

循环经济与 会计理论创新

XUNHUAN JINGJI YU KUAIJI
LILUN CHUANGXIN

王珍◎著

循环经济与 会计理论创新

XUNHUAN JINGJI YU KUAIJI
LILUN CHUANGXIN

王珍◎著



知识产权出版社

全国百佳图书出版单位

内容提要

本书首先对循环经济的理论基础进行了系统研究,探讨循环经济条件下会计发展的新趋势,循环经济会计与传统会计学科属性的差别,然后对循环经济会计理论、会计核算内容、会计报表进行了深入研究,并对循环经济条件下绿色成本管理、审计理论与会计信息鉴证进行了探讨。

责任编辑:宋 云

图书在版编目(CIP)数据

循环经济与会计理论创新/王珍著. —北京:
知识产权出版社, 2012. 5

ISBN 978-7-5130-1171-6

I. ①循… II. ①王… III. ①会计学—研究
IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 046502 号

循环经济与会计理论创新

王 珍 著

出版发行: 知识产权出版社

社 址: 北京市海淀区马甸南村 1 号

网 址: <http://www.ipph.cn>

发行电话: 010-82000893 82000860 转 8101

责编电话: 010-82000860 转 8388

印 刷: 三河市国英印务有限公司

开 本: 880mm×1230mm 1/32

版 次: 2012 年 7 月第 1 版

字 数: 240 千字

邮 编: 100088

邮 箱: bjb@cnipr.com

传 真: 010-82000860 转 8386

责编邮箱: songyun@cnipr.com

经 销: 新华书店及相关销售网点

印 张: 9.25

印 次: 2012 年 7 月第 1 次印刷

定 价: 30.00 元

ISBN 978-7-5130-1171-6/F·514 (4054)

版权所有 侵权必究

如有印装质量问题,本社负责调换。

前 言

人类社会进入 21 世纪，环境污染问题、资源枯竭问题进一步凸显。随着经济发展，对资源的利用势必进一步加剧，而资源尤其是自然资源大多属于不可再生资源，因此，如何更加合理地使用资源成为各国非常关注的问题。我国长时期实行的是高消耗、高排放、低效率的经济增长模式，致使资源短缺、环境污染严重。资源环境活动将成为企业生产经营活动的一个重要组成部分并渗透到企业管理的各个环节。由此，担当着反映和监督企业资源环境活动责任的绿色会计亟待加强。21 世纪的社会是回归自然的社会，企业的竞争更多地体现在对自然资源环境的最优利用和有效保护上。而每一个面临全球竞争的企业，如何在其产品生产中减少环境污染和环境破坏，注重环境保护，已成为企业取得竞争优势的核心之一。

循环经济的兴起，正在改变经济增长的方式，也在影响和改变现代企业的运行模式及管理思路。循环经济是针对传统经济发展导致资源过度消耗和环境恶性污染而提出的可持续发展的具体实现形式。它通过生态规划和设计，资源循环利用，使不同的企业群体间形成资源共享和废弃物循环利用的生态产业链，达到生态经济系统的良性互动，实现以清洁生产和绿色工业为导向的新型经济形态，是可持续发展理念的进一步深化和升华。循环经济战略的提出，使许多会计研究人员不断地将资源环境问题纳入会计研究的范畴中，以价值形式并运用专门方法，对企业给社会环境造成的损失和产生的效益进行确认、计量、揭示，以促进人

们环保意识的加强。特别是 20 世纪 90 年代以来,随着全球性环境保护热潮的掀起,会计如何投身于环境保护、如何促进环境与经济之间的深层融合与发展更是成为会计界瞩目的焦点。目前,我国循环经济会计起步较晚,理论与实务的研究和探讨还有待加强,有关循环经济会计披露各方面的研究还没能起到理论指导实践的作用。

循环经济会计研究的意义来源于中国循环经济建设实际需要。会计作为企业的一项重要管理方法和手段,在培植和拓展竞争优势方面具有重要地位,循环经济会计以其特性在不断发展中促进企业加强环境保护与管理,在提高竞争力方面同样有着其他方法和手段所不具有的优势。

绿色会计自从传入我国以后,虽然在理论、实务等方面取得了一些成绩,部分企业(特别是上市公司)在绿色会计方面进行了一些尝试,特别在对外信息披露方面发布了一些环境信息报告,但这些信息基本是对企业有利的信息,而且这些信息也是不完整的,缺乏可比性和可靠性等。造成这一局面的根本原因是没有可操作的绿色会计具体准则、制度以及指南,企业没有可依据或可强制要求的标准,企业所披露的信息也基本上基于企业自愿或选择。研究循环经济会计,从现行会计的创新和拓展角度出发,思考如何构建企业循环经济财务会计、成本会计及相应的审计理论与实践设想,为我国循环经济会计体系的建立提供参考。

