

从环保角度分析传统会计的理论缺陷

孔玉生(教授) 王 敏

(江苏大学财经学院 江苏镇江 212013)

【摘要】 生态环境的不断恶化对社会的可持续发展影响越来越大,而传统会计对于当前的环境问题负有不可推卸的责任。由于传统会计对于环境污染的防治不进行计量和披露,使得传统会计不仅越来越难适应社会可持续发展的要求。本文阐述了传统会计不适应环境会计的六大缺陷,以便为从理论角度为环境会计发展提供建设性意见。

【关键词】 环境会计 传统会计 缺陷

随着全球经济的快速发展,环境问题越来越严重,如环境污染、全球变暖、臭氧层被腐蚀、生物多样性受到威胁等。而传统的会计对某些部门、企业对环境污染防治的不加计量、披露,使社会公众不了解企业的环境表现,从而对企业的产品和形象不能做出恰当的定位。因而从这个角度来讲,传统会计不仅不能适应社会可持续发展的要求,而且也无法适应与社会可持续发展相匹配的环境会计的要求。

当前传统的会计体系和方法所提供的信息已不能满足时代的要求,尤其是在环境会计信息披露以及相关体系的建立上。从理论角度来讲,当前传统会计存在六大缺陷,而这六大缺陷妨碍着传统会计向环境会计转变。我们可以将这六大缺陷放在一个特定的历史背景中去讨论,它们分别是:资本主义的取向、对商业的重视、对新古典经济学的依赖、数值的量化、货币的依赖性以及技术会计实践。

一、资本主义的取向

当前在西方占据主要地位的传统会计是建立在资本主义社会制度基础之上的。现代资本主义会计存着狭隘的世界观。假如支撑现代会计的复式记账的本质仍然跟 Pacioli 在 1494 年第一次阐述时那样,那么关于现代资本主义会计存在着狭隘的世界观这一点或许就不是为奇。Pacioli 的会计系统使得意大利商人能够保持一个系统有序的账簿,并能使意大利商人确信他们是否获得了贸易利润。

在复式记账发展成了现代会计后,现代会计对于利润的强调使得现代会计跟资本主义纠缠在了一起。资本主义不是一个合作的系统,而是一个剥削、对抗的系统。公司的目标在于通过其从事的交易活动榨取剩余价值。正如 Beder(2006)所言:跨国公司正在侵蚀着政府,并且使数百万的人口死于被污染的空气和水资源。资本主义可以以牺牲环境作为代价获取利润。在资本主义利益与环境利益之间,二者没有共同的目标。事实上,那些认为环境被掌握在资本主义的手中是安全的观点,让人难以理解。这在公司方面、特别是在跨国公司方面非常明显。国际金融资本主义已经严重牵涉到生态破坏。Monbiot(2000)及其他学者证实了公司是如何颠覆民主进程

和环保运动的。诚然,当前传统会计非常强调利润计量,且传统会计主要服务于大公司及其利益相关者的利益。但其他利益相关者集团包括环境利益相关者,仍感觉不满意。传统会计提升了对金融资产和利润的衡量、计算、评估和信息披露的高度,而其他无法衡量的活动就被忽略了。

有些人甚至把复式记账法看做是资本主义的一种象征。最倡导复式记账的 Sombart(1979)看到了资本主义与复式记账之间的密切关系。他质疑资本主义与复式记账到底谁先出现。虽然有很多学者不同意 Sombart 的观点,但是会计的建设性作用及其会计与资本主义的关系已经引起了很多争论。Weber 将合理的(如复式)记账方法定义为“资本主义的先决条件”(Weber,1976)。之后的学者如 Bryer(2000)也认为:对 17 世纪 40 年代的英国东印度公司而言,复式记账法的引入在资本主义会计的引进中发挥着非常重要的作用。

二氧化碳排放量市场的出现也影响了关于会计、资本主义和环境的新尝试。正如 Mac Kenzie(2009)所指出的:这为那些自认为是资本主义反对者的环保人士提出了问题。这也给会计准则制定者带了很多问题:之前无成本的活动变得有成本了。而且公司被迫采取一个新方法来处理新的国际外部性的问题。

二、对商业价值的重视

传统会计也采取了一个非常狭隘的商业取向观点。传统会计着力于衡量商业交易。然而无论怎样,商业会计无法寻求包含社会与自然间的互动。事实上,自然世界被用会计术语重新定义了。因此,森林被看做是“木材”资产的仓库而非野生动物的天堂。海洋变成了“鱼类”资产的仓库而非独一无二的生态天堂。水和空气被当作了免费商品。简言之,我们与自然的关系往好处想是被忽略了;往坏处想,我们与自然的关系被看做成商业开发或盈利的机会。而当且仅当环境被控制和量化时,环境才会出现在会计术语中。

三、对新古典经济学的依赖

会计对新古典经济学的依赖主要在于其知识资源方面,而不在其他任何的单一资源。像收入理论、信息经济学、市场

研究、委托代理模型和代理理论等,都依赖于这种新古典范式。新古典经济学作为主导的政治意识形态与资本主义有密切的联系。金融经济学的研究已经被这类思想所控制,并且被排除在其他知识资源之外。新古典经济学赋予市场机制一些特权,以便解决环境问题、有利于经济工具的使用等。这些特权有:可以作为解决当前经济问题的一个办法的可交易的污染权利、能够为环保提供激励的延伸性财产权利等。新古典经济学的力量在知识和历史上来源于其排他性,而排他性已被包含在了财产权和所有权的概念之中。在新古典会计之下,会计的社会、组织以及政治方面基本上都被忽略了。

