

HUANJING KUAIJI XINXI PILU YANJIU

环境会计 信息披露研究

宋子义 等著

中国社会科学出版社

HEAVENS BEAR AND FLEET TANKS

环境会计 信息披露研究

王明华 著

中国环境出版社

GUANJING KUAIJI XINXI PILU YANJIU

环境会计 信息披露研究

宋子义 等著

中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

环境会计信息披露研究/宋子义等著. —北京: 中国社会科学出版社, 2012. 3

ISBN 978 - 7 - 5161 - 0631 - 0

I. ①环… II. ①宋… III. ①环境会计—管理信息系统—研究 IV. ①X196

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 048341 号

策划编辑 卢小生 (E-mail: georgelu@vip.sina.com)

责任编辑 卢小生

责任校对 韩天炜

技术编辑 李 建

出版发行	中国社会科学出版社	出版人	赵剑英
社 址	北京鼓楼西大街甲 158 号	邮 编	100720
电 话	010 - 64073835 (编辑) 64058741 (宣传) 64070619 (网站)		
	010 - 64030272 (批发) 64046282 (团购) 84029450 (零售)		
网 址	http://www.csspw.cn (中文域名: 中国社科网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京市大兴区新魏印刷厂	装 订	廊坊市广阳区广增装订厂
版 次	2012 年 3 月第 1 版	印 次	2012 年 3 月第 1 次印刷
开 本	710 × 1000 1/16	插 页	2
印 张	13.25	印 数	1—6000 册
字 数	213 千字		
定 价	30.00 元		

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社发行部联系调换
版权所有 侵权必究

前 言

自中国加入世界贸易组织后，现代社会在快速发展经济的同时也在以前所未有的速度破坏着人类赖以生存的环境，长期以来所累积的环境污染已经开始显示出其现实的和潜在的危害，我国已提出了“节能减排，低碳生活”的口号，这就要求人们对环境要更加重视，环境问题作为不可忽视的重要问题在经济社会发展中一定占有举足轻重的地位。因此，本书基于环境保护和会计发展的需求，从环境会计的角度出发，通过化工类上市公司实例分析与研究，建立一种用会计语言为国家相关部门对环境的评价和监管提供有效信息的路径，力争建立起符合实际的环境会计信息披露体系，为建立可持续发展社会，大力发展循环经济，规范企业的经营活动，努力实现人与自然、经济社会与生态环境的和谐发展，提供新的途径和思路。

本书的特点可以概括如下：

第一，研究视角新。国家尚未制定出环境会计信息披露的模式，本书围绕这一核心，把会计与环境保护结合起来，提出环境会计信息披露的新思路。

第二，研究手段灵活。本书从化工企业入手，在充分分析环境信息影响因素的基础上，提出环境信息的披露模式。

第三，研究方法科学规范。本书以环境保护为背景，借鉴了国内外环境会计信息披露研究成果，运用定性与定量相结合的研究方法，研究环境信息披露的规律与运用，力争使研究内容既具有一定的学术价值，又能增强它的现实指导意义。

参加本书编写的人员有：第一章：宋子义、周昭（北京化工大学）；

第二章：宋子义、仲秋（北京大学财务部）；第三章：宋子义；第四章：宋子义；第五章：宋子义、许小芳（天津师范大学）；第六章：宋子义；第七章：宋子义、权薇（天津师范大学）；第八章：宋子义、白雯雯（天津师范大学）。全书的策划、修改与统稿由宋子义负责。

本书在撰写过程中得到了武汉大学老师的指导，天津市会计学会和天津市财政局课题的资助，同时得到中国社会科学出版社卢小生编审的帮助与支持，在此一并表示感谢。

环境会计信息披露的研究涉及经济学、管理学、会计学、环境学等诸多领域，限于笔者的研究能力和水平，有些问题有待于进一步研究解决，恳请各位专家和读者给予帮助和指正，以期进一步完善。

