

华侨大学政治与公共管理学院丛书

■ 王晓瑞 著

论农业领域环境会计的 理念与实践

华侨大学政治与公共管理学院丛书

■ 王晓瑞 著

华侨大学高层次人才科研启动项目资助研究成果（项目编号：600005-Z17X0118）

论农业领域环境会计的 理念与实践



九州出版社
JIUZHOU PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

论农业领域环境会计的理念与实践 / 王晓瑞著. —
北京: 九州出版社, 2018. 11
ISBN 978-7-5108-7636-3

I. ①论… II. ①王… III. ①农业会计 - 环境会计 -
研究 - 中国 IV. ①F302.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 281191 号

论农业领域环境会计的理念与实践

作 者	王晓瑞 著
出版发行	九州出版社
地 址	北京市西城区阜外大街甲 35 号 (100037)
发行电话	(010) 68992190/3/5/6
网 址	www.jiuzhoupress.com
电子信箱	jiuzhou@jiuzhoupress.com
印 刷	北京市金星印务有限公司
开 本	710 毫米 × 1000 毫米 16 开
印 张	16.25
字 数	291 千字
版 次	2019 年 4 月第 1 版
印 次	2019 年 4 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-5108-7636-3
定 价	55.00 元

★版权所有 侵权必究★

《华侨大学政治与公共管理学院丛书》总序

蔡振翔

为了更好地交流研究成果，促进学术的进步与繁荣，华侨大学政治与公共管理学院研究决定，编辑出版《华侨大学政治与公共管理学院丛书》。经过一段时间的紧张筹备，《华侨大学政治与公共管理学院丛书》第一辑、第二辑一共八种学术专著，在2017年年初的几个月时间里，由经济日报出版社陆续出版，并且在社会上产生了比较大的影响，得到不少专家学者的好评，使我们深受鼓舞。经过一段时间的精心策划，《华侨大学政治与公共管理学院丛书》第三辑一共七种学术著作（内含六本学术专著，一本学术论文集）又将隆重推出，与广大读者见面。

作为一门综合类的学科，中国的公共管理学科起步于20世纪80年代，是在政府职能转变与机构改革的时代背景下，借鉴西方发达国家有关学科的经验而缓慢发展起来的。当时学术界普遍认为，公共管理学科能够促进公共利益的有效实现，能够促进政府公共决策的科学化系统化民主化。最初出现的是各种各样的公共管理研习班，进入90年代，一些高等院校陆续地开设了公共管理专业或者一些有关的课程，到了本世纪初期，中国的公共管理学科得到快速的发展，学科体系逐渐成熟。因此，尽管中国的公共管理学科目前仍然存在着学科理论体系有待进一步完善，学科队伍建设有待进一步加强，学科专业范围有待进一步界定等诸多问题，但是总的说来，中国的公共管理学科时间不长却发展很快、专业方向涵盖面

宽、办学方式灵活，基本上形成了自己独特的学科体系与方法论，具有着很好的发展前景。

华侨大学政治与公共管理学院的历史悠久，前后经历过几个不同的发展阶段，具有几个不同的名称。在 2001 年，当时的人文社会科学系申报公共事业管理本科专业获得批准，次年开始招生。在 2004 年，当时的人文与公共管理学院申报行政管理本科专业获得批准，次年开始招生。到了 2006 年，当时的人文与公共管理学院获得行政管理二级学科硕士学位授予权和公共管理（MPA）专业学位授予权，次年开始招生。到了 2009 年，土地资源管理本科专业转入当时的人文与公共管理学院。2012 年，当时的公共管理学院申报城市管理本科专业获得批准，次年开始招生。包括 MPA 研究生在内，目前政治与公共管理学院的在校生将近 1500 人，建立了比较完整的公共管理学生培养体系。

