

我国环境会计研究现状与展望

唐洋,陈东升^①

(南华大学 经济管理学院,湖南 衡阳 421001)

[摘要] 文章在查阅国内外大量关于环境会计文献的基础上,首先对环境会计的定义进行探讨,接着对国内外环境会计的研究文献和应用进行了综述,最后对我国环境会计的研究进行了总体评述和展望,并提出了自己的拙见。

[关键词] 环境会计; 现状; 展望

[中图分类号] F23 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-0755(2008)06-0048-04

一 环境会计的定义

环境会计是一门边缘学科,目前尚未形成一个理论界公认的定义。国内外比较有代表性的观点有:

(一) 国外会计学界的定义

英国学者 R. H. 格瑞认为,环境会计是“一种人造和自然资本增减的会计,最为重要的是,在二者之间转换的会计”。加拿大审计署的 D. B. 罗宾斯坦认为,环境会计是“在为了交易和促进公共福利、为了创造未来用途的财富以及保护资源时,根据资源管理者和资源所有者一致同意的惯例来核算和计量这些资源耗费的会计”。加拿大学者霍金森认为,环境会计“即用货币单位表示又用实物单位表示的,有助于改善整个社会环境资源的会计。”

(二) 国内会计学界的定义

按照《现代会计百科全书》收录的词条,认为环境会计是指“从社会利益角度计量和报导企业、事业机关等单位的社会活动对环境的影响及管理情况的一项管理活动。它旨在指导经济资源做最有效运用及最佳调配,以提高社会整体效益。”孟凡利博士认为:“环境会计是企业会计的一个新兴分支,是运用会计学的基本原理与方法,采用多种计量手段和属性,对企业的环境活动和与环境有关的经济活动和现象所做的反映和控制。”李连华博士认为:“环境会计是利用会计学和环境管理学的基本理论和方法,采用货币计量和非货币计量单位,对企业生产经营活动中所涉及的环境要素及其结果进行计量、记录、揭示与评价的信息控制系统。”

笔者认为,由于研究视角的不同,对环境会计的定义必然就会存在差异。虽然环境会计是围绕着环境问题而展开的,但人们对环境会计的具体概念与本质却有不同认识,目前国内外较为一致的看法是环境会计由宏观和微观两个层

次构成,宏观环境会计主要是指国民经济环境核算,微观环境会计是指企业等微观主体与环境有关事项的核算。

本文所探讨的环境会计,是以微观层次上的企业为核算主体的,不考虑国民经济的核算问题。因此笔者对环境会计的定义是:“环境会计是以会计学的基本理论和方法为基础,以有关环境法律、法规为依据,采用货币计量和非货币计量单位,对企业生产经营活动涉及的环境要素进行确认、计量和报告的会计。”

二 环境会计国内外研究现状分析

(一) 国外研究现状

国外关于环境会计的研究始于20世纪70年代,以英国《会计学月刊》1971年比蒙斯的《控制污染的社会成本转换研究》和1973年第2期马林的《污染的会计问题》两篇文章为代表,揭开了环境会计研究的序幕。

欧美等发达国家的环境会计研究在世界上居于领先地位。美国会计准则委员会已制定了第5号准则《或有负债会计》、第89-13号公告《石棉消除成本会计》、第90-8号《污染处理费用的资本化》和第93-5号公告《环境负债会计》。加拿大特许会计师协会主要完成的研究报告有:《环境成本与负债:会计与财务报告问题》和《环境绩效报告》。日本环境厅也发表了《关于环保成本公示指南》,从而使日本的环境会计走上了规范化发展的道路。并随后发布了《面向环境会计(2000年报告)》和《环境会计指南》,以指导企业进行环境财务事项的确认、计量和报告。

