

发展循环经济会计的相关探讨

潘自强(教授) 阮婷婷

(浙江财经学院 杭州 310018 东森控股集团有限公司 浙江台州 318050)

【摘要】随着循环经济的概念不断深入人心,循环经济发展呈现出良好的态势。与此同时,循环经济会计的发展也面临着更多的机遇与挑战。本文就循环经济会计目标、会计假设、核算对象、信息披露等问题进行分析,并提出发展与完善循环经济会计的若干建议。

【关键词】循环经济会计 会计目标 会计假设 会计对象 会计信息披露

会计目标是经济社会发展和经济主体存续的必然要求。传统的会计目标局限于“决策有用观”和“受托责任观”,并未考虑循环经济对经济社会和经济主体的影响。目前,我国经济正处于传统经济向循环经济转变的过程中,循环经济的一个显著特点就是在坚持“提高经济效益”这一传统会计根本目标的同时提出了“3R原则”,即自然资源投入减量化、产品再使用和废弃物再循环。循环经济会计的目标是达到经济发展与环境保护的高度和谐。具体而言,循环经济会计就是科学运用会计学基本原理和方法,核算和监督企业循环利用资源,按“3R原则”组织生产经营活动,向外部会计信息的使用者提供及时有效的财务信息和非财务信息,向企业内部信息使用者提供发展循环经济所需的财务信息,支持企业追求自然资源效率、生态环境效率和经济效率三者的最大化。

一、循环经济会计的“特色”

1. 循环经济会计假设“延伸发展”。循环经济即以资源高效利用和环境保护为特征的社会生产和再生产活动。其要求在生产和再生产的各个环节循环利用一切可利用的资源,提高资源利用效率,按物质代谢和共生的关系延伸产业链,把传统的依赖资源消耗的线形增长经济转变为依靠生态型资源循环利用的经济,因此循环经济会计假设应有所延伸,即在已有的假设上赋予新的内涵,新增假设项目。

(1)会计主体假设。循环经济扩大了会计主体的外延,会计主体不仅与企业本身有关,而且和周围的社会环境、生态环境等息息相关,因此循环经济会计主体是指业务活动消耗自然资源或对生态环境产生影响的独立核算单位,既包括企业主体,又涉及主体之外的利益相关者。

(2)持续经营假设。在循环经济会计模式下,持续经营假设有了新的内涵,即假定循环经济资源作为人类发展的共同资源,在不断补偿的前提下实现良性循环,从而促进资源的循环利用和社会的可持续发展。

(3)会计分期假设。在循环经济会计模式下,同样必须将会计主体的经营活动分成等间距的会计期间,以测定和衡量其社会责任的履行情况。

(4)多元计量假设。循环经济的循环往复性,决定了其会计计量并非单一的,而是多元化、多层次的。循环经济需要将会计计量的重心从物质资源转向环境资源,而环境资源是由自然界长期积累而形成的,无法按社会平均劳动生产率等方法来确定其价值,且各类自然资源的再生周期有很大的差别,难以用统一的标准进行估量,无法单纯地用货币和历史成本来计量各类自然资源及其相关的经济事项,因此除了传统会计的主要量度——货币计量单位外,还应涉及其他计量单位,即化学量度、物理量度、生物量度、实物量度等计量单位,这些计量单位在自然资源消耗和生态环境负面影响等方面的计量上均优于货币计量单位。

(5)遵循“资源-产品-再生资源”的可持续发展模式假设,即“生产的闭环反馈式循环假设”。循环经济以“资源-产品-废弃物-再生资源”为表现形式,采用集约化的增长模式。循环经济会计核算中,某些资产使用后的枯竭化和增值部分不得再分配等业务的处理都必须建立在此假设基础之上。

2. 循环经济会计对象“焕然一新”。循环经济模式下,自然资源和环资源与物质资源一样具有资产的性质,是企业会计主体有价值的资源,因此,企业环境资源以及由环境问题造成的外部不经济性构成了会计核算的新对象。循环经济会计对象应体现“循环经济”的特质,是生产过程中与确保自然资源减量、持续利用和生态环境和谐相关的资金运动,包括需要保护并有能力保护的,与可再生资源、不可再生资源、可耗竭可补充资源、生态环境资源及资源的减量化、再利用、再循环相关的资金运动。具体如森林资源、渔业资源、能源资源、矿产资源、纸张、玻璃、水资源等。

3. 循环经济会计核算“包罗万象”。传统会计对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的增减变动等进行核算,而对与企业有关的资源、环境、废弃物及生态环境的关系等进行的确认、计量、记录、报告和监督不够,与资源、环境相配套的会计核算体系中,也仅在企业管理费用中包含了排污费和绿化费项目,缺乏对循环成本的反映,企业难以如实记录和反映环境管理活动,不能充分披露现实和潜在的环境责任及将面

临的环境风险。

循环经济会计核算应遵循统一企业会计准则和会计制度,核算内容更应“包罗万象”:企业自然资源使用减量化、再利用、再循环的财务影响;企业生态环境活动的财务影响;企业执行循环经济法律法规绩效的反映;企业改善生态环境绩效的反映;企业的循环经济会计政策绩效的反映等。