我一直认为，一个学院的生存与发展，一共有三个关键问题。首先是环境。作为大学，通常有两大任务，一是培养人才，二是学术研究。学院工作也是如此，只不过是更加具体化而已。华侨大学政治与公共管理学院拥有政治学与公共管理两大学科，这样的学科背景，导致我们特别推崇据说是出自明代顾宪成的那幅名联：“风声雨声读书声，声声入耳；家事国事天下事，事事关心”，把它作为座右铭，希望政管学院的师生都能有忧国忧民的人文关怀、自由开放的精神风貌，树立起应有的人生观和价值观；其次是制度。也就是说，一定要建立起一套规范的教学、科研及其管理制度。政管学院在学校有关规章制度的基础上，结合学院教学、科研及其管理工作的实际情况，陆续出台的十几份配套的规定或者措施，有的直接照搬学校的规定，有的比学校的宏观要求更加细化更有可操作性，有的比学校提出的要求还要更高一些，以便鼓励教师从事教学、科研和服务工作的积极性；最后是目标。换句话说，学院在做好日常性程序性的工作外，既要有着长期的发展战略，又要制定近年应当达到的几个具体目标并且设法做到。可以说，经过全院师生的不懈努力，在教学、科研和管理等方面，政管学院都取得了十分可喜的成绩。

特别值得一提的是，长期以来，政治与公共管理学院重视对学生综

合素质的培养，重视对学生专业知识的学习，重视对学生专业技能的训练，使得学生在走出校门时，具备了比较高的适应能力，可以应付遇到的各种困难与问题，而这一切，有赖于政管学院拥有一支结构合理、富有创造力、以中青年占据绝大多数的教师队伍，使得科学研究工作一直保持着良好的发展态势，各级各类科学研究项目、论著、奖项在全校一直位居前列，形成了通过科学研究的深入开展，进而提高教学质量教学水平的政治与公共管理学院特色。

也正是因为这样，政治与公共管理学院的公共管理学科在发展过程中，慢慢地形成自己的重点与特色。归纳起来，主要有三个研究方向：第一，在作为公共管理专业基础的行政管理研究方向，关注的重点是国家治理中的政府管理问题，通过定量和定性的方法，对公共危机管理、环境治理、城市治理等领域展开具体研究；第二，在作为公共管理专业优势的社会保障研究方向，关注的重点则是社会养老保险、医疗保险等问题；第三，作为公共管理专业特色的侨务政策与闽台区域治理研究方向，立足于闽台地域特色，服务于区域发展，关注华侨华人的桥梁与纽带作用。政治与公共管理学院的大量成果，都与上述三个研究方向密切相关。

与《华侨大学政治与公共管理学院丛书》的前两辑一样，《丛书》第三辑收录的学术新著，同样具有观点新颖、内容丰富、论证翔实的特点，同样体现出政管学院的研究水平、研究重点及其研究特色。当然，《丛书》中恐怕还是会有这样或者那样的缺点与错误，敬请海内外专家学者予以批评指正。

蔡振翔

2016年10月22日晚八时初稿于山阳馆

2017年10月5日晚九时改定于山阳馆

【作者简介】

蔡振翔，华侨大学政治与公共管理学院院长、教授，兼任台湾民主自治同盟第八届、第九届中央委员会委员，福建省第十一届、第十二届人民代表大会常务委员会委员等职。

略缩语表

ACFTU	全国总工会
ARD	会计监管部门
ASBE	商业企业会计标准
CAS	中国会计准则
CNKI	中国知网
CCP	中国共产党
CDA	批判话语分析法
CSR	企业社会责任
ECP	生态补偿机制
EU	欧盟
FDI	外来直接投资
FVA	公允价值会计
GAAP	普遍接受的会计原则
GDP	国民生产总值
GEP	生态系统生产总值
GGDP	绿色国民生产总值
GHG	温室气体
GPI	真实发展指数
GRI	全球报告倡议组织
GSI	世界标准化组织
IAS	国际会计准则
IASB	国际会计准则委员会
IET	国际排放权交易
IFRS	国际财务会计报告准则（国际会计标准）
IPEA	会计的制度经济学

