



中央财经大学学术著作基金资助出版

环境管理会计研究

白蔚秋/著



中国财政经济出版社

中央财经大学学术著作基金资助出版

环境管理会计研究

白蔚秋 著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

环境管理会计研究/白蔚秋著. —北京:中国财政经济出版社,
2007.7

中央财经大学学术著作基金资助出版

ISBN 978-7-5095-0001-9

I. 环… II. 白… III. 环境管理-会计-研究 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 083818 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100036

发行处电话:88190406 财经书店电话:64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 9.25 印张 229 000 字

2007 年 6 月第 1 版 2007 年 6 月北京第 1 次印刷

定价:22.00 元

ISBN 978-7-5095-0001-9/F·0002

(图书出现印装问题,本社负责调换)

序

改革开放 28 年来，伴随着社会主义市场经济体系的建立和发展，经济理论界涌现出一批批学术新人和理论成果，会计学界也不例外。由于近年来政府、民众与企业对环境保护、资源可持续利用、企业社会责任等方面的愈益重视，建立与和谐社会相适应的经济理论体系方法的新任务不可避免地摆在我国经济理论界新老同仁面前。白蔚秋博士的《环境管理会计研究》即是对建立环境管理会计理论体系及应用方法的最新探索，这一选题无疑既具有重大的理论创新价值，更对建立社会主义和谐社会、改变传统经济增长方式具有紧迫的现实意义。

本书全面梳理了近年来发达国家与部分发展中国家的环境管理会计的研究发展过程与现状，分析了各种主流理论方法的来源、适用范围、参数取舍依据以及使用效果，并在此基础上认真总结了近几年来我国会计学界专家、学者对环境管理会计理论的创新和发展，提出了适合我国现阶段政府、企业、社会现状的环境管理会计理论框架及实施建议。作者的研究是认真的、系统的，得出的结论既具有足够的理论前瞻性，又针对现实国情具有相当的实践性，不失为近年来会计学界为国民经济发展主战场服务的一篇佳作。

当然，由于国际范围内对环境管理会计的研究也处于初创和发展阶段，很多概念、理论、方法并不成熟、稳定，加之作者介入此

领域的时间并不长，尤其缺乏我国企业和政府提供足够数量的案例和数据，本书的不足之处也是相当明显的，这也正是作者和国内其他专家学者可继续努力探索之处。如果这部专著的出版能引来海内外更多学者（特别是中青年理论工作者）投身到这一极具理论和现实意义的创新学科的研究中来，我以为即达成作者此文的重要收获了。

白蔚秋博士长期从事高等院校会计专业课程的教学工作，并曾赴英国、澳大利亚等国进行专业及教学方法的研修，在积累丰富教学经验的同时，对国际会计研究的最新动态也保持着密切关注。本书在对国外资料的搜集和整理上相当全面，为进一步的相关研究打下了很好的基础。

在白蔚秋的专著出版之际，我很愿意把这本书推荐给朋友们，以期得到大家的批评指正。

李 爽

2007 年春于北京

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 选题背景	(2)
第二节 研究意义	(12)
第三节 研究的主要内容及方法	(17)
第四节 研究的创新与不足	(20)
第二章 环境管理会计研究的理论基础	(23)
第一节 环境经济学	(23)
第二节 环境管理学	(30)
第三节 可持续发展经济学	(36)
第三章 环境管理会计的形成与发展	(40)
第一节 环境管理会计形成与发展的原因	(40)
第二节 国外研究现状及分析	(44)
第三节 国内研究现状及分析	(63)
第四章 环境管理会计概念、框架及国际指南	(70)
第一节 环境管理会计的概念界定	(70)
第二节 环境管理会计框架	(80)
第三节 环境管理会计国际指南	(89)