本书在撰写过程中参考了大量的资料，在参考文献中未能一一列出，在此一并向各位学者表示诚挚的感谢！

宋子义 2011 年秋

目 录

第一章 绪论.....	1
第一节 研究背景.....	1
第二节 研究目的.....	5
第三节 研究意义.....	7
第二章 环境会计相关概念和理论	16
第一节 环境会计相关概念、假设与原则	16
第二节 环境会计信息披露的理论	21
第三节 环境会计要素内容	35
第四节 环境会计信息披露内容	40
第三章 研究现状	42
第一节 中国的研究现状	42
第二节 国外的研究现状	50
第三节 中国与国外的比较	57
第四章 环境会计信息披露存在的问题	60
第一节 环境会计信息披露缺乏性	60
第二节 环境会计信息披露比例性	62
第三节 环境会计信息管理性	63
第四节 环境会计信息披露内容完整性	63

第五节	环境会计信息披露及时性	65
第六节	环境会计信息的审计性	65
第七节	环境会计信息披露的法规性	66
第八节	环境成本分配机制性	66
第九节	环境会计信息计量操作性	67
第十节	环保立法和社会监督性	67
第十一节	环境核算与传统会计核算关系	68
第五章	影响环境会计信息披露因素分析	70
第一节	因变量设定	70
第二节	自变量假设与设定	71
第三节	理论模型构建	82
第四节	实证分析	83
第五节	建议	93
第六章	环境会计信息披露计算方法及应用	95
第一节	质量成本法	95
第二节	产品成本法	96
第三节	生命周期法	99
第四节	战略成本法	106
第五节	生态效率法	107
第六节	延迟技术法	109
第七节	作业成本法	110
第八节	作业成本法的应用	115
第七章	环境会计信息披露模式设想	122
第一节	设置指标原则	122
第二节	环境会计信息披露报告书	125
第三节	环境绩效指标含义与核算	131

第八章 环境会计信息披露建议	143
第一节 建立健全环境信息披露的法律法规	143
第二节 建立环境会计准则和会计制度体系	144
第三节 唤醒社会公众的环保意识	147
第四节 加强环境会计理论建设	149
第五节 建立环境会计研究的组织机构	150
第六节 加强政府环境管制力度	150
第七节 建立完善的环境审计体系	153
第八节 强化企业环境会计核算工作	156
第九节 强化环境会计信息分类	157
第十节 建立多层次环境信息披露模式	158
第十一节 建立规范的信息披露方式	159
第十二节 制定环境会计信息披露规则	160
第十三节 制定环境会计信息披露报告的形式	161
第十四节 制定第三机构独立监督制度	162
第十五节 形成明确的价格信号	163
第十六节 积极开征环境税	163
第十七节 完善公司治理结构	165
第十八节 提供完善的预测会计信息	165
第十九节 积极引入奖惩机制	166
第二十节 建立科学环境评估报告体系	167
第二十一节 明确环境会计未来的研究方向	167
附录 清洁生产标准	169
参考文献	190

第一章 绪论

第一节 研究背景

自中国加入世界贸易组织后，现代社会在快速发展经济的同时也在以前所未有的速度破坏着人类赖以生存的环境，近年来，我国由于生态环境的日益恶化，环境保护问题已经引起了全社会的高度重视，长期以来所累积的环境污染已经开始显现出其现实的和潜在的危害。城市工业的发展使森林面积逐步减小，土地退化水土流失。生活污水和工业废水的排放量的剧增，水污染问题日益严重，特别是在长江流域，同时家用汽车的增多及工业废气的排放，使空气质量受到很大的影响。据世界银行专家估计，水污染每年给中国造成至少 40 亿美元的损失，而大气污染和水污染加在一起占国内总产值的 3%—8%，达 540 亿美元，而这些环境的污染使得许多珍稀物种处于濒临灭绝的状态，可利用资源的快速减少，同时也给企业自身带来巨大的负面影响。另外，还有全球气候变暖、臭氧层变薄、酸雨蔓延、土地荒漠化、生物多样性锐减等一系列环境问题，既是一个经济问题，也是一个社会和政治问题，涉及国民经济的方方面面，影响着我国经济和社会的可持续发展，引起国际社会的普遍关注。

