

QIYE HUANJING KUAIJI XINXI
PILU YANJIU

企业环境会计信息 披露研究

闫丽萍 / 著



知识产权出版社

全国百佳图书出版单位

企业环境会计信息 披露研究

闫丽萍 / 著



知识产权出版社

全国百佳图书出版单位

图书在版编目 (CIP) 数据

企业环境会计信息披露研究/闫丽萍著. —北京: 知识产权出版社, 2016. 12
ISBN 978-7-5130-4563-6

I. ①企… II. ①闫… III. ①企业环境管理—环境会计—会计信息—研究
IV. ①F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 263188 号

内容提要

本书以会计学理论为基础, 结合可持续发展理论、利益相关者理论、决策有用论、企业社会责任理论、信息不对称理论等, 运用规范研究与实证研究相结合的方法对环境会计信息披露问题进行了系统研究。具体分析了环境会计信息披露的理论基础, 借鉴美国、欧洲和日本等发达国家与地区环境会计信息披露模式, 深入分析了我国企业环境会计信息披露存在的主要问题及成因, 探讨了我国企业环境会计信息披露模式的选择, 并提出了完善企业环境会计信息披露的对策建议。

责任编辑: 彭喜英

责任出版: 孙婷婷

企业环境会计信息披露研究

QIYE HUANJING KUAJI XINXI PILU YANJIU

闫丽萍 著

出版发行: 知识产权出版社有限责任公司

电 话: 010-82004826

社 址: 北京市海淀区西外太平庄 55 号

责编电话: 010-82000860 转 8539

发行电话: 010-82000860 转 8101/8029

印 刷: 北京中献拓方科技发展有限公司

开 本: 720mm×960mm 1/16

版 次: 2016 年 12 月第 1 版

字 数: 245 千字

ISBN 978-7-5130-4563-6

网 址: <http://www.ipph.cn>

<http://www.laichushu.com>

邮 编: 100081

责编邮箱: pengxyjane@163.com

发行传真: 010-82000893/82003279

经 销: 各大网上书店、新华书店及相关专业书店

印 张: 15

印 次: 2016 年 12 月第 1 次印刷

定 价: 45.00 元

出版版权专有 侵权必究

如有印装质量问题, 本社负责调换。

本书为“中央高校基本科研业务费项目”(13MS114),河北省哲学社会科学研究基地研究课题阶段性成果。

作者简介

闫丽萍，女，汉族，中共党员，河北保定人，毕业于河北农业大学经济管理系，中国农业科学院农业经济与发展研究所产业经济专业在读博士。华北电力大学经济管理系讲师，河北省哲学社会科学研究基地中青年学术骨干，中国注册会计师。

长期从事环境会计与财务会计方向教学与科研工作，承担的本科与研究生课程有成本会计、管理会计、政府与非营利组织会计、电力企业成本核算与分析、无形资产评估等。

先后主持承担了华北电力大学校内基金“价值链理论在企业成本控制中的应用研究”、中央高校基金“循环经济视角下企业环境成本控制内生化研究”以及河北省社会科学发展研究民生调研专项课题“河北省火电企业可持续发展与社会责任管理研究”，同时参与了多项省部级课题的研究。参与编写《资产评估理论与实务》以及《发展经济学》《成本会计》，发表 EI、ISTP、ISSHP 检索学术论文 20 余篇。



前言

工业化生产和科技进步加速了现代社会经济的快速发展，提高了人类的物质生活水平，但是，同时也严重破坏了人类的生存环境，威胁人类的生命健康。环境问题是合理的资源利用方式和经济增长模式的产物。20 世纪 30 年代以来，人类遭受的一系列环境污染公害事件已经显示出了环境污染对人类造成的现实和潜在的危害。面对日趋严重的环境问题，人类开始认识到“先污染后治理、牺牲环境换取经济增长”的发展模式是不可取的。其中，最具代表性的 3 本著作包括：美国海洋生物学家蕾切尔·卡逊的《寂静的春天》（也有人把它叫作《没有鸟鸣的春天》），指出“不解决环境问题，人类将生活在幸福的坟墓之中”；1972 年罗马俱乐部发布的《增长的极限》，认为“没有环境保护的繁荣是推迟执行的灾难”；1972 年斯德哥尔摩联合国第一次人类环境会议秘书长莫里斯·斯特朗委托经济学家芭芭拉·沃德和生物学家勒内·杜博斯撰写的《只有一个地球》，告诫“不进行环境保护，人们将从摇篮直接到坟墓”。

