

刘 昆 主编 · 广东财政改革理论与实务丛书 ·

环境会计问题研究

HUAN JING KUAI JI WEN TI YAN JIU



郭秀珍 许义生 刘德银 著

广东省出版集团
广东经济出版社

环境会计问题研究

中国环境会计学会 中国环境会计网



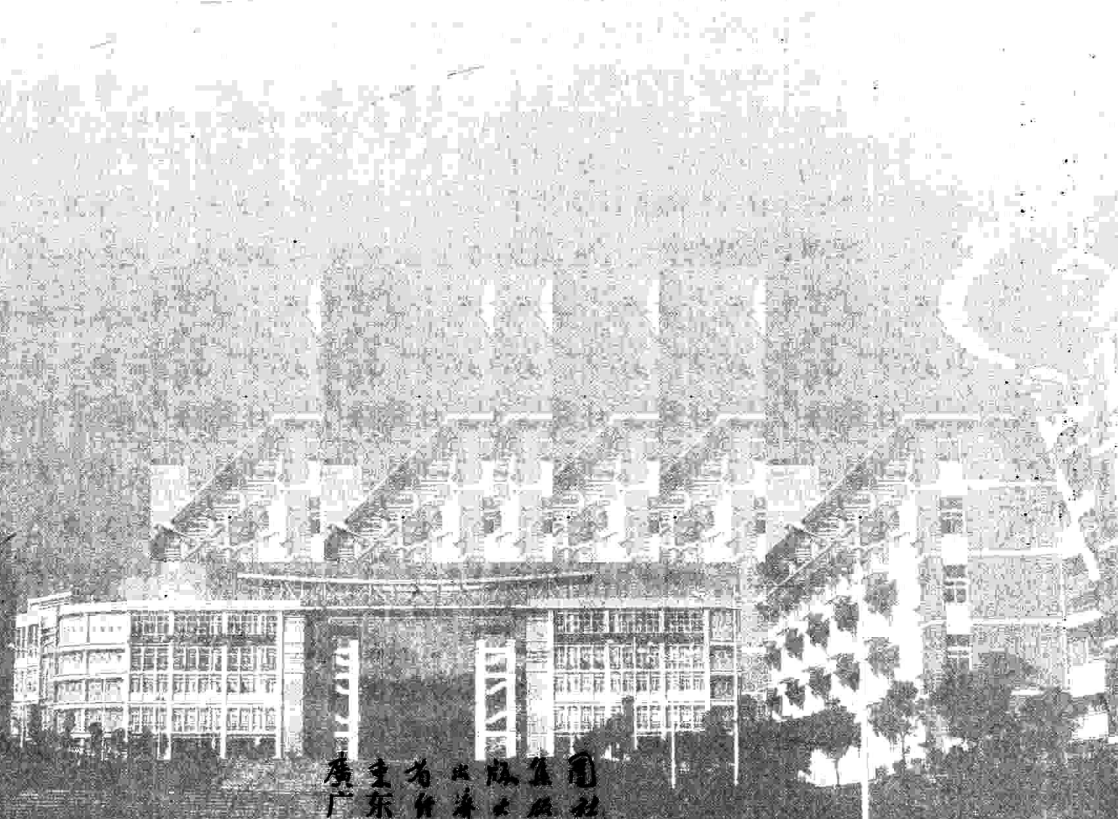
中国环境会计学会 中国环境会计网

中国环境会计学会
中国环境会计网

广东财政改革招标研究课题

环境会计问题研究

郭秀珍 许义生 刘德银 著



广东人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

环境会计问题研究 / 郭秀珍, 许义生, 刘德银著. —广州:
广东经济出版社, 2008. 6

(广东财政改革理论与实务丛书 / 刘昆主编)

ISBN 978—7—80728—958—6

I. 环… II. ①郭…②许…③刘… III. 环境管理—会计—
研究 IV. X196

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 137060 号

出版 发行	广东经济出版社 (广州市环市东路水荫路 11 号 11~12 楼)
经销	广东新华发行集团
印刷	佛山市浩文彩色印刷有限公司 (南海区狮山科技工业园 A 区)
开本	730 毫米×1020 毫米 1/16
印张	17.5 2 插页
字数	275 000 字
版次	2008 年 6 月第 1 版
印次	2008 年 6 月第 1 次
书号	ISBN 978—7—80728—958—6
定价	38.00 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与承印厂联系调换。

发行部地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 38306055 38306107 邮政编码: 510075

