遵循"减量化、再利用、再循环"三原则的循环经济是我国实现经济、社会和环境可持续发展的必然选择[4]。由传统经济发展模式转变为循环经济发展模式,需要会计信息提供支撑,而循环经济会计实践活动离不开循环经济会计基本理论的指导。循环经济会计基本理论将环境、资源等因素融入会计理论和会计实务活动中,有效克服了当代会计理论由于忽视环境因素导致国民生产总值"失真"的缺陷,是绿色国民生产总值核算的基础和前提。因此构建循环经济会计理论,是当代会计理论的丰富和发展,是完善会计理论体系的客观需要。

三 循环经济会计基本理论构建

美国会计学会(AAA)认为会计理论是"一套紧密相连的假定性的、概念性的和实用性的原理的整体,构成了对所要探索领域的可供参考的一般框架",会计理论研究的目的是确定会计的范围,建立会计准则来判断评价会计信息,指明会计实务中有可能改进的一些方面[5]。其主要作用是用来解释和预测会计实务[6]。完整的循环经济理论体系应包括循环会计的本质、目标、对象、会计假设、基本原则等内容。

(一)循环经济会计的本质

循环经济会计是通过探求循环经济发展过程中价值运动的规律,总结形成系统化的循环经济会计理论,然后结合会计特有的方法将这些规律性的总结应用于循环经济实践活动中,实现循环经济与会计的结合。因此,循环经济会计既是传统会计的一个新兴分支,又是循环经济制度体系的一个子系统。它是在循环经济思想和理论的指导下,运用会计学基本原理及方法,兼用货币计量单位和其他物理、化学、劳动等计量单位,对循环经济发展过程中资源投入、生产、销售、资源再利用和再循环的价值运动进行核算和管理,最终实现经济效益、环境效益和社会效益的一种管理活动。

(二)循环经济会计的目标

会计目标是构建会计理论体系的基石和核心概念,并指导着其他理论的构建。传统会计的目标是满足相关利益关系人对企业财务信息的决策需要,实现"决策有用性"。循环经济会计目标所要实现的"决策有用性"是对传统会计目标深度和广度的扩展。从深度扩展来说,循环经济会计不仅要提供经济效益信息,还要提供经济效益获取过程中所消耗的资源以及对环境的影响等信息;从广度扩展上来说,一方面是信息内容的扩展,即循环经济会计所提供的信息不仅仅包括传统的企业经济活动的信息,还应包括环境资源消耗和环境影响评估等信息;另一方面,循环经济会计的信息使用者也由传统投资者、债权人、政府、供应商、员工等扩展到了国际国内环保组织、NGO、道德投资者、社会责任投资者等利益关系人。循环经济会计的具体目标是:(1)科学核算企业自然资源减量化、资源再利用和再循环过程中的财务会计事项,合理反映其成本和效益;(2)向外部利益关系人提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等财务信息;(3)向企业内部有关部门提供发展循环经济所需要的资源、环境保护等方面的财务信息[7]。

(三)循环经济会计核算的对象

会计对象是会计核算的内容。传统的会计对象虽然反映企业的价值(资金)运动,但这种价值运动是不完整的,因为它忽视了企业经营对环境的财务影响以及环境对企业经营活动的财务影响。环境污染问题从某种程度上可以说正是传统会计忽视环境因素的产物。因为资源和环境的价值很难用货币进行量化而无法纳入到现有的会计系统中,使得企业滥用资源、破坏生态环境的行为无法反映并及时传递给利益相关者,环境问题也就在企业过分追求经济利益,忽视生态效益的行为中产生并不断恶化。所以将资源和环境所产生的价值运动纳入企业的会计核算对象中来是非常必要的。循环经济重视资源的节约和循环利用,将环境和资源与其他生产要素都视为企业经营活动的内在要素,是有利于企业和社会的可持续发展的。因此,循环经济会计核算对象应该是企业再生产过程中合理利用资源、保护生态环境的经营活动的价值运动。

(四)循环经济会计的基本前提

通常会计人员进行会计处理时所面临的经济环境是复杂的、变动的,不确定的。为了客观真实反映企业的经营情况,会计人员需要对会计核算所处的空间和时间范围进行合理的界定。于是会计处理就有了会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项基本会计前提[8]。循环经济会计作为会计学的一个新兴分支,在进行会计处理时也要遵循这四大假设,只是由于循环经济的特殊要求,必须对这些前提进行扩展,并增加新的会计前提。

1.会计主体。传统经济发展模式下的会计主体假设是指单个的企业,核算的范围只是企业内部的经营活动。循环经济要实现资源的循环利用以及环境的保护,必然使得企业与企业、企业与外部环境之间的关系更加紧密,因此企业的空间范围必然要扩展,即企业不仅仅要考虑企业内部的经营活动,还必须包括由企业内部经营活动所造成的外部环境影响。因此,循环经济下其会计主体应该为核算资源消耗、环境影响以及生产经营活动的单位或组织。

