

会计理论探索丛书

循环经济会计研究

RESEARCH ON ACCOUNTING FOR CIRCULAR ECONOMY

殷勤凡 著

立信会计出版社

F230/289

2007

会计理论体系丛书

循环经济会计研究

RESEARCH ON ACCOUNTING FOR CIRCULAR ECONOMY

殷勤凡 / 著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

循环经济会计研究/殷勤凡著. —上海:立信会计出版社, 2007. 9

ISBN 978-7-5429-1929-8

I. 循… II. 殷… III. 会计学-研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 149208 号

循环经济会计研究

出版发行	立信会计出版社
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮政编码	200235
电 话	(021)64411389
传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890 毫米×1240 毫米 1/32
印 张	7.875
插 页	2
字 数	210 千字
版 次	2007 年 9 月第 1 版
印 次	2007 年 9 月第 1 次
印 数	1—2 000
书 号	ISBN 978-7-5429-1929-8/F·1706
定 价	15.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

《会计理论探索丛书》编委会^①

主 编 葛家澍 吴水澎 郭道扬 王松年
常务副主编 毛伯林 张立年 孙时平
副 主 编 丁平准 王庆成 王俊生 李学柔
 杨宗昌 夏乐书

① 2005年12月9日,《会计理论探索丛书》编辑委员会《关于通报〈会计理论探索丛书〉编委会增补编委及编委会名单表决结果函》指出:经过较长时期酝酿、协商,提出了增补编委建议名单,再通过书面表决,到反馈意见集中,经历了一个很长的过程,现在建议名单已全票通过并予公告。

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不了会计,会计离不开经济。经济越发展,管理越需要,会计越重要。

“发展—改革—发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求,就不会产生发展的愿望,也就不会形成发展的意识;改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使,又是实现发展目标的永恒动力,没有会计的改革,就根本不会有会计的发展。

中共十一届三中全会的召开,吹响了改革、开放的进军号角,全国人民、全国会计工作者都按照党指引的方向,为调整、改革与生产力发展要求不相适应的某些社会生产关系,为调整、改革与经济基础不相适应的某些社会主义上层建筑,奋战在改革的前沿,真是意气风发,斗志昂扬。在党的领导下,全国各条战线都充满了无穷的生机,释放出无限的活力。在整个改革大潮中,会计领域也与全国一样,不断地取得了改革开放的累累成果。这些成就,有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展,新情况、新事物、新问题层出不穷,也亟待我们去探索、研究,去作出科学回答,这也是摆在我们面前光荣而艰巨的任务。

《会计理论探索丛书》的出版,正是通过对现实问题的研究,通过对会计基本理论、业务理论的探索,通过“双百”方针的着力贯彻,会计学术的活跃与繁荣,为贯彻、实现中国会计

学会的科研规划,为建立具有中国特色的以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系,起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体,汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理,有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合《会计理论探索丛书》宗旨和条件的,经过编委会审查认可,均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地,是属于我们会计界的广大作者和读者的,是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志们、朋友们,都来认真地关心她!用我们集体的智慧和力量,通过辛勤耕耘和科学管理,让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套丛书能够为我国的社会主义现代化建设服务!祝愿这套丛书能够给会计学术宝库不断地增添佳品!祝愿这套丛书经久不衰,与世长存,永葆青春!

《会计理论探索丛书》编委会

序

发展循环经济是 21 世纪的大趋势。循环经济并非否定传统经济追求“效率”这一逻辑起点,而是给其增加了两个限制条件,即确保自然资源永续利用而不枯竭和不超过生态环境的自净化能力范围。人类经济发展指导思想(哲学层面)的这种观念变革,事实上对我国现行经济制度和发展模式已经产生了深刻的影响和冲击。例如:国民经济核算体系正经历着重大的变革;企业层面核算内容正经历着重大调整;区域和行业层面经济统计体系也面临着重大变革。可见,循环经济的发展正在从宏观、中观、微观层面对现行经济制度提出了新的要求和挑战,显然,应对这些挑战离不开循环经济理论的支撑。