经济的快速增长，也必将伴随着人口数量和人均需求的增加，使环境资源日趋稀缺成为现实，水、能源、土地、矿产等资源不足的矛盾越来越突出，生态建设和环境保护的形势日益严峻。同时，中国经济正处于转型的关键时期，传统的粗放型经济增长模式也已经很难再维持下去，绿色竞

争力已成为国家、地区和企业最核心的竞争力。因此,我国对环境问题及经济增长方式的重视程度也有了很大提高。在市场经济条件下,价值规律对有关社会生态平衡、环境保护、资源利用等问题无能为力,粗放的经济发展方式加剧了我国资源的枯竭与环境的恶化,从根本上制约着经济的发展和人民生活水平的提高。改革开放以来,随着科技、经济的高速发展,中国的现代化建设取得丰硕成果的同时,自然资源的不合理开发和环境污染等严重问题相伴而生,因此,党中央作出了必须走“可持续发展”道路、保持经济与环境和谐发展的重要决策,而要走可持续发展的道路,企业将扮演着重大的角色。

2007年,《国家环境保护“十一五”规划》中要求我们“必须立足于深入贯彻科学发展观,转变经济发展方式,切实解决危害人民群众健康和影响经济社会可持续发展的突出环境问题,努力建设环境友好型社会”;2009年哥本哈根气候大会的召开,也标志着环境问题已经成为全球共同关注并且亟须解决的焦点问题。同年,我国也提出了“节能减排,低碳生活”的口号,这就要求人们对环境要更加重视。同时,能否真的实现既定的环境保护目标,就需要政府将对环境的评价与监管作为工作的重心。

2011年4月,环保部发布的《2011年全国污染防治工作要点》中指出,加强上市公司环保核查与监管,进一步完善上市公司环保核查制度,加大对严重环境违法行为的处罚力度。全面推进上市环保核查信息公开,各省级环保部门应及时公开正在核查和已通过核查公司的信息,核查公示期间应全文公开上市环保核查技术咨询报告,推进上市公司环境信息披露,建立重点行业上市公司环境报告书发布制度。对涉铅等重金属排放行业的上市公司开展后督查,发布后督查情况通报,加大对上市环保核查技术咨询单位的监督管理。

“十二五规划纲要”中指出,要加大环境保护力度。

首先,强化污染物减排和治理,实施主要污染物排放总量控制。加强造纸、印染、化工、制革、规模化畜禽养殖等行业污染治理,继续推进重点流域和区域水污染防治,加强重点湖库及河流环境保护和生态治理,加大重点跨界河流环境管理和污染防治力度,加强地下水污染防治。推进火电、钢铁、有色、化工、建材等行业二氧化硫和氮氧化物治理,强化脱硫脱硝设施稳定运行,加大机动车尾气治理力度。深化颗粒物污染防治,加

强恶臭污染物治理。

其次,防范环境风险,加强重金属污染综合治理,以湘江流域为重点,开展重金属污染治理与修复试点示范。加大持久性有机物、危险废物、危险化学品污染防治力度,开展受污染场地、土壤、水体等污染治理与修复试点示范。强化核与辐射监管能力,确保核与辐射安全。推进历史遗留的重大环境隐患治理。加强对重大环境风险源的动态监测与风险预警及控制,提高环境与健康风险评估能力。

最后,加强环境监管,健全环境保护法律法规和标准体系,完善环境保护科技和经济政策,加强环境监测、预警和应急能力建设。加大环境执法力度,实行严格的环保准入,依法开展环境影响评价,强化产业转移承接的环境监管。严格落实环境保护目标责任制,强化总量控制指标考核,健全重大环境事件和污染事故责任追究制度,建立环保社会监督机制。

在相关制度不断出台的前提下,传统的会计核算方法中,企业成本只计算制造成本,而对“自然资本”忽视不计,造成企业对自然资源的无偿占用和污染,以牺牲环境质量为代价虚增利润,已明显不适应要求,同时企业与环境关系密切,社会环境的好坏直接影响到企业自身的发展。因此,企业作为经济发展的主力军,必须承担更多的社会责任和环境责任。企业不仅要有绿色的生产活动,还要有绿色的管理活动与之相适应。环境信息披露与监管恰好适应这一发展趋势,把维护生态平衡,优化生态环境等问题当做反映和控制的对象,引导和监督企业通过一定的社会经济活动去保护资源,维护生态环境。