邮购地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 37601950 邮政编码: 510075

营销网址: <http://www.gebook.com>

广东经济出版社常年法律顾问: 屠朝锋律师、刘红丽律师

· 版权所有 翻印必究 ·

广东财政改革理论与实务丛书



HUAN JING KUAI JI WEN TI YAN JIU

总 序

2008年适逢改革开放三十周年，回顾三十年的辉煌发展，是一部不断解放思想、推动发展的伟大历史画卷。从计划经济到有计划的商品经济，再到后来的建立社会主义市场经济，每一次改革都给当时的经济发展注入了巨大的活力。而在这当中，财政体制改革每每作为整个经济体制改革的突破口，在推动经济发展和社会事业发展方面发挥了关键性作用。“滔滔江水日趋东，万法从新要大同”。一百多年前，广东人黄遵宪为自己的维新、改革信念写下这样的诗句，一百多年后，广东人秉承先辈们的改革信念，在众多方面进行着持之以恒的不懈探索。作为改革开放的第一股浪潮涌动的地方，广东的财政改革与探索一开始就走在全国前列。1979年，广东人就以“杀开一条血路”的精神，率先改革高度集中的“统收统支”财政管理体制，实行“财政包干制”；1994年，广东坚决执行中央分税制改革的决定，采取切实措施保证了中央税和地方税的增长，实现了税制改革的平稳过渡；1996年，广东省对市县实行了“分税分成，水涨船高”的财政体制改革，提高地方政府组织收入的积极性。在公共财政探索方面，广东一直是全国财政改革和发展的排头兵，财政改革年年有新亮点，以部门预算、国库集中支付制度改革、收支两条线管理、政府财政制度等为主线的财政支出管理制度改革处于全国前列，财政支出绩效评价、行政事业

性资产管理等更创全国改革先河。

随着改革的深入和开放范围的扩大，广东经济实现了多年的持续快速发展，从改革开放前的不起眼的位置，到经济总量连续十八年居全国首位，近年来更是占据重要地位，2006年广东GDP约占全国的八分之一，财政总收入约占全国的七分之一，2007年GDP首次超过台湾，达30606亿元，财政总收入达7750亿元，创造了历史的新辉煌。在这个创造辉煌的过程中，广东的众多财税会计学者和财税干部有幸亲身参与和经历了这场翻天覆地的变革和发展。理论来源于实践，广大财税干部在各项财税会计工作中亲身实践，不断探索，不断创新，在很多项业务改革中都走在全国前列，为全国其他地方的同类改革做出了示范，也为广大财税会计学者的理论研究培育了肥沃的土壤。众多的财税学者和财政干部植根于这块实践丰富的沃土，总结研究各种改革的新生事务，上升到理论层面，经过升华后更好地指导实际工作，并通过这些理论和知识的传播，使全国同行更加清楚地了解广东的实践探索经验，也得到了他们的赞扬和肯定。广东的财税会计学者和实践工作者的共同努力，相得益彰，共同推动了广东财税工作向前发展，开创了广东财政会计工作的新局面。

广东经济经过多年的高速增长，为小康社会的建设打下了雄厚的物质基础，但是一些深层次的矛盾和问题开始显现，主要是粗放式的经济增长方式难以为继，高投入、高消耗和高污染现象突出，见物不见人，经济社会发展与人口、资源、环境之间的关系失衡，没有形成一套科学发展的体制和机制，可持续发展的压力越来越大。经济决定财政，财政反作用于经济，在新的条件下，面对新问题，财政支持经济发展的方式、财政政策作用的方式以及财政自身管理方式也需相应进行调整和改革，以破解当前发展面临的新问题。在当前严峻的国际经济形势下，作为改革开放的排头兵，尽管在财政税收的实践探索方面积累了许多经验，但作为改革开放的排头兵，广东更需要率先研究解决许多财政税收工作中出现的新情况、新问题，为探索和实践科学

发展观作出实践和表率。因此，总结实践经验，解决现实问题，探索发展方向推动广东财税体制的改革与发展，为全国财税制度的发展与完善提供理论成果，是广东财税理论工作者光荣而神圣的使命。解放思想是改革的先导，广大财税干部和财税会计学者，要以“解放思想、实事求是、与时俱进”作为自己的重大责任和突出品格，敢于实践，敢于开拓，不断研究和解决广东财政改革和发展中的新情况、新问题，不断探索和创造财政工作的新思路、新经验，不断促进财政软实力的提高，为实现广东科学发展、和谐发展提供理论支撑和智力保障。