MACS	管理会计与控制系统
MEP	环保部
MOA	农业部
MOF	财政部
NBSC	中国国家统计局
NDRC	国家发改委
NEAAS	国家生态会计与审计项目
PEA	会计政治经济学
PRC	中华人民共和国
SA	可持续发展会计
SEEA	环境与经济会计合二为一体系
SEZ	经济特区
SD	可持续发展
SNA	国家会计体系
SOE	国有企业
TBL	三重底线法
TDL	三重折旧法
TVE	乡镇企业
UN	联合国
UNEP	联合国环境规划署
WBCSD	促进可持续发展世界商业理事会
WCED	世界环境与发展委员会
WB	世界银行

· 目 录 ·

第一章 引 论	1
1. 可持续性与可持续性会计	1
2. 研究目标	4
2.1 模式设置：主流方法与三重折旧法	4
2.1.1 世界银行模式	4
2.1.2 三重底线法	5
2.1.3 三重折旧法	7
2.2 现实背景选定：中国农业领域	9
2.3 在选定现实背景下模式的实施	11
3. 本书主论的篇章概要	12
第二章 建立理论与方法论架构	13
1. 可持续性会计文献的综述	13
1.1 可持续性会计的出现及其后续演化	13
1.1.1 可持续性会计在西方的演变	13
1.1.2 可持续会计在中国的演变	16
1.1.3 小结	17
1.2 关于会计与可持续性的多重研究方法	17
2. 本书关键概念的定义	20
2.1 可持续性	20
2.2 会计	23
2.3 资本	27
2.4 价值	30

3. 会计的政治经济学	33
4. 可选择的制度性政治经济学	36
4.1 新自由主义和新古典主义经济学	36
4.2 主流意识形态与经济学的异端	37
4.3 会计的制度主义经济学	38
5. 方法论框架	43
5.1 方法与数据采集	43
5.2 认识论基础	46
6. 总结	49
 第三章 中国会计准则的演变	 51
1. 背景	51
1.1 从会计准则向“国际财务报告准则”的演变看三重折旧法 的适用性	51
1.2 中国会计准则向“国际财务报告准则”演变的文献综述	53
2. 关于趋同的话语结构	59
2.1 政府话语：走向趋同	60
2.2 学术话语：毫不迟疑地向前迈进	61
2.3 关于农业会计的论述（特别是“国际会计准则” 第41号）	64
3. 构建国际财务报告准则趋同的现实背景	67
3.1 “国际财务报告准则”作为一项技术和社会经济的基础性 制度架构	67
3.2 政府与学术界的密切关系	68
3.3 中国农业部门会计核算的特殊性	70
4. 重新考虑国际财务报告准则的趋同	72
4.1 中国语境下的趋同	72
4.2 超越中国语境的趋同	73
4.3 与三重折旧法的趋同及其适用性	75
5. 本章总结	76

第四章 可持续性会计在中国的适用性	78
1. 背景：研究三重折旧法在中国语境中的适用性	78
1.1 国家层面与可持续性会计有关的管理会计与控制系统	79
1.2 产业层面上与可持续性核算相关的管理会计与控制系统	82
2. 从国家层面的可持续性核算制度：以国家生态会计与审计 计划（NEAAS）为例	84
2.1 设立国家生态会计与审计计划的方方面面	85
2.1.1 政府观点	85
2.1.2 媒体的观点	88
2.1.3 学术界的观点	93
2.1.4 三个关键角色各自实践的反思	97
2.2 国家生态会计与审计计划的社会建构的语境化	98
2.2.1 作为国家生态会计与审计计划/农业生态补偿计划 （NEAAS/ECP）相关传播中体制背景的媒体审查	98
2.2.2 中央对改善环境管理的几次尝试	100
2.2.3 党的干部考核机制中长期存在的问题	103
2.2.4 农业部门实施农业生态补偿计划（ECP）的特殊性	106
2.2.5 本节小结	109
2.3 中国语境下对国家生态会计与审计机制的再思考	109
2.3.1 生态绩效激励干部，下一步怎么办？	110
2.3.2 没有社会后果的“结构调整”？	111
2.3.3 完全采用社会环境经济会计（SEEA），会不会有所 遗漏？	113
3. 企业层面的可持续核算制度：以社会责任报告为例	117
3.1 企业社会责任的话语建构：两家农业综合企业的比较研究 及其可持续性报告	118
3.1.1 A 集团	118
3.1.1.1 简介	118
3.1.1.2 报告构成	119
3.1.2 B 集团	120
3.1.2.1 简介	120
3.1.2.2 报告构成	121