环境会计正是在自然资源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,并作为实施可持续发展战略的重要组成部分为各国政府所普遍重视。现代企业不可避免地产生大量的环境活动,对环境保护承担不可推卸的责任,企业必须在环境保护和可持续发展中发挥应有的作用。在环境会计核算中,环境会计信息计量和环境会计信息的披露是环境会计的核心部分。企业确认环境资源的价值,对环境资源的使用、耗损、保护和恢复的过程中所发生的所有的经济活动,通过环境会计的记录,最终都应该以会计报表的形式对环境会计信息进行披露。

要求企业减少环境污染,降低影响环境的物质能源消耗,同时可持续发展战略实施的要求以及企业自身利益目标的需求,环境意识也已经渗透

到企业生产经营的各个领域。随着人们对经济与环境问题的日益关心,人们终于认识到,只有那种能够包含环境的可持续发展的道路,才是正确的选择。因而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一个重要组成部分。因此,作为反映企业污染控制水平的环境会计的产生和发展成为必然,利用自然资源并将其转换为经济利益的企业,所披露的环境会计信息成为我们实施可持续发展战略必不可少的第一手资料。

2001年1月,中国会计学会又成立了环境会计专业委员会,该委员会的宗旨是宣传环境政策法规,开展环境理论研究,总结环境会计工作经验,介绍国外研究与实务动态,推动我国环境会计实务工作的展开,进一步增强全民环境意识,促进可持续发展,为经济建设服务。环境会计专业委员会成立之后,从宏观与微观、国内与国外、核算与控制、会计与统计、规范与实证的结合上,对环境会计的理论与实务问题进行了系统、全面的讨论,提出许多有建设性的意见。该委员会的成立必将推动、加速我国环境会计信息披露制度的建设,也表明了政府实施环境会计信息披露的决心。我国政府代表也已经多次参加了联合国国际环境会计法律法规情况的调查,也认为企业对为减少和防治污染及恢复环境而发生的成本费用、因污染而发生的费用损失、因污染而发生的社会成本进行披露是很重要的。

环境会计信息披露正是在这种社会背景下产生的,但我国现在环境会计信息披露还未成熟,从我国的有关规定来看,强制披露仅是针对13类重污染行业、发生环保重大事件的上市公司和入选深证100指数和上证标准治理、上证金融、上证海外三个板块的上市公司(对社会责任报告的内容并没有强制要求),对其他企业是否披露环境会计信息则没有强制要求,且披露的内容也不全面。

有些大公司在北美上市,英文报告中就会附加一段关于环境影响和环境保护的话题,但是中文报告却没有。这种现象的存在其实官方有责任,环保局、证监会等可以提出要求,上市公司在年度报告中必须披露该信息,以保证信息的科学与完整,因为传统的会计新信息披露往往忽略掉企业对社会资源的无偿占用和污染,会对会计信息使用者造成利润虚增的假象。

总之,我国在环境会计信息披露方面还处于起步阶段:(1)环境会计信息披露的总体比例不高,且是被动的,主要集中在一些污染较严重的企业。(2)环境会计信息披露的内容不完整,形式不规范。现行环境会计信息的披露多以排污费、管理费等形式以报表附注和董事会报告的形式对外披露。(3)现行环境会计信息的披露主要是历史信息,对影响企业未来发展的信息,如环境诉讼、奖罚、环保投资等披露较少,这降低了环境信息用于企业决策时的相关性,所以,我国各行业环境会计信息披露成为迫切的需求。