全书共分九章。第一章循环经济的理论基础;第二章循环经济会计与传统会计学科属性;第三章循环经济条件下会计发展的趋势;第四章循环经济会计的构建;第五章循环经济会计理论;第六章循环经济会计核算的内容;第七章循环经济会计报表;第八章循环经济条件下绿色成本管理;第九章循环经济条件下绿色审计理论与会计信息鉴证。

全书由王珍编写,在本书的编写出版过程中,得到信阳师范学院经济与管理学院科研基金的资助和知识产权出版社宋云编辑

的帮助，在此表示感谢。本书在阐述循环财务会计理论的过程中还存在许多问题，错误与不足之处在所难免，敬请读者批评指正。

目 录

第一章 循环经济的理论基础	1
一、循环经济概述	1
二、循环经济的经济学基础	17
三、循环经济与可持续发展	24
四、和谐发展理论	27
五、社会成本与交易费用理论	33
六、绿色 GDP 核算理论	35
第二章 循环经济会计与传统会计学科属性	39
一、传统会计学学科属性	39
二、循环经济会计的学科属性	44
三、传统会计与绿色会计的比较	46
四、绿色会计与环境会计的比较	50
五、循环经济会计与传统会计的比较	51
六、循环经济会计与绿色会计的比较	57
第三章 循环经济条件下会计发展的趋势	59
一、环境问题对会计的挑战	59
二、循环经济对绿色会计提出了新的挑战	66
三、循环经济会计对会计核算的新要求	72
四、循环经济条件下会计新体系的构建	80

第四章 循环经济会计的构建	90
一、循环经济会计信息披露模式的构建	90
二、循环经济会计绩效系统的构建	101
三、循环经济会计组织的构建	113
四、循环经济会计支撑体系的构建	116
第五章 循环经济会计理论	125
一、循环经济会计的概念和目标	126
二、循环经济会计的基本前提	131
三、循环经济会计的基本原则	137
四、循环经济会计对象和会计要素	141
五、循环经济会计的确认和计量	144
六、循环经济会计等式	149
第六章 循环经济会计核算的内容	153
一、循环经济会计核算的内容	153
二、循环经济资产的核算	176
三、循环经济负债的核算	187
四、循环经济所有者权益的核算	190
五、循环经济对利润的影响及核算	191
第七章 循环经济会计报表	205
一、绿色会计信息报告的理论概述	205
二、循环经济对绿色会计信息披露提出了新的挑战	212
三、循环经济会计信息披露	215
四、循环经济会计报表体系的构建	233
第八章 循环经济条件下绿色成本管理	235
一、绿色成本是企业可持续经营的需要	235
二、循环经济条件下绿色成本分析	241

三、循环经济条件下绿色成本会计核算方法	248
四、循环经济条件下绿色成本的控制	253
五、循环经济条件下绿色成本管理体系设计	258
第九章 循环经济条件下绿色审计理论与会计	
信息鉴证	264
一、循环经济条件下绿色审计的定义与假设	265
二、循环经济条件下绿色审计内容	268
三、循环经济会计信息鉴证	276
参考文献	283

第一章 循环经济的理论基础

一、循环经济概述

(一) 循环经济的概念和特征

循环经济 (circular economy) 是可持续发展的内容之一, 循环经济理论的目的是解决经济、社会和自然的矛盾问题, 是可持续发展理论的实践模式。美国经济学家鲍尔丁 (Kenneth E. Boulding) 在 20 世纪 60 年代中期出版了《宇宙飞船经济观》, 创建性地提出了“循环式经济”以解决经济、社会与自然的失调。他提出的在资源投入、企业生产、产品消费及其废弃的全过程中, 把传统的依赖资源消耗的线性增长的经济, 转变为依靠生态型资源循环来发展, 这即是循环经济的最初起源。循环经济思想萌芽可以追溯到环境保护思潮兴起的时代, 首先是在国外出现, 经历了近十多年的发展。在 20 世纪 70 年代, 循环经济的思想只是一种理念, 当时人们关心的主要是对污染物的无害化处理。20 世纪 80 年代, 人们认识到应采用资源化的方式处理废弃物。20 世纪 90 年代, 特别是可持续发展战略成为世界潮流的近些年, 环境保护、清洁生产、绿色消费和废弃物的再生利用等才整合为一套系统的以资源循环利用、避免废物产生为特征的循环经济发展战略。