第五章 环境成本管理与控制	(95)
第一节 环境成本的内涵及其分类	(95)
第二节 环境成本核算方法及其分类	(114)
第三节 环境成本管理的内涵与方法	(124)
第四节 环境成本控制	(133)
第六章 环境绩效及其评价	(145)
第一节 企业环境绩效	(145)
第二节 企业环境绩效评价	(154)
第三节 环境报告与环境绩效信息披露	(170)
第四节 可持续发展平衡计分卡	(177)
第七章 政府在推广环境管理会计中的作用与战略	(189)
第一节 政府在推动环境管理会计实施中的作用	(189)
第二节 推动企业实施环境管理会计的政府战略	(196)
第八章 我国推广环境管理会计的条件及政策建议	(205)
第一节 我国进行环境管理会计实践的必要性	(205)
第二节 我国进行环境管理会计实践已经具备的 外部条件	(210)
第三节 问卷与实地调查结果分析	(220)
第四节 在我国推广环境管理会计的政策建议	(258)
附 录 中国企业环境管理及环境管理会计调查问卷	(264)
参考文献	(273)
致谢	(289)

第一章

导 论

中国经济已经持续 20 多年快速增长，但是，随着经济的发展，环境问题日益突出。“十五”期间我国经济发展的各项指标大多超额完成，唯有环境保护的指标没有完成。第六次全国环境保护大会于 2006 年 4 月 17—18 日在北京召开，中共中央政治局常委、国务院总理温家宝出席会议并发表重要讲话。他强调，保护环境关系到我国现代化建设的全局和长远发展，是造福当代、惠及子孙的事业。我们一定要充分认识我国环境形势的严峻性和复杂性，充分认识加强环境保护工作的重要性和紧迫性，把环境保护摆在更加重要的战略位置，以对国家、对民族、对子孙后代高度负责的精神，切实做好环境保护工作，推动经济社会全面协调可持续发展^①。《国务院关于落实科学发展观加强环境保护的决定》（国发〔2005〕39 号）提出：为全面落实科学发展观，加快构建社会主义和谐社会，实现全面建设小康社会的奋斗目标，必须把环境保护摆在更加重要

^① www.zhb.gov.cn/eic/649083589824086016/20060418/17239.shtml。

的战略位置。

第一节

选题背景

从本质上看,全球性的生态环境问题是人类社会发展经济和科学技术的过程中,没有正确处理人类活动与自然生态的关系而导致的。人类必须重建人与自然和谐统一的关系,经济发展与社会进步都不能以牺牲环境为代价,否则就会受到自然的惩罚。

一、发展的代价

发展是人类社会不断进步的永恒主题。但是,纵观人类社会发展的历史,我们发现,发展从来没有摆脱过对自然资源的依赖。

随着科学技术的不断进步,世界经济的迅猛发展,人类社会发生了翻天覆地的变化。但是,残酷的现实告诉我们,人类经济水平的提高和物质享受的增加,很大程度上是以牺牲环境与资源为代价的。全球变暖、土地退化、森林锐减、水资源短缺、臭氧层空洞、生物多样性减少……,都是由于人类在发展过程中对自然环境采取了不友好的态度而导致的结果。世界卫生组织的最新报告披露,每年全世界死亡的4900万人口中有3/4与环境恶化有关^①。

环境容量有极限,自然资源不可能无限制地开发。正如汤姆·戴尔所言:“人类不管是文明的还是野蛮的,都是自然的孩子,而不是自然的主人。如果他要维持对环境的统治,他必须使自己的行

^① 潘岳,“呼唤中国企业的社会责任”,《半月谈》,2005年第13期。

动符合某些自然规律。”^①《全球 2000》指出：“如果按照目前的趋势继续发展下去，很显然，我们将面临严重的人口、资源和环境压力。尽管物质产品更加丰富，但是，人们将在很多方面比现在更加贫穷。”此外，许多迹象表明，物质上的进步正在破坏着原著民传统的生活方式和资源利用方式，并将导致富裕工业化国家的社会、经济和环境结构进一步趋于紧张。人类导致的不可持续性的全球信号已经出现，见图 1-1。