英国作为工业革命的发源地和现有的高碳经济模式的开创者，深刻认识到自己在气候变化过程中应该负有的历史责任，所以率先在世界上高举发展低碳经济的旗帜，成为发展低碳经济最为积极的倡导者和实践者。2003 年，英国政府发布能源白皮书《我们能源的未来：创建低碳经济》，正式提出“低碳经济”的概念。低碳经济包括低碳发展、低碳产业、低碳技术和低碳生活等经济形态，是指在不影响经济发展的前提下，通过技术创新和制度创新，降低能源和资源消耗，尽可能最大限度地减少温室气体和污染物的排放，实现减缓气候变化的目标，促进人类的可持续发展。“低碳经济”的概念一经提出，便得到许多欧盟国家的积极响应，接着“低碳经济”一词迅速在全球传播。各个

国家也制定出相应的规章制度。随着全球步入“低碳经济”的时代，可持续发展成为全球一致和共同的目标。

对环境问题的重视促进了环境会计的发展。从 20 世纪 70 年代开始，国际会计界开始关注环境会计的理论研究和实务探讨。环境会计又称为绿色会计，是以体现补偿自然资源损耗费为中心而发展的会计，是会计学科新兴的一个分支。它以货币为主要计量尺度，将自然资源和环境资源纳入企业的会计核算，研究社会、经济、科技的发展同资源、生态、环境之间的关系，评价企业经济活动和宏观社会经济活动对资源、生态、环境产生的正面或负面的影响，以期达到合理配置资源和改善环境的目的。环境会计信息披露是环境会计工作的最终成果，也是环境会计核算体系中最重要的一部分，因此成为了政府、企业和社会公众的关注焦点。对环境会计信息披露进行研究与探讨，不仅可以在理论上推动环境会计的研究，对于促进企业提高环境会计信息披露水平、加强环境管理具有重要的现实意义。

本书以会计学理论为基础，结合可持续发展理论、利益相关者理论、决策有用论、企业社会责任理论、信息不对称理论等，运用规范研究与实证研究相结合的方法对环境会计信息披露问题进行了系统的研究。全书主要从以下 7 个方面展开：

第一，分析了环境会计信息披露的理论基础。本书以多学科的相关理论为切入点，探讨了环境会计信息披露的理论基础，为全书的撰写提供了依据。本书认为，可持续发展理论、利益相关者理论、决策有用论、企业社会责任理论、信息不对称理论等对企业环境会计信息披露起着根本性支撑作用。

第二，系统阐述了环境会计信息披露的基础理论。本书认为，企业基于供给与需求的动因，依据合法性、重要性、持续性、自愿性与强制性等原则，通过年度财务报告、招股说明书、环境报告等途径，采用货币、文字叙述、货币和文字叙述相结合三种形式对外披露环境会计核算信息、环境会计要素信息、环境绩效信息以及环境会计政策信息。

第三，梳理了美国、欧洲、日本等发达国家与地区以及中国关于环境会计信息披露制度的变迁，从制度数量、披露程度、披露方式、强制性、披露内容、代表性机构以及实施效果等方面对中外环境会计信息披露制度进行了比较

分析。本书认为,与其他发达国家相比,我国的企业环境会计信息披露制度不够健全,企业环境会计信息披露所遵循的制度性标准太少,并且环境信息公开的内容、方式也不够统一,企业环境会计信息披露积极性不高,需借鉴他国的经验来进一步完善我国的制度建设。