循环经济思想的产生并非偶然, 在第二次世界大战结束至今

的多半个世纪里，一方面全球经济一直是处在上升之中、增长超过了7倍；另一方面人类赖以生存的地球，出现了日趋严重的自然资源危机和生态环境危机。客观现实使人类逐渐认识到，传统经济的发展是不可持续的。循环经济思想就是在这种认识得到深化和广泛认可中，由萌芽走向成熟并得到了法律形式的支持和确认。

循环经济作为一种新的生产力发展方式，为新型工业化开辟了新的道路。随着社会进步和经济的发展，人们对循环经济的理解越来越深刻和清晰。目前，公认的循环经济含义，就是按照自然生态物质循环方式运行的经济模式，它要求人们用自然生态学的模式来指导人类社会的经济活动。这种模式要求按照自然生态系统的原理，组成一个“资源—产品—消费—再生资源”的物质反复循环的流动过程，用生态经济学的观点来实现“低开采、高利用和低排放”的目标。通过资源的循环，既维持生产的发展，又能减轻资源的消耗，减少废弃物排出；原料和能源在不断进行的经济循环中都得到了最合理的利用，从而使经济活动对自然环境的影响控制在尽可能低的程度。

我国对于循环经济的定义基本上与上述是一致的，根据国家发改委环境和资源综合利用司提出的，循环经济应当是包括资源的循环利用和节约，实现以最小的资源消耗、最小的污染获取最大的发展效益。其核心是资源的循环利用和节约，最大限度地提高资源的使用效益，其结果是节约资源、提高效益、减少环境污染。从人类的经济发展过程看，人对自然、环境的认识经历了三种模式。第一种是传统模式，18世纪以来的传统经济是一种“资源—产品—污染排放”的单向线性过程，它不考虑环境因素，盲目强调对自然与环境的征服。第二种是“先污染，后治理”为特征的末端治理模式。此种模式开始注意环境问题，但其具体做法是“先污染，后治理”，强调在生产过程的末端采取措施治理污染。这种模式不但治理成本高，并且经济效益、社会效益和环境

效益都很难达到预期目的。第三种是循环经济模式。它倡导的是一种与自然环境和谐的经济发展模式,以实现资源使用的减量化、产品的反复使用和废弃物的资源化为内容,强调清洁生产,是一个“资源—产品—再生资源”的闭环反馈式循环过程。最终实现“最佳生产,最适消费,最少废弃”。循环经济是社会持续发展最为先进的模式,它通过建设生态农业、生态工业和生态消费子系统而形成,最终达到资源循环利用,能源优化利用,特别是可再生能源利用和污染源头防治的目的,已成为国际社会广泛推广的生产与消费模式。

循环经济作为一种全新的经济发展模式,具有自身独特的特征。

1. 系统性

循环本身就是指在一定系统内的运动过程,作为循环经济而言,它是由人、自然环境、科学技术、制度和法制等要素构成的大系统。循环经济观要求人类在考虑生产和消费时不再置身于这一大系统之外,要求改变工业革命中形成的思维定势和活动方式,重新认识人类自己和自然环境及其组分的真正价值。在进行生产和消费的时候要充分考虑系统内的其他组分,在考虑自然环境时,不再像传统工业经济那样将其作为“取料场”和“垃圾场”,而是将其作为人类赖以生存的基础,是需要维持良性循环的生态系统;在考虑科学技术时,不仅考虑其对自然的开发能力,而且要充分考虑到它对生态系统的修复能力,使之成为有益于环境的技术;在考虑人自身的发展时,不仅考虑人对自然的征服能力,而且更重视人与自然和谐相处的能力,促进人的全面发展。所以,由传统的线性发展模式转变为循环发展模式的过程也是将人和科学技术内化为系统一部分的过程。总之,要将人类自己作为自然这个大系统的一部分、一个成员来研究符合客观规律的经济原则,只有这样,人类才能真正实现生态系统、环境系统、经济系统、社会系统的和谐统一,使得人类实现可持续