从此意义上讲,作为循环经济理论体系的组成部分,循环经济会计理论体系的构建是必要的。其理论意义:(1) 循环经济会计理论体系是循环经济理论体系的不可或缺的组成部分,对其构建可促进循环经济理论体系发展;(2) 构建循环经济会计理论框架是循环经济会计走向实践的基础;(3) 引导和促使会计理论界对循环经济会计的关注、探讨和论辩,促使其成为大会计学下的一门新兴学科。而循环经济会计研究的现实意义来源于中国循环经济建设实际需要。表现为:(1) 促进循环经济企业的发展;(2) 提高相关企业管理的水平;(3) 提高现行会计对经济信息反映质量和管理能力;(4) 为绿色 GDP 核算提供了必要前提条件。

建立在上述认识的基础上,殷勤凡老师选择了“循环经济会计”作为自己的博士论文题目,对此我是非常支持的。在论文提纲设计和撰写的三年多时间中,作者查阅了大量中外文献资料,走访调查了本市及外地的相关企业,进行了四次较大的修改,才形成了目前读者所见到的

这本书。殷勤凡老师具备较强的科研能力,他长期在天津财经大学经济研究所从事科研教学工作,在B类重要核心刊物独立发表了30多篇学术论文,出版了2本专著,主持完成省部级社会科学研究项目5项,参与完成国家级、省部级社科项目多项,并已经是管理学专业的教授。

从更有利于读者阅读此书的角度讲,似应先行明确这样几个基本前提:首先,循环财务会计是大会计学科体系中的一员,具体讲是专门性学科这一大类下的一个分支学科;但它又与循环经济具有密切的联系,是循环经济制度的有机组成部分。其次,从会计体系的现状看,环境会计与财务会计是并存的,而循环财务会计由于在指导理念、目标、原则、对象等方面均与循环经济思想保持一致,因而更能够适应循环经济对会计的独有要求,履行优于环境会计的循环财务会计信息反映职能。从此意义上讲,循环财务会计就是环境会计的发展和延伸,它将与财务会计并存,为各自的会计对象服务。再次,循环经济并非像传统经济那样自发的形成,而是主要依靠人为的力量,通过立法的方式建立的。而循环财务会计作为循环经济制度的一个有机组成部分,显然也要借助法律法规的力量来促进其发展,因此,需要构建循环财务会计的支撑体系。这一体系应包括:法律和政府行政保障体系,循环财务会计发展的信息规范体系,循环财务会计理论研究与实际工作的相关人才培养体系,循环财务会计的国际交流与协调体系等。最后,我和本书的作者都一致认为,坚持理论与实践相结合的原则应该是会计理论研究的基本信条,因此,本课题的研究是严格按照这一原则进行的。

循环财务会计的系统研究是一个崭新的课题,这就需要具有一定的创新性。在本书中,作者在以下几个方面探讨颇有新意:

第一,对涉及课题本原的研究有一定创新。首先,就界定“循环经济”这一概念的内涵和外延进行了大量的研究,发现国内对此概念的定义,大都经不起形式逻辑学有关概念理论的考问,概念不清的后果是不言而喻的。作者在严格遵循逻辑学概念理论的前提下,参考及对比了近百种有关定义后,提出了何谓“循环经济”这一重要概念。其次,较为

系统地勾勒出了循环经济的思想渊源、基础理论体系以及运行模式,从而证明了循环经济与现行经济之间存在着本质不同,这也是构建循环经济会计的客观基础。最后,发现和证明了现行会计(包括环境会计)无法满足循环经济发展对会计的独有要求。

第二,在循环经济会计理论框架构建方面有一些创新。较为明晰地提出和界定了循环经济会计这一重要基础概念及相关的循环经济会计术语;勾勒出了循环经济会计特有的会计目标、假设前提、基本原则、会计对象等内容,从而初步建立起循环经济会计的基础理论体系。与此同时,在循环经济会计信息披露框架设计方面也有某些创新。提出了循环经济条件下企业受托责任的新内容,从而构建了循环经济会计信息披露的基础理论并勾勒出循环经济会计信息的基本范围;设计了循环经济会计信息披露的主要模式,因而勾画出了循环经济财务会计报告的基本内容及其内在的勾稽关系;提出了循环经济会计信息披露的质量特征,实际上也就制定出了循环经济会计信息优劣的衡量标准,使得循环经济会计的供给有了游戏规则,有利于循环经济会计的健康发展。