第四,采用实证研究法,以沪市和深市 A 股火力发电行业的 46 家上市公司为研究样本,通过分析 46 家上市公司 2014 年的年度报告,运用多元线性回归分析的方法检验了公司规模、资产负债率、盈利能力、流通股比例、外资股比例、独立董事比例、政府环保补助奖励、地区差异、ISO14000 环境体系认证、社会责任报告以及上市地点等 11 个因素对环境会计信息披露的影响作用。实证研究结果表明,公司规模、资产负债率、政府奖补以及社会责任报告编制与环境会计信息披露指数具有正向相关关系且影响显著。

第五,深入分析了我国企业环境会计信息披露存在的主要问题及成因。经过数十年的努力,我国的环境会计信息披露,无论从理论上还是实践上都已经有了较大的进步。但是,仍然存在着环境会计信息披露规范不完善、环境会计信息披露主体范围狭窄、环境会计信息披露不及时、环境会计信息披露内容不完整、缺少第三方审计、全员参与度低等问题。本书认为,我国企业环境会计信息披露问题的主要成因在于我国缺乏环境会计信息披露强制性约束,企业利益相关者对环境会计信息需求不足等。

第六,借鉴美日环境会计信息披露模式,探讨了我国企业环境会计信息披露模式的选择。通过分析美日环境会计信息披露模式的特点,本书认为,完善我国的环境会计信息披露模式,应加大环境执法力度,充分发挥政府环境管理部门的作用;强化舆论监督,唤醒社会公众的环保意识;加强环境会计理论和方法研究,颁布环境会计准则体系。

第七,提出了完善企业环境会计信息披露的对策建议。本书认为,现阶段,政府应该在环境会计信息披露上起主导作用,相关部门、行业协会、社会公众和企业相互配合。从长远来看,环境会计信息披露需要会计学界、信息使用者和政府部门的共同努力。具体来讲,应从完善环境会计信息披露规范体系、完善环境审计工作、加强环境会计理论建设、完善公司治理结构、提高全民的环保意识等五个方面制定相应的对策。

环境会计信息披露的研究涉及会计学、管理学、环境学等诸多学科领域，限于笔者研究能力和水平，很多问题还有待进一步研究。本书也可能存在很多的不足，希望读者批评指正。

本书在撰写过程中参考和借鉴了其他学者的资料和观点，在此表示诚挚的谢意！

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 研究背景	1
第二节 研究意义	3
第三节 国内外研究综述	8
第四节 研究内容	22
第五节 研究方法	23
第二章 环境会计信息披露的理论基础	25
第一节 可持续发展理论	25
第二节 利益相关者理论	31
第三节 决策有用论	33
第四节 企业社会责任理论	35
第五节 信息不对称理论	41
第六节 环境权与公共财产理论	44
第三章 环境会计信息披露基础理论	46
第一节 环境会计信息披露的概念界定	46
第二节 环境会计信息披露的原则	49
第三节 环境会计信息披露的形式	51
第四节 环境会计信息披露的渠道	54
第五节 环境会计信息披露的动因	60

第六节 环境会计信息披露的内容	62
第四章 国内外环境会计信息披露制度	72
第一节 国际上主要的环境会计信息披露制度及实践	72
第二节 我国的环境会计信息披露制度	87
第三节 中外环境会计信息披露制度比较	93
第五章 我国企业环境会计信息披露实证研究	97
第一节 火力发电企业环境会计信息披露状况	97
第二节 环境会计信息披露影响因素实证分析	101
第六章 我国企业环境会计信息披露问题及原因	125
第一节 我国企业环境会计信息披露存在的主要问题	125
第二节 我国环境会计信息披露存在问题的原因分析	132
第七章 企业环境会计信息披露模式选择研究	135
第一节 现行环境会计信息披露模式	135
第二节 美日环境会计信息披露模式借鉴	142
第八章 完善企业环境会计信息披露的对策建议	150
第一节 完善环境会计信息披露规范体系	151
第二节 完善环境审计工作	157
第三节 加强环境会计理论建设	171
第四节 完善公司治理结构	173
第五节 提高全民的环保意识	176
附 录	182
附录 1 美国国家环境政策法 (节选)	182