3.1.3 就所涉可持续性而言, 比较两份系列报告	122
3.1.3.1 产品质量	124
3.1.3.2 自然环境和资源	125
3.1.3.3 社会层面	126
3.1.4 本节小结	127
3.2 农业综合企业话语的制度化	128
3.2.1 食品安全问题	130
3.2.2 农业企业的自然环境和资源	134
3.2.3 农业综合企业与农业活动从业者的关系	137
3.2.4 农业综合企业履行企业社会责任的可能性	139
4. 通过两个事件对三重折旧法适用性的反思	141
5. 本章总结	147
 第五章 论我国可持续会计实施的演进	149
1. 解构“社会主义市场经济”	149
1.1 “社会主义市场经济”中虚拟商品市场过热现象	151
1.1.1 土地	152
1.1.1.1 1978 年之前(改革开放之前)	153
1.1.1.2 1978 年土地改革	154
1.1.1.3 改革的效果、副产品及其预后	158
1.1.1.4 城市化	161
1.1.2 劳动力	167
1.1.2.1 1978 年改革与人力资源再配置	167
1.1.2.2 中国劳动力市场的价格体系	172
1.1.2.3 劳工权利、失业和工会	176
1.1.3 货币	180
1.2 社会主义市场经济中的“关键角色”	183
1.2.1 国家监管机构与异质性企业	183
1.2.2 国家的职权与地方官员充当企业家角色	187
2. 在中国语境下采用可持续性会计框架的意识形态冲突	189
2.1 反思中国的改革及其根本动机	189
2.2 社会主义市场经济中新自由主义影响下的环境主义建构	191

3. 经济人类学与可持续性核算	193
3.1 为在中国语境下实现三重折旧法匹配条件	194
3.2 通过国家价值观促进强式可持续性的建议	197
4. 本章总结	203
 第六章 总 结 论	 205
 参考文献	 214

第一章 引 论

1. 可持续性 with 可持续性会计

澳大利亚土著人很了解所拥有的自然资源，却宁愿让这些自然资源保持原生态^①。大西洋的东部群岛上，人们的需求似乎满足于“一周劳作 12 小时就获得了所需的一切”^②。在农业经济之前的年代，狩猎与采集果实就能享受“社会的天然富足”，而不愿意去充分开发土地资源^③。“与自然与他人和谐相处”的观念在人类原始宗教与中世纪哲学里根深蒂固，可以把这些观念视为当今众所周知的可持续性的来源^④。

人类祖先似乎对大自然充满敬畏。为了满足基本生存的需要，他们仅从自然界以及人类所拥有的物品索取小小的部分，而将其余部分小心翼翼地保存起来。然而，另一方面，关于这种观念也有其他考古学的研究显示：可持续性观念的来源或许还有出处。如果我们审视可持续性观念的演变过程，很快就认识到可持续性观念是随着资本主义经济^⑤的兴起而问世的。只要不危及人类生存，资本主义生产方式激励人们尽可能开采利用自然资源，人们总是竭尽所能地持续寻找资源储备以确保他们的生活永远持续下去。

无论是从古代传下来的智慧来看，还是反思目前人们还自以为安却贪得无

① Sahlins M D. Stone Age economics [M]. Aldine Atherton Inc., 1972.

② Marx K. Capital: Volume III: A Critique of Political Economy [M]. International Publishers, 1977 [1867].

③ 同注①。

④ Mebratu D. Sustainability and sustainable development: Historical and conceptual review [J]. Environmental Impact Assessment Review, 1998, 18 (6): 493 - 520.