第三,在设计企业循环经济会计和建立循环经济会计支撑体系方面,提出了一些带有创新性的建议。就循环经济会计所涉及的完整会计循环,设计了循环经济会计账务处理的十张列表;构建了循环经济会计信息系统,从而描述出循环经济会计信息的完整的信息流程等。

应该承认,所谓创新和新意是相对的,实际上其中许多内容是在借鉴传统会计理论与方法的基础上形成的。而作者在创新过程中的确也遇到很多困难和挑战,包括:(1)由于循环经济的发展观念与传统经济发展观念有着本质的差异,哲学观念层次的不同自然会反映在理论体系的设计上,这就需要作者不仅应树立和谐发展观,而且还要以和谐发展观统领循环经济会计理论框架的构建;然而,新观念的形成并非易事,但作者为此做出了不懈努力。(2)由于直接相关文献资料鲜见,给本课题研究的顺利进行造成了严重困难。为了克服这一不足之处,作者收集了大量的间接文献资料,这既包括国内外有关循环经济的纸质

和电子文献,又涉及有关环境会计(其对象与循环财务会计对象最为接近)的国内外相关文献,还涉及对企业层次和产业层次的循环经济实践进行一手调研。

应强调的是,本书作为我国第一部专门阐述循环财务会计问题的专著,可能还存在一些问题,这就需要广大读者和作者一起继续做出努力,以期引导和促使会计理论界对循环财务会计的关注、探讨和论辩,以便建立一个科学的循环财务会计理论和方法体系,为我国构建循环经济社会服务。

最后,受殷勤凡老师之托,谨向所有对本书的写作和出版提供支持和帮助的人士表示诚挚的谢意。

于玉林

于天津财经大学校园

2007年7月18日

目 录

导论	1
0.1 本书选题背景	1
0.2 循环经济会计研究的理论与现实意义	3
0.2.1 循环经济会计研究的理论意义	3
0.2.2 循环经济会计研究的现实意义	6
0.3 相关文献回顾与评价	7
0.3.1 对国际、国内相关循环经济文献的回顾与评价	8
0.3.2 对国际、国内相关会计文献的回顾与评价	10
0.4 研究的基本范围与框架	13
0.4.1 研究的基本范围	14
0.4.2 研究的基本框架	16
0.5 研究的理论基础	17
0.5.1 理论基础的概念与标准	17
0.5.2 循环经济理论	18
0.5.3 和谐发展理论	23
0.5.4 社会成本与交易费用理论	24
0.5.5 绿色 GDP 核算理论	26
0.6 研究的基本方法	27
0.7 研究的重点与难点	29
0.8 本书的创新之处	31
第 1 章 循环经济开拓会计的新领域	33
1.1 传统经济向循环经济转变的缘由分析	33

1.1.1	经济增长与资源消耗和环境污染之间的关系·····	34
1.1.2	我国经济在现行增长模式下的可持续发展分析·····	40
1.2	循环经济的产生与基本内容·····	46
1.2.1	循环经济概念辨析·····	46
1.2.2	循环经济思想剖析·····	50
1.2.3	循环经济基础理论评述·····	54
1.2.4	循环经济发展模式探析·····	61
1.2.5	循环经济发展的国际动向·····	63
1.3	现行会计为何难以适应循环经济的独有要求·····	64
1.3.1	现行会计在传统经济发展中的作用分析·····	64
1.3.2	循环经济对现行会计的独有要求·····	67
1.3.3	现行会计是否可满足循环经济的独有要求·····	72
第2章	循环财务会计基础理论 ·····	79
2.1	循环财务会计的概念·····	80
2.1.1	相关概念的溯源·····	80
2.1.2	循环财务会计的本质·····	81
2.2	循环财务会计的目标·····	81
2.2.1	现行会计的目标·····	81
2.2.2	循环财务会计的目标·····	82
2.3	循环财务会计的基本前提·····	84
2.3.1	会计主体假设·····	85
2.3.2	持续经营与会计分期假设·····	86
2.3.3	货币计量与其他计量并用假设·····	86
2.3.4	可界定性与可复原性假设·····	87
2.3.5	自然资源和生态环境稀缺假设·····	88
2.3.6	和谐发展与科学发展假设·····	88
2.4	循环财务会计的基本原则·····	88
2.4.1	会计基本原则的概念·····	88