附录2 环境质量报告书编写技术规范	188
附录3 环境信息公开办法（试行）	203
附录4 上海证券交易所上市公司环境信息披露指引	210
附录5 上市公司环境信息披露指南（征求意见稿）	213
参考文献	219

第一章 绪 论

第一节 研究背景

20 世纪 30 年代以来,人类遭受了一系列环境污染公害影响,继典型的世界八大公害事件^①以后,又出现了新八大公害事件^②。中国自改革开放以来,伴随着经济的快速发展,环境问题也日益突出。虽然我国的环境保护事业取得了一定的发展,环境保护法律体系基本的框架已经建立,环境污染治理的投资占 GDP 的比例大体为 1.4% 左右,但是环境形势仍然不容乐观。中华人民共和国环境保护部环境规划院副院长兼总工程师王金南在“中国与世界环境保护四十年”论坛上的报告《中国环境保护四十年的战略思考》指出,从目前来看,几乎所有污染物的排放量,中国都是世界第一。从污染排放角度来看,我国已经从原来少量的污染物排放增长到目前高位数的排放。^③ 据《2015 年中国环境状况公报》披露,全国废水中主要污染物化学需氧量排放总量为 2223.5 万吨,氨氮排放总量为 229.9 万吨;废气中主要污染物二氧化硫排放总量为 1859.1 万吨,氮氧化物排放总量为 1851.8 万吨。^④ 我国一次能源消耗中非化

① 典型的世界八大公害事件:比利时马斯河谷烟雾事件(1930 年)、美国宾夕法尼亚州多诺拉事件(1948 年)、英国伦敦烟雾事件(1952 年)、美国洛杉矶光化学烟雾事件(1953 年)、日本水俣病事件(1953 年)、日本富山骨痛病事件(1955 年)、日本四日市哮喘事件(1961 年)、日本爱知米糠事件(1968 年)。

② 新八大公害事件:意大利塞维化学污染事件、印度博帕尔事件、美国三哩岛核电站泄露事件、墨西哥液化气爆炸事件、苏联切尔诺贝利事件、瑞士巴塞尔赞多兹化学公司莱茵河污染事件、全球大气污染、非洲大灾荒。

③ 来源于中国新闻网。

④ 数据来源于中国环境保护部官网《2015 年中国环境状况公报》。

石能源仅占 8%，而排放 PM2.5 最多的煤炭占 70% 左右；全国发电量的近 80% 由煤电提供，全球超过一半的煤炭在我国燃烧。氮氧化物、PM2.5 等污染物导致的雾霾天气，反映出中国大气污染处于急剧上升的状态。据中国气象局的数据显示，2013 年以来，全国平均雾霾天数为 29.9 天，较常年同期偏多 10.3 天，达到 52 年来的峰值。雾霾波及 25 个省份，100 多个大中型城市。2014 年的平均雾霾日数更是高达 35.9 天，比 2013 年增加 18.3 天。其中，燃煤对雾霾的贡献占一次 PM2.5 颗粒物排放的 25%，对二氧化硫和氮氧化物的贡献分别达到了 82% 和 47%。^① 另据《2015 年中国环境状况公报》披露，全国 338 个地级以上城市空气质量新标准监测结果显示，有 73 个城市环境空气质量达标，占 21.6%；265 个城市环境空气质量超标，占 78.4%。