从我国近期的各项政策可以看出,环境会计作为实施可持续发展战略的重要组成部分为我国政府所重视,虽然现在我国的环境会计信息披露政策尚不成熟,但是正处于一个发展与完善的过程中。加强企业环境会计信息的披露,将是监督企业在经济建设中环境状况的一个有效的重要手段。目前,国外已经在环境会计的理论研究与实务应用方面取得了较大进展,对外编报环境会计报告也已经成为企业的一种时尚,并且联合国在1999年通过了《环境会计和报告的立场公告》,初步形成了较为系统的国际环境会计与报告指南,然而我国环境会计工作开展的比较晚,不论从理论上还是从实物上,我国环境会计还有许多不足。因此,基于上述环境保护和会计发展的需求,从环境会计的角度出发,试图建立一种新的方法,即用会计语言为国家相关部门对环境的评价和监管提供有效的信息。我们应认识到环境会计信息披露是适应社会和时代发展需要的产物,只有对其背景有着较深刻的、理性的认识,才能对其后的研究分析有正确的、创新的方向,为我国建立可持续发展社会,大力发展循环经济,规范企业的经营活动,努力实现人与自然、经济社会与生态环境的和谐发展,提供新的途径和思路。

第二节 研究目的

一 为建立环境会计信息披露模式提供参考

会计信息披露的运用是市场经济条件下会计工作的有力辅助,也是会计工作发展的方向,在会计工作中采用会计信息披露,促使会计的工作明

朗化,使原本封闭的会计工作环境变得透明,易于监督,会计环境也随之进行了调整,加强财务工作的内容明细,形成比较完备的环境会计理论与方法体系;制定出系统、完善的环境会计准则、制度以及指导性规范,构建完备的企业环境会计核算体系和信息披露系统,实现实务的可操作性和统一性,运用正式报表的形式全面详细地对企业环境会计信息进行披露;强化会计人员素质,造就一支能胜任环境会计工作的会计人员队伍;建设全国性的企业环境报告数据库,通过互联网公布企业的环境信息,加大企业环境会计信息的透明度,并制定出完备的环境审计准则,实现对企业环境会计信息披露的监督与再监督。至此,我们便可以逐步把环境会计推广运用到所有行业的所有企业,真实有效地向企业利益相关者及社会公众披露环境会计信息。

二 通过研究逐步提高环境会计信息披露水平

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;反映了一个国家的产业结构是否合理;反映了一个国家是否具备国际视野。环境友好型经济是未来世界的核心增长点之一,如果一个国家不断深化环境会计研究,能将环境会计更好地运用于现实生产中,这无疑就掌握了未来发展的主动权。

随着人类对环境破坏的日益加剧,随着经济发展的日趋减缓,强化环境会计的理论的研究迫在眉睫,如何将环境会计的理论成果运用到实践中去是摆在新时期所有会计工作者面前的一个课题。我国在“十二五”规划中已经明确提出了产业转型的战略转移,环境会计在新一轮宏观调控中占据着不可或缺的地位,是这一次经济发展模式转变的重要环节之一。环境会计的主要目的是在可持续发展的大背景下,更好地发挥会计在核算监督经济活动上的优势,更好地监督企业在履行社会责任中保护环境方面应尽的义务,同时也是为了更好地揭示企业在经营过程中所反映的环境问题,进一步优化企业的经营模式,为企业的可持续发展提出合理有效的建议。

综上所述,只有掌握企业的环境会计信息,各方才能作出合理的决策。将会计学与环境经济相结合,通过有效的价值管理,达到协调经济发展和环境保护的目的,从而实现可持续发展。从控制、协调经济效益与环境资源的关系,转向实现经济效益、社会效益、环境效益的同步最优化,

实现经济发展、社会进步、环境保护的和谐统一。环境会计在新背景新环境下有着新的内涵,环境会计信息披露的研究将会带来一场新的产业革命,一轮新的投资热潮,一次新的思想飞跃,相信在不久的将来环境会计会给全球经济发展注入新的活力。