2.4.2 传统会计基本原则的继承·····	90
2.4.3 循环经济会计独有原则的建立·····	90
2.5 循环经济会计的对象·····	92
2.5.1 会计对象及其重要性·····	92
2.5.2 循环经济会计的对象·····	93
2.6 循环经济会计与传统会计学科体系中某些学科的比较 ·····	96
2.6.1 循环经济会计的学科属性·····	96
2.6.2 循环经济会计与企业财务会计的比较·····	99
2.6.3 循环经济会计与管理会计的比较·····	99
2.6.4 循环经济会计与环境会计的比较 ·····	100
2.6.5 循环经济会计概念框架与财务会计概念框架的比较 ·····	101
第3章 循环经济会计核算的新特点·····	103
3.1 循环经济会计核算的内容范围 ·····	103
3.1.1 企业自然资源使用减量化、再利用和再循环的财务 影响 ·····	105
3.1.2 对企业执行循环经济法律法规绩效的反映 ·····	106
3.1.3 企业生态环境行为的财务影响 ·····	115
3.1.4 对企业的生态环境责任的反映 ·····	125
3.1.5 企业主要的循环经济会计政策 ·····	131
3.2 自然资源使用减量化对循环经济企业财务状况的影响 及核算 ·····	135
3.2.1 循环经济固定资产的核算 ·····	136
3.2.2 循环经济无形资产的核算 ·····	137
3.2.3 循环经济递延资产的核算 ·····	139
3.2.4 循环经济长期投资的核算 ·····	139
3.2.5 循环经济存货的核算 ·····	140

3.2.6 循环经济负债的核算	142
3.2.7 循环经济实收资本的核算	142
3.3 自然资源使用减量化对循环经济企业经营成果的影响 及核算	143
3.3.1 循环经济销售商品收入的核算	143
3.3.2 循环经济让渡资产使用权收入的核算	144
3.3.3 循环经济成本与费用的核算	145
第4章 循环财务会计信息披露	147
4.1 循环经济企业受托责任与循环财务会计信息披露	148
4.1.1 对受托责任不同看法的回顾与再认识	149
4.1.2 循环经济条件下企业的受托责任特征	151
4.1.3 企业循环经济受托责任的内容	154
4.2 循环财务会计信息披露可借鉴模式分析	157
4.2.1 传统经济条件下国内外企业财务会计信息披露 报告模式	158
4.2.2 国际权威机构设计的环境会计信息披露模式	164
4.3 循环财务会计信息披露的质量特征	168
4.3.1 传统经济条件下企业财务会计信息披露的质量特征	169
4.3.2 循环财务会计信息披露的质量特征	174
4.3.3 循环财务会计信息披露质量的提升	180
第5章 企业建立循环财务会计的设计	184
5.1 对循环财务会计信息披露模式的初步设计	184
5.2 循环经济企业绩效信息系统的构建	192
5.2.1 循环经济企业绩效信息系统的特征	193
5.2.2 循环经济企业绩效信息系统的构建理念	199
5.2.3 循环经济企业绩效信息系统运行的基本环节	202

5.3 循环经济会计组织结构与人员	205
5.3.1 循环经济会计的组织结构	205
5.3.2 循环经济会计的人员	207
第6章 建立循环经济会计支撑体系的建议	209
6.1 构建促进循环经济会计发展的法律和政府行政保障体系	210
6.1.1 建立和完善循环经济会计发展的信息规范体系	210
6.1.2 妥善处理自愿披露与强制披露的关系	213
6.2 从理论和实践层面共同促进循环经济会计的发展	215
6.2.1 重视循环经济会计理论的研究	215
6.2.2 培训从事实际工作的相关人员	216
6.3 循环经济会计的国际交流与协调	219
参考文献	223
后记	235