⑤ 当代对资本主义经济这一概念的主流解读关注的主要是金融收益（抑或利润）的最大化。这里使用的则是对这一概念的更宽泛的解读，我们认为，无论是以收集、狩猎、农业或是机械化生产为主要活动的经济，只要其内在驱动力个人所拥有的资本的积累，那么它就属于资本主义经济。

厌的生活方式，可持续性观念经由初露端倪到逐步落地生根，并成为占据世界经济主导地位一个多世纪的新自由主义主要的竞争对手。随着人文科学的进步与发展，可持续性观念已经渗透到许多学科，尤其是经济学与管理学，发展成“可持续发展”与“可持续性管理”等研究课题。与之相应，无论古代还是发展到现在的资本主义，权威部门（例如国家政府）也一直倡导可持续性，组织机构（例如公司）也诉诸实践。如今，国际间、国家、地区权威组织从各自层面都着力于建立协调环境与社会问题的诸多制度。同时，公司与其他经济组织或资源或在压力之下，必须对这些挑战做出负责任的回应。

但毕竟要看成效，怎样才能判定我们做得正确呢？或许并无具体答案，我们只能以回答下列问题代之。

- 什么是可持续性？
- 如何以数据追踪我们在可持续性方面所作所为？
- 这些数据与他们的实际状况及其影响是否一致不走样？
- 如何利用数据帮助我们开发得以可持续性的管理技巧？
- 我们能在多大程度上改进这些技巧？
- 在什么程度上，能在现实中实施这些管理技巧以满足我们对可持续性的预期？
- 如何在实施过程中反映具体社会与组织的意识形态基础？
- 反过来，对这些问题的理解如何有助于我们预判实施成效？

把握命题首先明确组成命题的概念定义。比较“可持续发展”概念与“可持续性”，特别是1987年联合国环境与发展世界委员会那份著名的报告《我们共同的未来》（The Brundtland Report）发表以来，“可持续发展”概念的认同更广泛。然而，对这个概念的通俗理解过多集中在两代之间的公平，难免有下列重大的缺陷：面对各种资源保护时，必然引起对长期经济增长与增长带来的负面因素的混乱理解。因此，很难说这是一个定义明确的概念^①。

虽然，公众与学术界把可持续性几乎等同于可持续发展，但对可持续性这一词汇的理解偏差不大，因为：1）它不强调在任何时点上都追求经济增长；2）这是一个更为开放的术语，可以通过它进行合法的解释，从而使更强大的可持续性范式能够丰富术语自身内涵。本书主张的强式可持续性合乎逻辑的推论结果，即把可持续性理解为主体的理想存在状态。在这种状态之中，主体能够通过科学数据分别掌控自然资源、人力资源与金融资源，这是以

^① Hueting R. The Brundtland report: A matter of conflicting goals [J]. Ecological Economics, 2005, 2 (2): 109-117.

前的可持续性难以做到的（详见第二章）。

尽管如此，“可持续性”说到底还是一个经济概念^①。为了实现经济增长的持续性，各个经济主体经济活动都采取相应的措施或评估方式反而使这种经济可持续性变得事与愿违。

在经济学概念的可持续性的基础上，管理学界的学者长期以来与生态学者、农业专家以及生态经济学家联手作战致力创建并测试各种指标体系评估主体的可持续性。通过对具体自然资源承载力建立量化指标体系，学者们的研究已经结出硕果。相形之下，把人类生活其他方方面面纳入可持续性评价的可持续性指标体系非常少见。由于可持续性可“量度标志”的多维性与综合性，在这件事上取得业内共识相当困难^②。

与此同时，一些由主流经济学智库主导的有影响力的全球或区域性组织提出的一些货币会计模式^③崭露头角，20 世纪 90 年代以后逐渐得势。其特征就是同时重视自然资源与人力资源，这些努力表明他们修正唯金融资源是从的传统会计与报表惯例的决心。然而，这些方法受到非议，因为只能局限于零星信息以及对三类资源的补偿上面，可见这些方法是相当弱的^④。很明显，支撑这些观念的逻辑就是“外部性内在化”（internalisation of externalities）^⑤，这很快就成为“可测量持续性”主流理论架构。