(二) 国内研究现状

1、专著。较为早期的环境会计专著应当首推徐泓教授的《环境会计理论与实务的研究》(1998)对环境会计框架、基本假设、对象、要素和计量方法的基础理论作了归纳、总

[收稿日期] 2008-09-12

[作者简介] 唐洋(1983-),男,湖南衡阳人,南华大学经济管理学院教师。

^①南华大学经济管理学院硕士研究生。

结,基本建立起我国环境会计的实务框架,对环境资产(宏观和微观)、环境费用、环境成本的核算提出了基本模式,并对环境绩效和环境报告进行了探索性研究。孟凡利编著的《环境会计研究》(1999)对环境会计的产生和发展、环境会计的本质、环境会计信息系统的构建、环境问题的财务影响、环境绩效、环境会计控制、环境会计分析等方面进行了阐述。2002年,乔石震、乔阳编著的《漫画环境会计》,对环境会计的基本实务思想和国外的环境会计经验作了通俗易懂、生动活泼的介绍。2003年,郭晓梅编著的《环境管理会计—将环境因素纳入管理决策中》主要从管理会计的角度介绍了国外环境管理会计的发展进程、环境成本会计、考虑环境因素的投资决策与绩效评价等问题。同年,李静江所著的《企业环境会计和环境报告书》,采取了国外先进经验介绍的方式,对环境会计的发展、环境会计要素、环境信息披露、环境会计

实务及环境报告书进行了叙述和研究。最近这几年也陆续出版了一些环境会计专著,如许家林、孟凡利编著的《环境会计》(2004)、魏素艳等编著的《环境会计:相关理论与实务》(2005)、李永臣的《企业环境会计研究》(2005)、张英的《构建我国环境会计体系的研究》(2006)。他们都对环境会计的基本理论和相关问题进行了研究,推动了我国环境会计的发展。

2.期刊论文。我国是20世纪90年代开始陆续有介绍、引进环境会计的文章,但当时并未引起人们的广泛重视。直到最近几年,我国的环境状况极度恶化,才使得这一课题的研究成为热点。2008年6月,笔者对中国期刊全文数据库(cnki)中的关于环境会计的国内研究文献进行了检索,检索到从2000年到2007年期间,我国关于环境会计的研究文献共865篇(见表1):

表1 2000-2007年环境会计研究文献的数量及比例

年代	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	合计
数量	53	65	94	111	96	123	158	165	865
比例	6.13%	7.51%	10.87%	12.83%	11.10%	14.22%	18.26%	19.08%	100%

由表1可以明显看出,进入21世纪以后,随着时间的推移,我国学者对环境会计有关问题的研究日益增多,从2000年的53篇一跃到2002年的94篇、2003年的111篇、2004年的96篇、2005年的123篇、2006年的158篇,2007年则多达165篇。由此可见,环境会计已成为我国会计理论研

究的热点。

另外,笔者对这865篇文章的内容进行了分类整理,由此可以看出大家对环境会计问题关注的侧重点以及该领域中有待加强研究的地方(见表2):

表2 环境会计研究的侧重点及数量

内容	基本理论	确认计量	实施应用	国外介绍	核算体系	信息披露	综合介绍	合计
篇幅数量	202	126	85	46	89	181	136	865
所占比例	23.35%	14.57%	9.83%	5.32%	10.29%	20.92%	15.72%	100%

由以上统计可见,在2000到2007年发表的865篇文章中,对环境会计基本理论、信息披露和综合性介绍的论文总数达到519篇,所占比例为59.99%。另外,环境会计的确认与计量、核算体系的建立和实施与应用也是学者们较为关心的问题。笔者选取了一些在2000年到2007年期间发表的且在以下几个环境会计研究方面具有代表性的论文进行探讨。

(1)环境会计的基本理论。肖序(2002)从环境问题的财务影响入手,提出了扩大制造者责任的环境保护核算思想,围绕环境会计系统的定位对环境会计本质、分类、基本要素等方面进行了深入探讨,以求构建环境会计的理论结构;刘国强(2004)从构建会计理论框架的一般思路出发,探讨了现实为什么需要环境会计、谁需要环境会计、需要什么样的环境会计等问题,主张建立独立的环境会计学学科;张英(2005)认为环境会计的总目标是服从于可持续发展战略的实施,实现经济效益、社会效益和生态效益的提高,具体目标是提供有用的环境会计信息。环境会计假设和环境会计原