第三节 研究意义

一 企业环境会计信息的披露,是我国严峻的资源环境现状的要求

虽然我国地大物博、资源丰富,是一个自然资源量上的大国,但我国又是一个人均拥有资源量的贫国。我国耕地人均拥有量 1.2 亩,约占世界人均水平的 $\frac{2}{5}$;淡水人均拥有量 2800 立方米,只占世界人均水平的 28.1%;森林蓄积量人均拥有 8.4 立方米,只是世界人均水平的 $\frac{1}{10}$;草地人均拥有量为世界平均水平的 32.3%;45 种主矿产资源人均拥有量也是世界平均水平的一半。然而,伴随着我国经济的快速增长,我国正面临着资源浪费、环境污染、生态恶化的严重挑战。国家环保部公布资料表明,我国每年废气排放量 1 亿立方米,废水排放量达 365 亿吨,工业固体废弃物生产量达 6 亿吨,在被统计的 131 条流经城市的河流中有 26 条严重污染、11 条重度污染、28 条中度污染……资源浪费、环境污染和生态恶化严重影响着人民生活和经济发展,保护资源和改善环境已成为我国一项十分紧迫的战略任务。而这一切却与我国对资源的无偿耗费和对环境污染防治的不加计量、披露不无关系。同时,空气、水、土地及原始森林自然资源等这些“特定资产”有的不可以更新,有的虽然可以更新,但要付出巨大的代价,所以资源总是有限的、稀缺的。从这个意义上讲,这些“特定资产”也应当被确切地计量,赋予一定的价值。由此可以看出,实行环境会计信息披露已是十分必要的了。

二 企业环境会计信息的披露是实现我国经济可持续发展的要求

绿色 GDP 的提出源自人们对传统 GDP 的质疑。GDP 作为政府对国家经济运行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准,但 GDP 没有将环境和生态因素纳入其中,从中只能看出经济产出总量或经济总收入的情况,无法了解环境污染和生态破

坏,因而饱受指责。传统的经济核算方法未将环境资源的消耗和补偿列入国民经济核算体系,这一方面导致国民经济的虚假繁荣,国民生产总值、国内生产总值等国民经济核算指标的虚增,经济增长率的虚假,据中国科学院多年计算的平均结果显示,过去20年,我国经济增长的GDP中,至少有18%是依靠资源和生态环境的“透支”获得的;另一方面是环境资源的枯竭,自然资源的持续减少,不能正确衡量和反映国家的富有程度及人民生活水平的提高程度。如果国家以此制定经济和社会发展规划及有关政策,则企业不清楚它们对社会的危害程度,不会在环保上进行多投入,造成环境污染的损失,导致生态平衡的破坏,从而影响国民经济的可持续发展。绿色GDP是在传统的GDP中扣除环境成本之后的真实国民财富增量,但扣除的环境成本具体包括哪些内容,至今并无定论。我国在这方面也进行了相应的探索。

2006年9月,国家环境保护总局和国家统计局联合向媒体发布《中国绿色国民经济核算研究报告(2004)》(以下简称《报告》),这是我国第一次发布绿色GDP核算报告,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、土壤污染等重要部分都没有涉及,因而并不完整。对此,该报告也列举了各国开展绿色GDP核算时遇到的问题:一是将实物量转化为价值量困难;二是环境价值的经济评价,特别是环境污染对人体健康损害的经济评价问题;三是污染损失评估问题。简言之,就是绿色GDP核算需要以资源 and 环境实物量核算为基础进行价值量核算,但环境要素并没有进入市场进行买卖,使价值量核算几乎不可能。即使能找到计算资源价值的方法,其结果也可能因为时间和地点的不同而有很大差异,其可比性无法保障。为了保护环境资源,促进我国国民经济长期稳定的发展,应该把资源环境因素纳入国民经济核算体系,而企业作为宏观经济中的微观个体,其环境会计信息的披露,将有助于通过核算企业的社会资源成本,从而较正确地衡量国民经济核算指标,准确评价国民经济发展水平。

三 企业环境会计信息的披露,是企业可持续发展战略的需要

企业环境会计信息的披露需要将会计学与环境经济学相结合,通过有效的价值管理,达到协调经济发展和保护环境的目的,实现经济效益、环境效益和社会效益的多目标协调,实现可持续发展。环境性质的会计信息不同于财务性质的会计信息。它具有公益性、社会性,特别在经济转型期