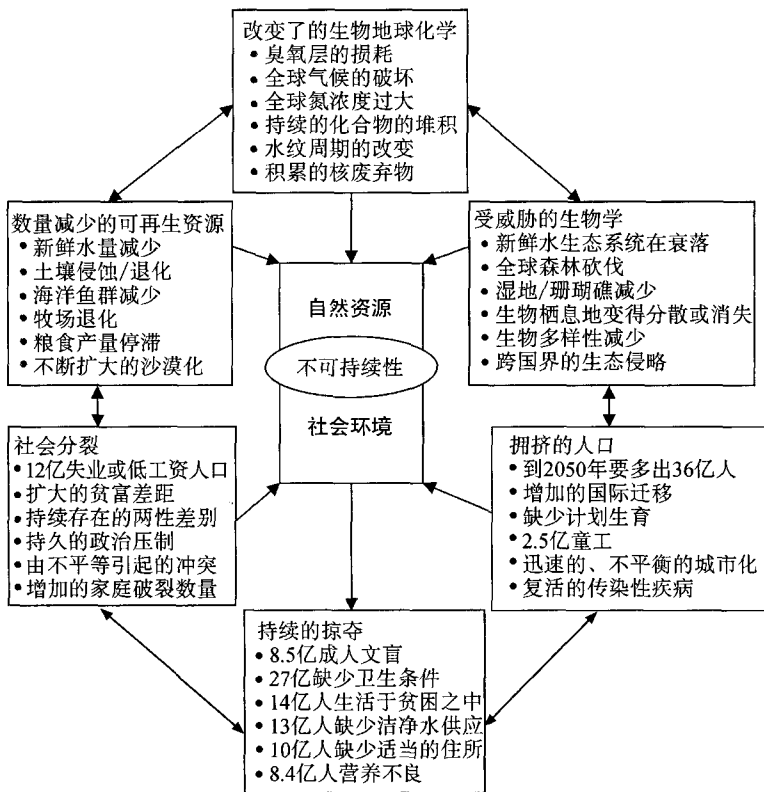
二、人类的觉醒——走可持续发展的道路

（一）从《寂静的春天》到《我们共同的未来》

20 世纪中叶，随着环境污染的日趋加重，特别是西方国家公害事件的不断发生，环境问题频频困扰着人类社会的发展。20 世纪 50 年代，美国海洋生物学家蕾切尔·卡逊（Rachel Karson）在潜心研究美国使用杀虫剂所产生的种种危害之后，于 1962 年发表了环境保护科普著作《寂静的春天》。作者通过对污染物富集、迁移、转化的描写，阐明了人类同大气、海洋、河流、土壤、动植物之间的密切关系，初步揭示了污染对生态系统的影响。她告诉人们：地球上生命的历史一直是生物与其周围环境相互作用的历史，只有在人类出现后，生命才具有了改造其周围大自然的异常能力。在人对环境的所有袭击中，最令人震惊的是空气、土地、河流以及大海受到各种致命化学物质的污染。这种污染是难以清除的，因为它们不仅进入了生命赖以生存的世界，而且进入了生物组织内。

蕾切尔·卡逊向世人呼吁：我们长期以来行驶的道路，容易被人们误认为是一条可以高速前进的平坦、舒适的超级公路，但实际上，这条路的终点却潜伏着灾难，而另外一条道路则为我们提供了

^① 中国 21 世纪议程管理中心可持续发展战略研究组，《发展的基础——中国可持续发展的资源、生态基础评价》，社会科学文献出版社，2004 年 10 月版，第 1 页。

图 1-1 人类导致的不可持续性的全球信号^①

保护地球的最后的唯一机会。这另外一条路究竟是怎样一条路，蕾切尔·卡逊并没有给出确切的答案。但是，作为环境保护的先行者，蕾切尔·卡逊的思想在世界范围内较早地引发了人类对自身的