4. 循环经济会计信息“阳光披露”。循环经济会计信息的披露应遵循真实、准确、完整、公平的“阳光”披露原则,因会计对象的变化其在许多重要环节和内容上有所变革,披露的信息应包括货币计量信息、非货币计量信息和综合性文字叙述信息三大类。会计信息披露实际上是企业受托方向委托方及其他利益相关方就其责任履行情况的报告。循环经济受托方包括投资人、政府管理部门、金融机构、供应商、消费者、社区公众、民间组织等,其范围远远大于传统会计。因此,企业在满足传统的会计信息披露要求的基础上必须向前发展和延伸,对信息使用对象应从所有者、债权人、政府、员工、管理者等扩展到社会公众,信息披露的内容除了财务指标,还包括非财务指标,主要是企业对自然资源减量化、再利用、再循环和生态环境的影响以及循环经济会计政策和发展循环经济的实际成效等信息,因此其信息披露更加完整、真实和准确。

二、循环经济会计发展的“和谐之旅”

1. 扩展会计对象,增设会计科目要“通盘考虑”。循环经济会计应从宏观和微观两方面着手,对企业资金运动进行必要的核算与控制。首先,循环经济会计应设立“循环经济流动资产、循环经济负债、循环经济所有者权益、循环经济损益”四个会计要素,组成一个基本会计等式:循环经济资产=循环经济所有者权益+循环经济负债。同时,在资产中应增加循环流动资产、循环固定资产、循环无形资产、循环资产折旧等科目;负债中应增加循环负债、治理污染专用基金等科目;所有者权益中应增加循环资本科目;在收入要素中除确认传统的经济收入之外,还应包括取得的自然环境和社会环境资源等的循环收入以及改善环境资源取得的收入;费用中应包括自然资源成本、环境保护支出、回收废弃物的支出等;成本中应增设循环成本、社会成本等科目。

2. 加强企业社会责任要“重如泰山”。循环经济受托责任具有双重性质,包括以体现企业经济效益为主的经济责任,又包括以体现环境效益和社会效益为主的社会责任。企业必须承担来自法律法规规定的以及社会大众要求的对自然资源和生态环境应承担的责任。企业必须站在社会的角度考虑企业的业绩,将社会效益与生态效益结合起来反映企业的经营成果,向政府管理机构、投资者、债权人等环境利益相关者提供有关报告会计主体对其按循环经济发展要求设计的受托责任的履行情况,经济和环境的和谐程度以及理性投资、贷款等其他决策有用的信息。

3. 法律法规体系亟待完善。我国是人均自然资源匮乏的国家,亟待提高自然资源的利用效率,追求人与自然的和谐发展,在发展循环经济的历史舞台上,应通过立法使企业承担起给他人及社会造成的生态环境负面影响(经济外部性)的责

任。我国可以合理借鉴发达国家如日本构建循环经济会计法律体系的经验,在已经陆续颁布的《海洋环境保护法》、《水污染防治法》、《环境保护法》、《清洁生产促进法》、《循环经济法》等基础上,进一步构建并完善基本框架法律、综合性法律和专项法律的循环经济会计法律体系。以法律准绳来约束和规范企业及各循环经济会计主体的行为,为循环经济会计的发展提供一个健康的环境。

4. 创新之举要“多管齐下”。在企业融资和科技革新方面,政府应给予强有力的支持与优惠,不断提出创新之举。比如:优先发行循环经济债券、股票,政府给予财政绿色补贴,实施政府绿色采购,增值税、所得税减免等;促进资源回收利用技术商品化;创立全国性开发项目来研究固体废弃物的收集、分离、回收和再循环的新方法和新技术。

企业自身要进行会计创新,对会计内容和项目采用科学的方法进行有目的、有效率的改进。在支出方面的核算上,除反映列支环境实际发生的费用外,还需考虑计提“循环负债”,形成类似于预提费用的发展循环经济模式的专用基金。为避免计提循环负债而减少国家的财政收入或给企业提供隐瞒利润的机会,计提循环负债的费用应按权责发生制原则纳入会计利润核算,即在计算纳税所得时,该费用可作为税前费用处理。对企业所取得的利润则进行“利润分割”,即按比例分割为企业利润和资源环境收益,后者直接进入国家设立的专门基金统一管理,以鼓励企业发展循环经济会计。

5. 理论研究需“马不停蹄”。循环经济会计是诸多理论融合形成的边缘性学科,传统的会计在众多方面均难以适应循环经济的独特要求。其涉及的理论覆盖面广,既包括生态经济学理论、环境学理论、资源学理论、可持续发展理论、社会成本交易理论、绿色GDP核算理论及和谐发展理论,又包括哲学、逻辑学、经济学、管理学、数学中的部分相关理论。

尽管循环经济会计涉及的诸多理论已经有不同程度的研究,但都还不成熟,并且关于如何在各理论之间进行更有效的融合,从而为循环经济会计提供坚实基础的研究尤显薄弱。至于如何构建循环经济会计的大环境、理论框架体系、主要内容、信息披露结构体系等前瞻性研究更未涉及。因此,从整体上看,相关的理论研究还有极大的完善空间,政府更应该发挥“引路人”的作用,给广大研究者提供更多的精神上和物质上的支持,推动这一理论研究深入发展。

主要参考文献

1. 殷勤凡.循环经济会计研究.上海:立信会计出版社,2007
2. 于雪莲.循环经济模式下财务会计发展的新趋势.财经论坛,2005;3
3. 陈文军,杨义,张瑜,徐守杨.循环经济对财务会计的影响及对策研究.商业会计,2008;7
4. 袁建国,李毅,江波.循环经济模式下的绿色会计探讨.财会月刊,2005;26
5. 郑璐.发展循环经济的会计问题初探.黑龙江对外经贸,2008;3