在这个背景下，为进一步有效促进广东财政的改革与发展，按照科学发展观的要求推动和实现财政工作的科学化和民主化，实现广东财政与社会经济、政治以及文化的协调发展，建设和谐社会，充分调动广东财政理论工作者与实际工作者开展调查研究的积极性，促进和提升广东财政理论界的科研水平和在全国的影响力，广东省财政厅决定在“十一五”期间编辑出版这套《广东财政改革理论与实务》丛书。整套丛书的选题与广东省财政改革紧密结合，既有理论研究，又有基于广东实践的案例分析，内容涉及财政、会计的各个层面，理论与实践紧密结合，数据翔实，具有较高的理论价值和实践指导意义。编辑和出版《广东财政改革理论与实务》系列丛书，既能总结过去广东财政会计工作取得的成就，促进学者们研究现实当中的问题，也能向世人展示广东财政理论和实务工作者的风采，为广东建设“经济强省”“文化大省”服务，为我国财政工作做出实践和理论的双重贡献。

刘昆

2008年8月

丛书编辑说明

为进一步有效促进广东财政的改革与发展，按照科学发展观的要求推动和实现财政工作的科学化和民主化，实现广东财政与社会经济、政治以及文化的协调发展，建设和谐社会，充分调动广东财政理论工作者与实际工作者开展调查研究的积极性，促进和提升广东财政理论界的水平和在全国的影响力，广东省财政厅决定在“十一五”期间编辑出版一套《广东财政改革理论与实务》丛书。编辑和出版《广东财政改革理论与实务》丛书能为广东建设“文化大省”服务，为国家财政改革的不断深化作出实践和理论的双重贡献。

通过组织开展《广东省财政改革理论与实务》丛书选题招标工作，共收到标书 54 份（财政类标书 34 份，财务与会计类标书 20 份）。丛书编委会特别邀请丛书学术顾问组对这些标书进行评审，共有 22 个项目中标（包括 16 个财政类和 6 个财务与会计类项目）并分别开展调研和写作。这些选题与广东省财政改革紧密结合，既有理论研究，又有基于广东实践的案例分析，内容涉及到财政、会计的各个层面，都具有相当的研究价值。

各中标项目的课题负责人组织了强大的研究队伍，对所承担的项目开展了深入调研，并在专家的指导下进行写作。2007 年中，各项目已经开始陆续完成书稿。这些书稿，有些是在作者的论文基础上修改完成的，有些则是在实际工作中深有体会而作。从项目完成的情况看，这些项目选题紧扣现实，理论与实践紧密结合，数据翔实，具有较高的理论价值和实践指导意义。

《广东财政理论与实务》系列丛书编写委员会主要领导成员名单和构成如下：

编委会主任：刘昆（广东省财政厅党组书记、厅长，中山大学暨南大学兼职教授）

编委会副主任：

曾志权（广东省财政厅党组成员、副厅长）

李朝明（广东省财政厅党组成员、副厅长）

陈德萍（广东财经职业学院院长、教授）

林江（中山大学岭南学院财税系主任、教授）

於鼎丞（暨南大学财税系主任、教授、博士生导师）

郭小东（中山大学岭南学院财税系教授、博士生导师）

于海峰（广东商学院副院长、教授）

执行副主任：

黎旭东（广东省财政科学研究所所长）

指导和评审专家组成员包括：

丁学东（财政部副部长）

高培勇（中国社会科学院财贸研究所）

杨灿明（中南财经政法大学副校长）

贾康（财政部科研所所长）

张馨（厦门大学财政金融学院院长）

苏明（财政部科研所副所长）

白景明（财政部科研所副所长）

史耀斌（财政部税政司司长）

刘玉廷（财政部会计司司长）

于中一（财政部科研所）

王世定（财政部科研所）

文宗瑜（财政部科研所）

前 言

环境与发展是当今社会普遍关注的重大问题,保护生态环境,实现可持续发展已成为当前紧迫而艰巨的任务。面对全球性的资源和环境压力,人类社会的进步与发展对环境的要求越来越高。企业作为经济发展中的个体,必须积极的参与到实现经济可持续发展的这一行动中。因此,作为反映和监督企业经营状况的重要工具,将环境因素纳入到企业会计核算与报告中来,是绿色环境下经济发展中一项必不可少的工作。