则是为实现环境会计目标而对会计行为的规范,是对传统会计假设和原则的沿袭与拓展;罗素清(2006)认为要使环境会计理论研究系统化,必须构建科学的环境会计理论框架,并就环境会计基础理论的构成要素以及结构进行探讨,提出环境会计基础理论的构成要素及结构为:环境会计概念、环境会计本质、环境会计目标、环境会计假设、环境会计职能、环境会计核算原则。他们都没有明确环境会计的理论基础是什么,这对于环境会计研究明显是十分不利的。

(2)环境会计要素的确认与计量。齐晓峰、邢雨艳(2004)认为环境会计的计量可以建立在边际理论与劳动价值理论相结合的基础上,对于包含劳动结晶的环境要素,按劳动价值理论建立的计量方法计量;不是劳动结晶的环境要素,按边际价值理论建立的计量方法计量;吴冬霞(2005)围绕环境会计中的确认问题,简要分析了环境会计要素确认的特殊性,重点研究了企业环境会计中的资产、成本、收益等会计要素的确认标准。许家林、王昌锐(2006)依照会计确认标准对环境资产和环境成本的内涵进行研究的基础之上,提

出只有符合资产确认标准而被资本化的环境成本才构成环境资产的主张,并围绕其相关问题进行了讨论。

(3) 环境会计在企业经营管理中的应用。邓四清(2003)认为加强企业环境治理成本支出和采取环境保护措施,将对促进环境保护、改善生态平衡、提升企业产品国际竞争力等,具有极其重要的现实意义;张静萍(2004)认为企业要使其生产经营系统有效运作,必须进行环境会计工作,而环境成本管理是环境会计中的重要环节,并对企业的环境成本控制的方法进行了初步的探讨;高山(2005)认为在企业经营管理中,环境成本可在费用效果分析、环境治理和资源综合利用以及构建企业战略开发和产品绿色流程等方面得到应用;李玉萍、刘西林(2006)认为企业的环境成本管理应从微观角度入手,在环境成本目标制定、生态设计、寿命周期评估、环境材料替代、清洁生产及废弃物循环利用方面加强环境成本全过程管理。

(4) 对国外环境会计理论与实务的介绍。郭晓梅、洪华生(2002)回顾了西方过去30年环境会计重要研究成果,总结出了几个主要分支:宏观与微观环境会计、环境报告、环境审计和环境管理会计,并对环境会计发展趋势做出了展望;杨靖、杨书臣(2005)对日本企业环境会计的主要特点、日本实施环境会计的主要措施以及日本企业环境会计新进展的背景等进行了深入分析;肖序、姜林林(2006)对韩国环境会计的发展过程进行了介绍,并对韩国的一些公司运用环境会计的情况进行了分析,从而得知这些公司的环境会计的实践主要集中在管理会计,重点是计量环境成本,而对环境收益的计量至今还处于初级阶段;刘仲文、张琳琳(2007)对日本的企业环境会计信息披露的发展及其现状进行了分析,并在详细介绍日本《环境会计指南2005》的基础上,提出发展我国企业环境会计信息披露制度的建议。我国学者主要是对日本企业环境的发展情况进行了介绍,可见日本环境会计的发展在亚洲最具有代表性。

(5) 环境会计的核算体系。张白玲(2001)提出分别建立宏观环境会计和微观环境会计两个核算体系的设想;郝秀英、侯日敬(2003)从构建环境会计核算体系的现实要求、目标和原则出发,论述了环境会计的核算对象和基本要素,以及目前构建环境会计核算体系的难点和要点;于彦华(2004)认为我国企业应尽快将环境会计问题纳入会计核算体系,并建议从环境资产、环境负债、环境资本、环境成本、环境收益和环境利润等方面建立环境会计核算体系;孟磊(2005)对环境会计的基本理论的完善进行阐述,最后以环境会计六要素为主线,提出资产、负债、所有者权益等账户设置及计量确认,建立了较为完善的环境核算体系;潘宗玲(2006)认为环境会计核算模式应包括以下几个方面:自然资源损耗、环境保护所支付的费用、环境保护取得的收益和环保效益,因此环境会计核算可按照资产类账户、负债类账户以及损益类账户三个方面进行账户设置。这些都从理论方面论述了环境会计核算,没有联系企业的实际情况,这不利于环境会计实务的发展。