尽管许多支持强式可持续性生态学家不赞成货币化的想法，作为管理会计的研究者，笔者自然认为适当的货币核算方案将是一个实体的可持续性评估最有前途的管理技能。这一论点也得到可持续发展核算领域许多学者的认同。主要原因在于，反对货币化这一派生态学家是唯一从实质上意识到：应该引入新古典经济理论的定价机制，而不是评估“预付价格”的主流方法，“预付价格”的缺陷在于往往把货币评估变成一个主观概念^⑥。此外，还有其他货币化的方法既尊重科学数据所产生的客观性，也对不同形式的资源存量做出了不可替代的维护。

① Daly H E. Steady - State Economics: Second Edition with New Essays [J]. Handbook of Environmental & Resource Economics, 1992 (2).

② Munda G. “Measuring Sustainability”: A Multi - Criterion Framework [J]. Environment Development & Sustainability, 2005, 7 (1): 117 - 134.

③ 值得注意的是 1997 京都议定书批准的国际排放交易，世界银行（1997 年）关于真正储蓄的指标，以及全球报告倡议、联合国、欧盟、国际货币基金组织、经济合作与发展组织、世界银行（2003）在 Elkington（1997 年）的“环境与经济核算一体化体系”“三重底线”下的“公司社会责任报告”。

④ Richard J. Comptabilité et Développement Durable [M]. Economia, 2012.

⑤ Coase R H. The Problem of Social Cost [J]. Journal of Law & Economics, 1960, 3 (4): 1 - 44.

⑥ Richard J. Comptabilité et Développement Durable [M]. Economia, 2012.

2. 研究目标

2.1 模式设置：主流方法与三重折旧法

纵然，许多研究可持续性会计的学者主张货币会计是可行之路，也几乎无人赞成货币会计可以作为量度与计算的精确工具予以采纳。原因在于：当今世界并没有可称为“普遍接受的可持续发展会计原则”，情况很像国际会计报表准则在业内也只是相对传统的会计惯例而言，实际上没有普遍公认严格意义上的国际会计报表准则^①。对于自然资源与人力资源的估值，早已存在许多办法，由此引发的争议由来已久至今还持续。可持续发展会计原则缺失与寻求可普遍认同的资源估值模式的努力催生了世界银行保值模式^②。可将其视为：过去 10 年以来，可持续性会计理论架构发展的重要标志之一。在此基础之上开辟了多重探索之路。

2.1.1 世界银行模式

世界银行保值法包括三个不同的办法，即：产成品资产存量（produced capital stocks）的永续盘存法（PIM）、自然资产存量的净现值法（NPV）以及计算无形资产的间接法。后者被当成总资产存量减去前两类资产的剩余。选择估值法，尤其是选择无形资产估值法是视情形而定的务实之策（p. 22）。纵观全球，“资产会计”（P. 1）由于区域差异与信息是否透明，难免繁茂芜杂，存在差异。这也可能是报表其他项目采用“资产存量估值”（pp. 19, 35）这一术语而没用“会计”一词的原因。

从会计理论的角度深究这两个办法之间的关系，凸显了下列事实：第一个办法永续盘存法（PIM）涉及历史成本会计，第二个办法净现值法（NPV）涉及公允价值会计。纵然，这两个办法在资产存量估值方面都想着搞平衡，正如 Richard（2012）所指出的那样：事实上，建立在精算基础之上的会计已经占据统治地位，使得关于自然资产与人力资产存量估值成为问题。首先来看，在设定期间内，底土资产、保护区、作物与畜牧区林产品（p. 24）等自然资产的估值采用现值法标记自然资源开发利用的经济效益，这个办法看到了经济活

① 今天，“国际财务报告准则”实际上是各国普遍接受的会计准则，适用于每个地方公认会计准则趋同的国家。见第三章。

② Wynne B. Where Is the Wealth of Nations? Measuring Capital for the 21 Century [J]. World Bank Publications, 2005, 91 (303): 447-448.