环境问题日益严重，已成为困扰人类、影响人类生存与发展的重大问题。要改变全球环境恶化的趋势，就必须走可持续发展之路。

《国家环境保护“十三五”规划基本思路》（以下简称《基本思路》）综合考虑我国环境保护现阶段的特点和“十三五”期间经济社会发展趋势，初步提出 2020 年及 2030 年两个阶段性目标。首先，到 2020 年，主要污染物排放总量显著减少，空气和水环境质量总体改善，土壤环境恶化趋势得到遏制，生态系统稳定性增强，辐射环境质量继续保持良好的，环境风险得到有效管控，生态文明制度体系系统完整，生态文明水平与全面小康社会相适应。其次，到 2030 年，全国城市环境空气质量基本达标，水环境质量达到功能区标准，土壤环境质量得到好转，生态环境质量全面改善，经济社会发展与环境保护基本协调，生态文明水平全面提高。

为实现这一目标，《基本思路》初步考虑，对全国实施重点行业工业烟粉尘总量控制，对总氮、总磷和挥发性有机物（简称 VOCs）^② 实施重点区域与重点行业相结合的总量控制，增强差别化、针对性和可操作性。在电力、钢铁、水泥等重点行业开展烟粉尘总量控制，实施基于新排放标准的行

① 数据来源于中国气象局官网。

② 根据世界卫生组织的定义，所谓 VOCs 是指沸点在 50 ~ 250℃ 的化合物，室温下饱和蒸气压超过 133.32Pa，在常温下以蒸气形式存在于空气中的一类有机物。VOCs 主要产生于石化、有机化工、合成材料、化学药品原料制造、塑料产品制造、装备制造涂装、包装印刷等行业。相比烟粉尘，VOCs 的控制难度更大。

业治污减排管理，把问题突出、影响范围广的区域大点源烟粉尘排放量降下去。

要想切实解决环境问题，除了健全相关制度外，还需要改变企业传统的成本观念，改变传统的会计核算方法，加强对环境成本的核算与控制。

会计界对环境问题的研究始于20世纪70年代。英国《会计学月刊》1971年刊登了比蒙斯（Beams）的《控制污染的社会成本转换研究》和1973年马林（Marlin）的《污染的会计问题》两篇文章，揭开了环境会计研究的序幕。1990年Rob Gray的报告《会计工作的绿化》标志着环境会计研究成为全球学术界关注的中心议题之一。20世纪80年代以后，英美等经济发达国家的学者对环境会计做了大量深入研究，把环境污染会计拓展到整个生态领域，提出了生态会计的构想。从20世纪90年代开始，西方学者开始进行环境会计理论的系统研究，逐步形成了初步的理论框架。我国直到20世纪90年代中期才开始认识到环境会计的重要意义。

在我国现行的会计核算体系下，大多数的环境成本是不可计量的、隐性的或者是将来有可能发生的。由于未对环境成本充分辨别，难以向企业管理者提供决策相关的环境影响信息，环境成本成了企业决策的无关成本，从而无法引起企业足够的重视。

环境会计正是在环境逐渐恶化和重新审视传统会计对环境因素适用程度的基础上产生的。将环境项目纳入会计核算体系已成为必然，环境会计成为企业会计核算体系的重要组成部分。其中，环境会计信息披露为实施可持续发展战略提供必不可少的第一手资料。因此，本书将对环境会计信息披露的理论、现状、问题、披露模式及建议等问题进行系统研究。

第二节 研究意义

一、理论意义

在市场经济条件下，会计不仅要为微观经济服务，还要有助于宏观经济调控；不仅要考虑企业自身的利益，还要兼顾社会效益。传统会计主要侧重于反

映以货币计量的财务信息，侧重于个体或局部的经济利益，更强调直接微观经济效益；同时，传统会计的企业成本忽略对社会资源的无偿占用和污染，导致企业以牺牲社会环境效益为代价换取企业局部经济利益。环境会计可以有效弥补传统会计的不足，及时、准确地对企业与生态环境相关的废弃物排放等成本进行反映和控制，有助于会计改革和发展。