四、机械的数值量化

会计通常也是建立在对数值的量化基础之上的。因为数字提供了一个可以对其进行加、减等一般性操作的标准。加法与乘法的过程通常会造成一个没有意义的数值的集合,而这个数字没有共同的来源抑或其他的共同性被忽略了。例如在碳会计中,会计师们努力使排放权相等。在商业中,量化有时看起来似乎走到了尽头。然而在真正的自然世界中,量化充其量仅有有限的价值;甚至说不好听点儿,量化是无成果的活动。Birkin(1996)总结认为:“数字是有用的抽象事物,但是数字不能包含复杂的、相互依赖的一系列由商业世界的隔离区内的行动引发的事件,同时数字也不能包含对无法量化的事物进行量化的问题。”或者正如 Hines(1991)指出的那样:“我的朋友,尽管会计能够量化,但是会计能将货币与橡胶树有意义的等价起来吗?”作为一种计算技术的复式记账的纯粹成功之处的数值量化,其实早就限制了会计实践。

五、货币计量的依赖性

反过来讲,数值的量化通常是建立在货币价值的基础之上的(例如,用美元、欧元、英镑、日元等表示货币价值)。通常各个国家许多不同的明细账户都使用不同的货币,但最终这些不同的货币将会被转化成一种标准货币。量化措施的替代方式也是可能的,例如汽油(用升)、天然气(用立方米)或二氧化碳(用公吨)。然而,很可能这些替代的措施被转化成了一个标准的货币。货币价值在经济核算上起着建设性作用,但也仅限于那些拥有货币价值的项目被记录下来。这意味着大量的外部效应仍然无法记录。

在环境问题中,非货币性交易对很多事物来说是不言自明的,例如生物圈的大部分是不能由价格衡量的(例如空气、水、公共土地、栖息地、物种、臭氧层等等)(Gray,1991),自然被排除在会计核算的范围之外(Hines,1991)。在大多数情况下,这些外部效应当前无法被估价,但这不是因为这些外部效应缺乏价值,而是因为当前的衡量系统很难量化它们的价值。假如空气和水的质量下降,那么我们生活的质量也将会受到严重的影响。虽然当前的一些学科如环境经济学和生态经济学企图说明传统意义上被古典市场经济学排除在外的外部效应,并且这两门科学最近也取得了一些进展,但是传统会计并未吸收环境经济学和生态经济学在外部效应测算方面的研究成果。

六、技术会计实践的限制

最终 Maunders 和 Burritt(1991)的研究表明:会计的某些技术方面(例如会计主体概念和周期性)实际上是与环境相抵触的。例如,会计主体概念为我们勾勒出了一个由人和社会组成的单位,而该单位是会计的“单元”。从直观上看,构成商业组织的个人和资产对局外人来说并非那么显而易见。像公司之类的商业机构实际上是带有流动性的、千变万化的、没有清楚边界的无形法律实体。这些单元之外的外部效应被忽略了。而且,这些实体与环境之间的相互关系也变得无法辨认和无法记录。

周期性将时间人为的划分为分散的一些阶段。在财务报告中,这通常是一年。众所周知,现代公司采用的会计分期是短期的,而如全球变暖之类的环境问题是有很长的时间跨度的。这种周期性的不协调很难将会计与环境结合起来。“短期管理战略通过污染空气、水和土地使得生物多样性遭受损失,而匹配思想对短期管理战略的成本视而不见”(Saravanamuthu,2004)。

七、总结

总之,传统会计的六大缺陷阻碍了传统会计适合环境会计。最突出的表现就是传统会计无法披露人类对自然环境的影响,通俗地讲,传统会计在环境问题上不做尝试。典型的情况就是:当且仅当土地以成本的方式出现时,才被记录在资产负债表中,有时土地也会被以产权、厂房和设备的方式重新估价。除此之外,传统会计对栖息地的类型没有分析,对野生动物的存在与否也没有分析。土地的商品化以市场价格模式将自然看做可以买卖的人类的财产。可以说传统会计并不能鼓励人们对环境或自然持负责的态度。因此,在经济高速发展和环境问题日益突出的今天,克服当前传统会计的理论缺陷是人类从理论上构建环境会计框架体系的必要条件。

主要参考文献

1. Michael John Jones. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. Accounting Forum, 2010; 34
2. Beder S. Suiing themselves: How corporations drive the global agenda. London: Earthscan, 2006
3. Monbiot G. Captive state: The Corporate Takeover of Britain. London: Macmillan, 2000
4. Sombart W. Sombart on accounting history, transl Most, K.S. Academy of Accounting Historians, 1979; 35
5. Weber. The protestant ethic and the spirit of capitalism. London: George Allen and Unwin Ltd, 1976
6. Bryer R.A. The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: Evidence. Accounting, Organizations and Society, 2000; 25
7. Mac Kenzie D. Making things the same: Gases, emission rights and the politics of carbon markets. Accounting, Organizations and Society, 2009; 34