(6) 环境会计的信息披露。李建发、肖华(2002)认为,

在我国环境会计具体准则空缺的情况下,企业应该首先考虑采取独立环境会计报告模式报告环境信息,待将来我国制定和颁布环境会计具体准则后,再采用补充环境报告模式;顾署生、王建辉(2005)认为可采用以下两种方式披露环境信息:一是将企业与环境有关的经济业务如环境资产、环境负债、环境成本和环境收益等纳入企业常规财务报表;二是根据有关会计记录以及其他环境资料单独编制环境报表,对于企业的环境活动,可在补充资料中进行说明;周一虹(2006)认为环境会计信息披露的目标,就是为利害关系人提供充分可靠的信息,以便他们根据风险,现在和未来的现金流量,以及企业经营活动与环保法规的一致程度,来评价企业的经济效益、环境效益和环境表现;陈元媛(2007)在企业正常会计业务核算时,加入环境事项,不单独设置一级会计科目,对外披露企业财务信息时,另外把环境事项抽出来,单独编制环境会计报表,此时按照报表项目编制调整分录,最终编制环境会计报表。他们的研究主要集中在信息披露的内容及形式上,他们所提出的信息披露形式可归纳为两种:一是采用独立报告模式,二是采用补充报告模式。但对于具体的披露内容则有不同的观点。

三 对环境会计研究现状的总体评价及展望

虽然我国对环境会计研究的时间不长,但是有关学者还是取得了一些研究成果:(1)使政府和企业越来越重视环境事项的披露;(2)我国会计学者在借鉴国外研究成果的基础上,对环境会计的基本理论进行了探讨;(3)环境会计的研究领域不断拓展,出现了环境审计和环境管理会计。由于环境会计还是一个新的研究领域,我们在环境会计研究方面存在着一些问题,如:企业的环境责任理念尚未真正形成;缺少可操作的环境会计准则;对环境会计的理论认识还不一致;环境法律法规不健全等等。可以说,相对于国外发达国家,我们对环境会计的理论研究和实务操作,都还处于一个较低的水平。因此,我国要研究和实施环境会计,并将环境会计的信息披露工作得以有效开展,需要做出多方面的努力:

(一) 深入开展环境会计理论研究

美国著名会计学家利特尔顿曾经说过:“理论的存在是为实务服务的。”西方发达国家的会计界在环境会计理论研究方面取得了丰硕成果,然而与国际会计界在环境会计问题方面的积极态度和取得的丰硕成果相比,我国会计界的研究略显薄弱,因此我们应结合我国的具体国情,努力探索具有中国特色的环境会计理论体系,是目前我国会计理论界的一项重要任务。由于当前环境会计核算对象的复杂化,尤其是在计量环节上尚未突破,使得当前环境会计缺乏与实务相结合的理论支点,其结果是环境会计实务没有相应的理论指导。对此,会计理论界应对环境会计这门新兴学科进行深入的探讨与研究,力求解决诸如确认、计量和报告等基本理论问题,以突破环境会计信息披露中的障碍。

(二) 加快制定有关环境会计准则及制度

由于会计准则和制度对会计信息的披露具有重要的作用,因此,环境信息披露也必须建立一定的准则和制度,这是对环境信息实施有效管理的重要措施。我们应该吸收、借鉴

西方会计界、企业界的理论成果与实践经验,结合我国的具体情况,参照目前制定企业会计准则与行业会计制度的基本程序,研究制定有关环境会计准则及制度。在这个过程中,我们不能一蹴而就,必须采取循序渐进的方法,由低级到高级,由简单到复杂,由个别到全面。