从理论意义的角度看，环境会计研究水平的高低在一定程度上反映了一个国家可持续发展能力的高低；反映了一个国家产业结构是否合理。环境会计的主要目的就是在可持续发展的大背景下，更好地监督企业在履行社会责任中环境保护方面应尽的义务，同时更好地揭示企业在经营过程中所反映的环境问题，进一步优化企业经营模式，为企业的可持续发展提出合理有效的建议。环境会计信息披露的研究将会带来一场新的产业革命，一次新的思想飞跃，推动环境会计在中国的进一步发展。

二、国家宏观现实意义

国内生产总值（GDP）作为政府对国家经济进行宏观计量与诊断的一项重要指标，是衡量一个国家经济社会是否进步的主要标志。但是现行 GDP 只反映了经济总量的增长，却没有全面反映经济增长对资源环境的影响及可持续发展能力，容易高估经济规模与经济发展，给人一种扭曲的经济图像。由此引致从经济社会发展决策到政绩考核中的一系列问题。在过去的 20 多年里，中国是世界上经济增长最快的国家之一。世界银行的统计显示，从 1978 年以来，中国 GDP 平均增长率达到 9.83% 的高速，在全球 206 个国家和地区中居于第 2 位（仅次于非洲资源国家博茨瓦纳）。但是，中国资源的浪费、生态的退化和环境污染也很严重。换句话说，中国经济的高速增长相当部分是通过自然资本损失和生态赤字所换来的。中国科学院多年计算的平均结果显示，过去 20 年，我国经济增长 GDP 中，至少有 18% 是依靠资源和生态的“透支”获得的。

所谓绿色 GDP，就是把资源和环境损失因素引入国民核算体系，即在现有的 GDP 中扣除资源的直接经济损失，以及为恢复生态平衡、挽回资源损失而必须支付的经济投资。简单地讲，就是从现行统计的 GDP 中，扣除由于环境

污染、自然资源退化、人口数量失控、管理不善等因素引起的经济损失成本,从而得出真实的国民财富总量。绿色 GDP 这个指标实质上代表了国民经济增长的净正效应。绿色 GDP 占总 GDP 的比重越高,表明国民经济增长的正面效应越高,负面效应越低;反之亦然。建立以绿色 GDP 为核心指标的经济发展模式和国民核算新体系,不仅有利于保护资源和环境,促进资源可持续利用和经济可持续发展,而且有利于加快经济增长方式的转变,提高经济效率,从而增加社会福利。同时,采用绿色 GDP 这一总量指标也有助于更实际地测算一国或地区经济的生产能力。

从 20 世纪 70 年代开始,联合国和世界银行等国际组织在绿色 GDP 的研究和推广方面做了大量工作。2004 年以来,我国也在积极开展绿色 GDP 核算的研究。2004 年,国家统计局、国家环保总局正式联合开展了中国环境与经济核算绿色 GDP 研究工作。2006 年 9 月,国家环保总局和国家统计局第一次联合发布《中国绿色国民经济核算研究报告(2004)》,但该报告只计算了一部分环境污染造成的损失,地下水污染、土壤污染等部分都没有涉及,因此并不完整。企业作为微观经济主体,其环境信息的披露将有助于实现绿色 GDP 价值量的核算,从而准确评价国民经济发展水平,实现经济可持续发展。

三、企业微观现实意义

(一) 有助于企业树立良好形象

社会公众环境保护意识的提高和政府环境法规的完善使得企业越来越重视环境绩效、环境形象,如何实现低碳、可持续发展成为企业必须面临的问题。商品市场有关各方也越来越关心产品和劳务在生产、使用过程中的环境影响。例如,对于一般消费者而言,随着人们物质生活水平的提高,绿色消费(Green Consumption)逐渐成为一种时尚。对于产品和劳务的经销商而言,他们也会关心供应商的产品和劳务是否存在环境污染问题,关心产品和劳务是否具有绿色标志。可以说,一场“绿色运动”正在中国蓬勃兴起,各种冠以绿