发展。

2. 协调性

循环经济统筹人类、自然界、科学技术、制度和法律等循环经济系统的各个组成部分，把发展建立在生态规律的基础上，通过一种新的制度安排和法律规定，在“减量化、再利用、资源化”的操作原则下，利用减量生产、清洁生产、废物利用、污染治理等技术，为支撑实现在物质、能量效用不减的前提下，向自然环境索取的资源、能源，降低向自然环境排放的废弃物、毒害物，从而达到生态效益、社会效益和经济效益的协调统一。在循环经济系统内，人不再是自然环境的“主宰”，在进行生产时充分考虑自然生态系统的资源承载能力，在进行消费时充分考虑自然生态系统的环境容量；科学技术也不再是人类征服自然的“利器”，而是实现节约资源、环境友好的重要途径，保护自然环境、提高人类生存能力的有效工具。

3. 经济性

循环经济提出了新的经济观。在传统工业经济的各要素中，资本在循环，劳动力在循环，而唯独自然资源没有形成循环。循环经济观要求运用生态学规律，而不是仅仅沿用 19 世纪以来机械工程的规律来指导经济活动。不仅要考虑工程承载能力，还要考虑生态承载能力。在生态系统中，经济活动超过资源承载能力的循环是恶性循环，会造成生态系统退化；只有在资源承载能力之内的良性循环，才能使生态系统平衡地发展。

传统工业经济的生产观念是最大限度地开发利用自然资源，最大限度地创造社会财富，最大限度地获取利润。而循环经济的生产观念是要充分考虑自然生态系统的承载能力，尽可能地节约自然资源，不断提高自然资源的利用效率，循环使用资源，创造良性的社会财富。在生产过程中，循环经济观要求遵循“3R”原则：资源利用的减量化（Reduce）原则，即在生产的投入端尽可能少地输入自然资源；产品的再使用（Reuse）原则，即尽可能

延长产品的使用周期，并在多种场合使用；废弃物的再循环（Recycle）原则，即最大限度地减少废弃物排放，力争做到排放的无害化，实现资源再循环。同时，在生产中还要求尽可能地利用可循环再生的资源替代不可再生资源，如利用太阳能、风能和农家肥等，使生产合理地依托在自然生态循环之上；尽可能地利用高科技，尽可能地以知识技术来替代物质投入，以达到经济、社会与生态的和谐统一，使人类在良好的自然环境中生产生活，真正全面提高人民生活质量。

循环经济也提出了新的消费观，它要求摆脱传统工业经济“拼命生产、拼命消费”的模式，提倡物质的适度消费、层次消费，在消费的同时就考虑到废弃物的资源化，建立循环生产和消费的观念。同时，循环经济观要求通过税收和行政等手段，限制以不可再生资源为原料的一次性产品的生产与消费。

4. 脆弱性

循环经济尽管按照生态学原理构建，但其完全不像自然界的生物那样可以根据外部条件的变化灵活地选择食物链来运行和生存。也就是说，人类社会的循环经济体系是一种相对刚性的生产体系，它是一种投入产出高效率系统，一旦建成，它基本就形成固定的功能和定向的线路，无法根据条件变化及时调整自身的适应性，或者选择新的“食物链”，尤其令人担忧的是系统中的任何一个环节都不能有闪失和故障，否则，整个系统面临损害甚至崩溃。这就形成了循环经济的脆弱性，或者称风险性。

当然，人类完全可以通过安保措施、应急措施等，增强循环经济系统的可靠性，但这会大大增加系统的运行成本，而降低效率。实际上，要做到万无一失是不可能的，这就带来了循环经济建立和运行的风险。这也反映了现代经济活动的特点，即现代化程度越高，科学技术越发达，经济社会的各种关联愈加紧密，其运行风险程度也随之提高，自然，防范的能力也在提高。

(二) 循环经济的新认识

自循环经济的概念提出以来,学术界、实务界、社会各方面都做出了积极的反映,从各自的角度和立场进行了大量的研究,提出了许多看法、建议,为全面、准确地理解循环经济、释疑解惑,进行了有益的探索和推进。

1. 新循环经济学

循环经济的研究与实践在中国如火如荼地展开,许多学者都提出了自己的看法和意见。其中较有代表性的是吴季松教授提出的新循环经济学的观点。我们知道,“循环经济”是西方经济学家创意的名词,早期称为“Circular Economy”,后来又叫“Recycling Economy”,而吴季松教授则用了一个不同的英文字“Recycle Economics”,Recycle 实际上是“再循环”的意思,比“Circular”更能反映经济学的含义,但又不像“Recycling”过分强调经济运行,而是强调经济学原理。他认为新循环经济学是世界与中国经济发展实践的总结,从经济实践中解决“生产什么”、“怎么生产”和“为谁生产”的问题,而不是抽象的理论指导。