^① 芝加哥商学院、欧洲管理学院、密歇根大学商学院、牛津大学赛德商学院联合编辑，王智慧译，《把握战略——MBA 战略精要》，北京大学出版社，2003 年 1 月版，第 104 页。

传统行为和观念进行比较系统和深入的反思^①。

1972年，由世界各国几十位科学家、教育家和经济学家等组成的罗马俱乐部提交了成立之后的第一份研究报告——《增长的极限》，报告在深刻反思长期流行于西方的高增长理论的基础上，阐明了环境的重要性以及资源与人口之间的基本关系。报告认为：由于世界人口增长、粮食生产、工业发展、资源消耗和环境污染这五项基本因素的运行方式是指数增长而非线性增长，全球的增长将会因为粮食短缺和环境破坏于下世纪某个时段内达到极限。也就是说，地球的支撑力将会达到极限，经济增长将发生不可控制的衰退。因此，要避免因超越地球资源极限而导致世界崩溃的最好办法是限制增长，即“零增长”。

该报告的反增长情绪备受学术界的批评和责难，但是，报告所表现出的对人类前途的“严肃的忧虑”以及唤起人类自身觉醒的积极意义是毋庸置疑的。报告所阐述的“合理的、持久的均衡发展”，为孕育可持续发展的思想萌芽提供了土壤。

20世纪80年代初，联合国本着必须研究自然的、社会的、生态的、经济的以及利用自然资源过程中的基本关系，确保全球发展的宗旨，于1983年3月成立了以挪威首相布伦特兰夫人（G. H. Brundland）为主席的“世界环境与发展委员会（WCED）”。联合国要求其负责制订长期的环境对策，研究能使国际社会更有效地解决环境问题的途径和方法。经过3年多的深入研究和充分论证，该委员会于1987年向联合国大会提交了研究报告《我们共同的未来》。

在系统探讨了人类面临的一系列重大经济、社会和环境问题之后，报告提出了“可持续发展”的概念。报告深刻指出，在过去，

^① 钱易、唐孝炎主编，《环境保护与可持续发展》，高等教育出版社，2000年7月版，第133页。

我们关心的是经济发展对生态环境带来的影响，而现在，我们正迫切地感到生态的压力对经济发展所带来的重大影响。因此，我们需要有一条新的发展道路，这条道路不是一条仅能在若干年内、在若干地方支持人类进步的道路，而是一条到遥远的未来都能支持全球人类进步的道路。这实际上就是蕾切尔·卡逊在《寂静的春天》中提出的“另外一条道路”，就是“可持续发展的道路”。布伦特兰夫人鲜明、创新的科学观点，把人类从单纯考虑环境保护引导到把环境保护和人类发展切实结合起来，实现了人类有关环境与发展思想的重要飞跃。

（二）从联合国人类环境大会到联合国环境与发展大会

1972年，联合国人类环境会议在斯德哥尔摩召开，来自世界113个国家和地区的代表共同讨论环境对人类的影响问题。这是人类第一次将环境问题纳入世界各国政府和国际政治事务的议程。大会通过的《人类环境宣言》向全球呼吁：保护和改善人类环境是关系到全世界各国人民的幸福和经济发展的重大问题，是全世界各国人民的迫切希望和各国政府的责任，也是人类的紧迫目标。各国政府和人民必须为全人类和子孙后代的利益做出共同的努力。

从1972年联合国人类环境会议召开到1992年的20年间，尤其是20世纪80年代以来，国际社会关注的热点已由单纯注重环境问题逐步转移到环境与发展二者的关系上来，而这一主题必须由国际社会广泛参与。在这个背景下，“联合国环境与发展大会（UNCED）”于1992年6月在巴西里约热内卢召开。共有183个国家的代表团和70个国际组织的代表出席了会议，102位国家元首或政府首脑到会讲话。会议通过了《地球宪章》和《21世纪议程》两个纲领性文件。可持续发展得到了世界最广泛和最高级别的政治承诺。这次大会为人类走可持续发展之路发出了总动员，使人类迈出了跨向新的文明时代的关键性一步，是人类环境与发展的重要里程碑。