导 论

本书的研究课题是“循环经济会计”。导论部分涵盖:本书选题背景;循环经济会计研究的理论与现实意义;相关文献回顾与评价;研究的基本范围与框架;研究的理论基础;研究的方法;研究的重点与难点;本书的创新之处。

0.1 本书选题背景

研究“循环经济会计”显然必须先弄清楚何谓“循环经济”。那么,循环经济到底有哪些本质特征?循环经济是在传统经济(指现行经济)发展的不可持续性愈来愈为人类所认识的情况下产生和发展的,循环经济是与传统经济有着根本区别的一种经济。

首先,循环经济在经济发展理念上(即哲学思想层次)与传统经济有着天壤之别。前者承认人类社会经济是全球生物圈的一个子系统,因而必须与全球生物圈保持和谐和共生共荣;后者仍坚持人类中心论,为了人类经济的发展可以不惜损害全球生物圈的平衡,结果是先污染、后治理,陷入局部治理有效和污染总量失控的恶性循环之中。

其次,循环经济在基础理论上与传统经济有着巨大的差别。传统经济理论(主要由西方经济学理论构成)的着眼点只是效率,并在此基础上构建了由视角、参照系和分析工具为主体的分析框架。然而,循环经济理论的着眼点则不仅仅是追求效率,而是在自然资源永续利用和生态环境自净化能力范围内追求效率。循环经济理论内容范围,大大超越了传统经济学的范畴,拓展到自然资源经济学、生态经济学、环境经济学、可持续发展经济学等新领域。

最后,循环经济在发展模式上与传统经济有着本质区别。前者的发展模式是“自然资源→产品→再生自然资源”,而后者的发展模式仍是“自然资源→产品→废弃物”;前者是永续循环型发展模式,后者是直线型发展模式;前者的循环性体现在企业层次、行业层次、区域层次或国家层次上,既涉及生产领域又涵盖消费领域,后者的直线性表现为我国废弃物总量的两位数的年增长率,许多城市和乡镇被垃圾山所包围。

那么,既然循环经济与传统经济有着根本区别,人类社会又是如何发展循环经济的?如果说传统经济是借助市场的力量,经历了四百多年的漫长时间,才发展到今天的这种市场经济制度体系较为完善的阶段,循环经济却无法沿袭这一发展轨迹。这是因为自然资源和生态环境的承受能力已经接近极限,等不到循环经济的自然形成就会走向枯竭和崩溃。另外,循环经济并不像传统经济那样,可以仅依靠调动人的主观能动性(人的追求个人利益的欲望),便可以发展起来的。正是因为如此,世界各主要国家政府才纷纷采取立法手段来发展循环经济。日本在不到十年的时间内,基本上建立起了由循环经济根本大法《循环型社会形成推进基本法》为中心的、若干综合法和单项法规构成的、较为完整的循环经济法律体系,并对包括生产领域和消费领域在内的整个日本社会产生深远的影响;无论是日本的企业还是消费者,对产品的设计、营销或消费的观念正在发生深刻的变化。反观我国,也正在抓紧制定和建立循环经济的法律体系,依法促进其发展。

显然,循环经济制度的建立,主要是依靠立法这种人为手段实现的。那么,作为传统经济制度组成部分的传统会计(即现行会计),是否能够适应循环经济对会计的独有要求?这是本书拟定研究和解答的重要课题之一。我们知道,从本质上讲,会计是一个系统,是由相互联系和相互作用的若干组成部分结合而具有特定功能的有机整体。从表象上看,它是为客观地反映资源配置的有效性而设计的一系列核算制度,是为不同经济主体之间的价值确认和交换而制定的一整套公开、公平的评判标准,对可用会计语言表述的经济行为进行反映、监督、管理和控制。可以说,传统会计是传统经济制度有效运行的不可或缺部分,它