新循环经济学是发展的经济学。新循环经济学是以科学发展观为指导,以可持续发展为目的,在西方经济学研究的基础上总结中国经济发展的经验创立的,它只是提出了一些新的理论、概念和思路,显然是不完善的,“发展”是新循环经济学不变的原则。新循环经济学的独特之处可以概括为:在基本经济学问题上,从一变二,从二变三,从三变四,从旧 3R 变新 3R。

从一变二——修复生态系统,创造第二财富。西方经济学认为财富只有一种——社会财富,即满足人的衣食住行、教育、医疗、休闲和战争需要的物质产品和基础设施;而新循环经济学认为还有另一种财富——自然财富,就是人类处于其中的生态系统。人类在创造物质财富的同时,破坏了生态系统,因此修复和维系生态系统也是创造财富,这也是生产的目的,或者说生产有

两个目的：创造社会财富和修复自然财富。

从二变三——研究资源循环。尽管西方经济学早就提出生产有三要素：劳动、资本、土地（或称资源），但是，西方经济学对前两项，即劳动循环、资本循环已经有许多研究和成果，取得了巨大的成绩，指导了工业经济的发展。但是，西方经济学对短缺自然资源的循环却很少研究；新循环经济学认为面对当今世界资源短缺、环境恶化和生态失衡的现状，经济学应着重研究资源循环。

从三变四——科学技术是第一生产力。西方经济学的生产函数有三个要素：劳动、资本和资源。新循环经济学认为在今天高科技迅猛发展，高科技产业化进程加快的时代，应当加入科学技术这一要素，它在已见端倪的知识经济发展中将成为第一要素，改变人类经济。科学技术也是循环经济实施的主要保证。

从旧 3R 变新 3R——合理需求，可再生资源与循环经济体系。新循环经济学提出在已有循环经济理念的基础上要有较大的发展，尤其在循环经济著名的清洁生产三原则方面有实质性的发展。

减量化（Reduce）：从传统的自然经济活动源头节约资源，减少污染的理念，扩展到降低人对物质产品的需求，使之合理化。认为应该满足的是需求而不是“欲望”，把传统经济学“理性人”的概念扩展到“知识人”的概念。只有这样，才能做到自然资源供需平衡。

再利用（Reuse）：从传统的延长产品使用周期，一物多用的理念，扩展到基础设施与信息资源共享，建立以废弃物为原料的“再制造”产业，尽可能利用可再生资源替代短缺资源。只有这样，才能做到当代留给下一代不少于自己的可利用资源，真正实现可持续发展。

再循环（Recycle）：从传统的生产中废物被利用为生产原料的理念，扩展到把传统工业经济“提取原料—制造产品—排出废

物”的孤立产业体系，改造为“提取原料—制造产品—排出废物—变为另一种产业的原料”的循环产业体系。

由此可见，新循环经济学在“生产什么”、“怎么生产”和“为谁生产”三个经济学主要问题上与传统西方经济学及其在后工业化时代的延伸，因此，它是一种新的认识和思想。

2. 循环经济中的“不经济性”

据报道，在苏南，不少纺织企业建立起了“中水回用”系统，技术上是比较成熟的，但就是迟迟不见投入使用。究其原因，是成本因素——要达到回用标准，每吨污水的处理成本为2.2元左右；而眼下，该地区每吨自来水售价0.8元，每吨污水的处理费也只要0.8元。这就意味着，在现有的水价体系下，对于企业而言，节水无利可图，循环系统的闲置便不可避免。不少企业的“循环经济”，循环是能够循环起来，但循环“不经济”，则制约了企业去永久性“循环”。这种现象的存在，将致使最先进的技术也难以得到推广，企业在发展循环经济方面的动力也就逐渐减弱。

循环经济说到底是一种经济模式，也必须在市场经济制度下运行。这是因为市场主体都具有自利性，商家生产商品或提供服务都在遵循“成本最低，利润最大化”的原则，也就是说商家最关心的事情就是要用最低的成本获得最大化的利润，其他因素则是次要考虑的。但是，发展循环经济又不得不考虑环境保护因素，这会在很多方面增加成本。以清洁生产为例，在清洁生产尚没有全面推广和成为硬性要求的前提下，企业进行清洁生产需要投入大量的环保设备，采购清洁原材料，使用清洁能源，这比同行业没有采取清洁生产的企业背上更多的负担，其生产成本也会高于同类产品的社会平均成本，从而偏离“成本最低”的原则，导致“绿色产品”在竞争中处于劣势地位。从消费者选择产品的角度来讲，同等质量的产品价格上的优势比环境品质要更为重要，特别是在收入水平较低的状况下，一般消费者也不会过于关