（三）中国的可持续发展战略

中国是一个人均资源占有量并不富裕的国家，经济的持续高速增长对自然资源与生态环境的损害不断加大，如一些战略性矿产资源耗竭、水域与大气污染严重、土地荒漠化加剧等等。持续 20 年的经济增长使中国成为世界第一大工业生产国、第二大外国直接投资吸引国和第三大贸易国。建国 50 多年来，我国的人口从 6 亿增长到 13 亿，而可居住的土地却从 600 多万平方公里减少到 300 多万平方公里。中国在人均国民生产总值（GDP）400—1000 美元时，出现了发达国家人均国民生产总值（GDP）3000—10000 美元期间出现的严重污染。按照目前的污染水平，15 年后我国的经济总量翻两番，污染负荷也会跟着翻两番^①。

随着经济快速发展，规模不断扩大，环境压力将越来越大，污染物的种类和数量将迅速增加，治理难度加大。面对如此严峻的环境形势，如不采取坚决措施，环境问题将日益突出，即使恢复，也要付出巨大的代价，甚至造成难以弥补的损失，这将严重抵消经济发展成果，危害人民健康，影响社会稳定和中华民族的长远利益。

实践证明，凡可持续发展的生产力才是先进生产力，凡可持续发展的战略才是国家长治久安的大战略。在“联合国环境与发展大会”之后，中国政府认真履行自己的承诺，对实施可持续发展战略给予了充分的重视，并提出了中国实施可持续发展战略的行动纲领——《中国 21 世纪议程》。《中国 21 世纪议程》共 20 章，主要内容分为四大部分：第一部分是可持续发展总体战略与政策；第二部分是社会可持续发展；第三部分是经济可持续发展；第四部分是资源的合理利用与环境保护。《中国 21 世纪议程》突出体现了新的发展观，注重处理好人口与发展的关系，充分认识到我国资源所面

^① 潘岳，“中国要不惜一切代价提前解决环境问题”，《21 世纪经济报道》，2005 年 6 月 27 日，第 33 版。

面临的挑战并积极承担国际责任和义务^①。

三、企业的环境管理战略与环境管理会计

所有的企业——不管以何种形式、在任何地方和任何时间——都会直接或间接地受到生态和社会经济环境恶化的影响。企业的经营发生在生物圈提供的至关重要的“生命支持”服务中，因此也对之充满依赖。因此，企业应当保护、维持和恢复这种至关重要的生命支持服务的整体性、适应性和生产效率看起来就是符合逻辑的，这是形成一家道德公司的前提^②。

企业既是社会经济活动的基本细胞，又是工业污染发生的主要源头，也是可持续发展战略实施的微观主体。因此，企业在环境问题和经济发展中扮演着非常重要的角色^③。作为社会经济活动的主体，企业的主要目标通常是通过向社会提供物质性产品或服务来获得利润。由于企业活动的目标是追求利润最大化，生产什么样的产品以及生产多少主要取决于它能从市场上得到多少利润。无论企业的性质有何不同，在它们的生产过程中，都必须向自然界索取自然资源，并将其作为原材料投入生产活动中，同时排放出一定数量的污染物。因此，企业的生产活动，特别是工业企业的生产活动对环境系统的结构、状态和功能均有极大的负面影响。例如，我国工业企业所排放的废水就占全国废水排放总量的60%。因此，环境管理是企业的重要组成部分，也是国家环境管理的主要内容之一^④。

① 钱易、唐孝炎主编，《环境保护与可持续发展》，高等教育出版社，2000年7月版，第156页。

② 芝加哥商学院、欧洲管理学院、密歇根大学商学院、牛津大学赛德商学院联合编辑，王智慧译，《把握战略——MBA战略精要》，北京大学出版社，2003年1月版，第107页。