2.持续经营与会计分期。持续经营是对会计核算时间

© 1994-2012 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

范围的界定，会计分期在持续经营的前提下人为划分的时间范围。循环经济本身就是一种可持续发展的经济模式，所以持续经营这一前提是肯定需要遵循的。由于循环经济会计同样存在成本费用的递延和跨期摊销，也需要进行会计信息披露，所以会计分期前提也是必要的。

3、货币计量与其他计量并用。传统的会计主要以货币为主要计量工具，使得大量无法量化的环境资产、负债和费用无法在会计报告中体现。发展循环经济，将资源循环使用和环境保护放在更加重要的位置，这必然要求采用多种计量单位反映资源和环境的财务影响，货币之外的物理、化学、生物等计量单位有时能更完整、综合的反映企业的资源和环境管理状况。因此，循环经济会计必然要求货币和其他多种计量单位并用。

4、自然资源和生态环境稀缺。稀缺主要是指相对于无限的需求，供给是有限的。自然资源和生态环境稀缺这是一个重要的前提，因为自然资源和生态环境是人类经济活动的基础，但相对于人类无止境的索取需求，资源数量是有限的，生态环境的承载能力也是有限的。

5、可持续发展。循环经济所要遵循的“减量化、再利用、再循环”3R原则本质就是通过资源的减量投入和循环利用来节约资源，提高资源利用效率，使能源既能满足当代人的需要，也能满足子孙后代的需求，从而实现人类社会的可持续发展。因此，循环经济会计处理时也必须遵循这一前提。

（五）循环经济会计的基本原则

会计基本原则或称为一般会计原则，既是会计理论体系中的一个重要的层次，同时又对会计准则的制定和会计实务的开展起着重要的指导作用[9]。现有会计原则，又称会计信息质量要求，主要是指可靠性、相关性、可比性、谨慎性等内容。循环经济会计的基本原则应包括哪些内容？我们知道，一门学科的基本原则的形成是无法凭借人为主观臆断的，因此，只能来源于实践，是实践经验的总结和理性认识的结晶。因此，循环经济会计除了遵循现有会计原则，还要根据循环经济的特征遵循一些其他独有的原则：

1、环境资本原则。从循环经济视角考虑，企业必须同时处理好它与自然资源和生态环境的关系，把自然资源和生态环境视为资本的一类，等同于企业拥有的人造资本。企业由追求人造资本利润最大化，转为追求人造资本和自然资本这两类资本的最佳组合下的利润最大化。

2、公平原则。循环经济是企业可持续发展的集中体现，可持续发展所强调的既保证当代人的需要又不危及后代人的发展也应该是循环经济的应有之义。为此，循环经济会计核算应该反映出企业对各类自然资源和生态环境的使用或利用的合理性，并向需要此类信息的企业利害相关方提供及时和准确的会计信息。

3、和谐发展原则。生态环境系统和人类的经济系统所构成的复合系统是我们生存和发展的空间大系统。生态环境系统是经济系统的基础和源泉，人类的经济系统应在生态系统的范围内开展科学的保护性的活动。融入自然－经济系统的循环经济追求的是环境效益和经济效益的统一，故和谐发展也应是循环经济会计核算必须遵守的原则，即客观的反映相关自然资源自身的循环状况、自然资源之间以及自然资源与整个生态系统的和谐发展关系情况，提供资源耗费、废弃物处置与回收再利用、生态环境的破坏及恢复等方面的会计信息。

[参考文献]

[1] 付晓东. 循环经济与区域经济[M]. 北京：经济日报出版社，2007：5.

[2] 冯之浚. 循环经济导论[M]. 北京：人民出版社，2003.

[3] 王　军. 循环经济的理论与研究方法[M]. 北京：经济日报出版社，2007：6.

[4] 周红春，李艳华. 循环经济学[M]. 北京：中国发展出版社，2005.

[5] AAA. A statement of basic accounting theory. 1976.

[6] 殷勤凡. 循环经济会计研究[D]. 天津财经大学博士论文，2006.

[7] 葛家澍，林志军. 现代西方会计理论[M]. 厦门：厦门大学出版社，2004：1.

[8] Hendrisken. Accounting theory. Richard D. Irwin Inc，1992.

[9] ASB. Statement of principal for financial report 1999.

Research on the Basic Theories of Circular Economy Accounting

ZHANG Cai-ping，YANG Qiu-lin

(University of South China，Hengyang 421001，China)

Abstract　The development of circular economy needs accounting to provide valuable information，which leads to the appearance of circular economy accounting. As the branch of accounting，circular economy accounting development needs theoretical guidance. Therefore，it is necessary to construct the basic theories of circular economy accounting. This paper studies development of circular economy，then analyzes the significant meanings of the basic theories. At last，the paper systematically researches the basic theories of the circular economy，such as the essence，objective，object，basic premise，basic principles.

Key words　circular economy accounting；basic theory；construct

© 1994-2012 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net