(三)建立环境会计信息披露机制和核算制度

我国在环境会计这一领域的研究起步较晚,没有形成一套适合我国国情的环境会计信息披露和核算制度。据此,我们首先应建立一套相应的法规,对企业应揭示的环境责任的基本内容、计量方法和对外报送形式作出有关规定,逐渐使企业自觉地守法、遵法,自觉向社会披露有关环境会计信息。其次在报告的具体形式上,则先通过在补充报告模式和环境报告书的形式披露,后逐步过渡到以货币形式编制独立的环境资产负债表,环境收益表来披露有关企业环境会计信息。

[参考文献]

- [1] 于玉林. 现代会计百科辞典[M]. 北京:中国大百科全书出版社,1994.
- [2] 徐 泓. 环境会计理论与实务的研究[M]. 北京:中国人民大学出版社,1998.
- [3] 孟凡利. 环境会计研究[M]. 大连:东北财大出版社,1999.
- [4] 李连华. 环境会计学[M]. 长沙:湖南人民出版社,2001.
- [5] 乔石震,乔 阳. 漫画环境会计[M]. 北京:中国财政经济出版社,2002.
- [6] 郭晓梅. 环境管理会计研究:将环境因素纳入管理决策中[M]. 厦门:厦门大学出版社,2003.
- [7] 李静江. 企业环境会计和环境报告书[M]. 北京:清华大学出版社,2003.
- [8] 张白玲. 环境会计核算体系研究[J]. 当代财经,2001,(7):71-73.
- [9] 郭晓梅,洪华生. 西方环境会计学发展综述[J]. 世界环境,2002,(2):37-39.
- [10] 李建发,肖 华. 我国企业环境报告:现状、需求和未来[J]. 会计研究,2002,(4):42-50.
- [11] 肖 序. 论环境会计的理论结构[J]. 财经论丛,2002,(4):58-63.
- [12] 刘国强. 试论环境会计的概念框架[J]. 财经问题研究,2004,(9):79-83.
- [14] 张静萍. 企业环境成本管理初探[J]. 现代管理科学,2004,(5):72-73.
- [15] 蔡荣芳,尹玲燕. 试论环境会计信息披露[J]. 经济师,2004,(1):219.
- [16] 张 英. 构建我国环境会计体系的理论框架[J]. 学术交流,2005,(3):132-135.
- [18] 高 山. 环境成本核算与应用问题研究[J]. 审计与经济研究,2005,(6):44-48.
- [19] 杨 靖,杨书臣. 日本环境会计的新进展及对我国的启示[J]. 现代日本经济,2005,(3):46-49.
- [20] 许家林,王昌锐. 论环境会计核算中的环境资产确认问题[J]. 会计研究,2006,(1):25-29.
- [21] 肖 序,姜林林. 韩国环境会计的发展历程及其实践[J]. 财会通讯,2006,(1):87.
- [22] 潘宗玲. 环境会计核算模式浅析[J]. 财会通讯,2006,(12):48.
- [23] 周一虹. 我国企业环境会计信息披露探析[J]. 环境与可持续发展,2006,(3):1-4.
- [24] 陈元媛. 浅谈环境会计信息披露的形式[J]. 会计之友,2007,(1):19-20.
- [25] 刘仲文,张琳琳. 日本环境会计指南2005:借鉴与思考[J]. 经济与管理研究,2007,(12):78-84.
- [26] David Collision. Environmental accounting, Auditing and reporting in Europe: the role of FEE[J]. The European Accounting Review,2000,(9).
- [27] Nola Buhr. A structure view on the initiation of environmental reports[J]. Critical Perspectives on Accounting,2002,(3).

The Present Introduction and Outlook on the Environmental Accounting Research in our Country

TANG Yang, Cheng Dong - Sheng

(University of South China, Hengyang 421001, China)

Abstract: Referring to a large number of domestic and foreign literatures on the environmental accounting, this paper discussed the definition of environmental accounting firstly, reviewed the domestic and foreign literature of research and application about it secondly, and gave the review and overall vision about China's research and put forward our own advices finally.

Key words: environmental accounting; present introduction; outlook