③ 左玉辉，《环境社会学》，高等教育出版社，2003年12月版，第368页。

④ 叶文虎，《环境管理学》，高等教育出版社，2000年6月版，第42页。

（一）企业的环境责任

1. 企业生产经营活动对环境的影响

工业革命以来百余年的历史已经充分证明，企业在为我们创造大量财富的同时也在严重地污染着我们的生活和生存环境。以空气污染为例，自工业化到 1985 年止，大气中的二氧化碳的浓度已增长了 25 倍。如果能源的使用继续以现在的速度增长，到 2050 年，其浓度将比目前的水平增加 40%。环境污染给人类健康带来了很大的问题，也成为企业进一步发展的障碍^①。

种种资料表明，环境污染最大的污染源来自于企业的生产经营活动。企业特别是生产制造企业是环境质量恶化的最大肇事者。据有关专家对综合各种污染物来源地分析，目前，自然环境所接受的污染中有大约 80% 来自于企业。既然是企业造成了环境污染，那么它就应当承担起治理污染和恢复环境质量的责任，这是非常直接和明确的逻辑关系。

2. 企业应当承担的环境责任

所谓环境责任，是指企业对治理污染和保护生态环境所应承担的责任。它主要来自道义上的环境责任、法律原因导致的环境责任和传统经济意义上的委托责任所引申的环境责任三个方面^②。

（1）道义上的环境责任

既然企业的生产经营活动导致了环境污染，从道德伦理而言，企业就应当主动承担治理环境污染的责任。社会的发展也呼唤企业更多地承担起社会责任，也就是说，企业在创造利润的同时，不能让社会去承担利润背后的污染成本，而必须通过自觉的努力，把利润目标和社会责任统一起来，不仅要当代人负责，也要对后来人

^① 左玉辉，《环境社会学》，高等教育出版社，2003 年 12 月版，第 368 页。

^② 许家林、孟凡利，《环境会计》，上海财经大学出版社，2004 年 12 月版，第 15 页。

负责。

(2) 法律原因导致的环境责任

法律原因导致的环境责任,实际上就是由于国家法律的要求而使企业在治理环境污染方面所承担的法律 responsibility。由于认识到保护生态环境的重要性,世界各国大多制定了适合本国国情的一系列关于防治和控制污染、保护和改善生态环境的法律或行政法规,并不断有一些世界性环境公约(目前已有 127 个)问世。各种有关环境问题的法律和法规也使企业承担了来自于法律方面的环境责任。在国际市场上,“绿色贸易壁垒”越来越高、越来越严,污染企业的产品将难以进入发达国家的市场^①。

(3) 由经济意义上的委托代理责任引申出来的环境责任

企业从事生产经营的资源是由外部资源所有者提供的,企业的资源提供者与企业管理当局之间存在着委托代理关系。企业的环境受托责任是指企业作为环境资源的受托人必须对受托运用和管理的环境资源承担起良好的受托责任^②。为实现资源提供者利益最大化的目标,企业必须重视环境因素的影响。

(二) 企业的环境管理战略

企业环境管理战略是从企业战略的角度,分析企业在日趋激烈的国内和国际市场竞争中所面临的环境挑战及企业对策。企业环境管理战略可以分为不合规战略、最低程度合规战略、超合规战略,以及积极性环保领先战略^③。(1) 不合规战略是指企业不考虑环保法规的要求,消极地支付环境污染罚款;(2) 最低程度合规战略是

① 刘毅,“不能再‘吃子孙饭’,负责任的大国呼唤负责任的企业”,《人民日报》,2006 年 1 月 18 日。

② 许家林、孟凡利,《环境会计》,上海财经大学出版社,2004 年 12 月版,第 157 页。

③ 徐玖平、蒋洪强著,《制造型企业环境成本的核算与控制》,清华大学出版社,2006 年 1 月版,第 157 页。