随着环境问题的日益突出,企业发生的环境事项也越来越多,企业的效益相关者(包括投资者、债权人、政府部门以及社会公众)出于自身利益或道义上的考虑也会产生对企业环境信息的需求:企业要维持正常的生产经营活动,避免环境风险,也需要相关的环境信息以利于生产经营的决策,这就要求企业必须能够提供环境资产、环境负债、环境成本等环境信息,环境会计就是为满足这种需要而产生的,所以研究环境会计有着重大意义。从 20 世纪 70 年代开始,国际会计界掀起了环境会计的研究热潮,并在环境会计的构建、环境会计核算和环境会计信息披露及环境管理的对策、规则和标准等方面取得瞩目成果。20 世纪 90 年代起,我国也陆续开展了这方面的研究。

目前,我国经济快速增长的同时也带来了严峻的环境污染和过度的资源耗费,如何规划企业的经济行为,使全社会能够向和谐社会转变,最终实现可持续发展,已成为当前亟待解决的重要问题。在我国,环境会计起步较晚,理论与实务的研究和探讨还有待深入,有关环境会计各方面的研究没能起到理论指导实践的作用。我国企业现行的财务报告体系由于偏重反映传统经济受托责任,忽视了对环境受托责任的反映,而无法满足信息使用者对企业的环境会计信息需求。从我国的企业会计实务看,企业在生产经营过程中的环境支出和环境负债不断增多,但这些支出与负债在企业年报中大多没有反映。因此,如何确认、计

量、记录和报告企业经济活动的环境影响、环境活动的财务影响以及企业的经济—生态效益就成为我国会计理论界和企业界必须面对和亟需解决的问题。

本书站在大会计学科角度,将宏观环境会计、微观环境会计、环境管理会计与环境审计作为一个相互联系的系统,探讨能够建立一个有助于社会实现可持续性的大会计信息系统。

首先综合论述了环境会计体系产生的理论基础,指出环境经济学为环境会计的形成提供动力和理论指导,环境会计学的对象、手段及环境标准丰富了环境会计主体的经济活动,借助于传统会计提供的理论框架,从一个总括的角度探讨了环境会计体系的理论构成及多元组合。其次探讨了基于环境问题的影响,环境会计体系各个部分的主要目标、内容与技术方法;建立环境资源核算在内的环境费用账户,通过提供真实的国内生产总值实现国家有效的宏观调控;微观环境会计的实施是企业承担环境责任的表现,受到众多利益关系人的关注与约束,环境问题的产生与解决导致了环境资产、环境负债、环境成本与环境收益,在确认、计量这些要素的同时,还需要在企业对外报告中予以披露;环境管理会计对于环境管理体系的作用,包括环境成本的管理与控制、投资项目的环评评价以及生态信息的提供,环境审计的鉴证评价职能,提高环境审计质量的技术与方法,环境审计主体构成及其应担负的职责,环境审计的障碍因素与解决对策等各方面的问题。文章的最后是对我国环境会计未来的展望,从总体上阐述了环境会计体系各部分之间的相互关系,并对在我国构建环境会计体系进行了宏观与微观影响因素的现实分析,指出构建环境会计体系是与世界接轨的现实趋势,是一个循序渐进的过程,需要政府与企业的共同努力。本文在坚持规范研究占据主导地位的前提下,注意规范研究与实证研究的统一和有机结合。在规范研究方法方面,综合运用归纳演绎法、历史法、比较法、系统法等技术手段,在实证研究方法上,综合采用了档案分析法和案例分析法。

环境会计是近年来出现的一个崭新的研究领域,它的研究是随着全球环境和资源问题日益恶化以及公众的环境意识不断增强而兴起的。本书明确了环境会计研究的三个理论基础:环境价值理论、可持续发展理论与外部成本内部化理论,这为企业环境会计基本理论与方法体系的构建提供了理论依据。通过与传统会计的比较,研究了环境会计的目标、对象、基本假设以及一般原则等基本理论问题,构建了环境会计的基本理论框架。本文针对我国企业的实际情况

和迫切要解决的问题,将企业环境信息披露问题作为企业环境会计的重要内容,对企业环境信息披露的必要性、形式、内容等问题进行了研究,并就我国企业实施环境会计的途径和保障机制进行了大胆的设想。

本书在理论探索及理论与实践相结合方面取得了一些独创性的成果,主要体现在:从环境经济学与环境管理学的角度对我国环境会计体系产生的理论基础进行了有创见性的阐述;对我国环境会计体系的构建提出了自己的见解;将富有创新性的方法与技术拓展运用到提高我国环境审计质量的研究中;提出了我国环境财务报告模式框架构建的设想。

本书是广东省财政厅财政科学研究所和广东省财政学会招标课题,第一、二、三、五、十章由郭秀珍教授撰写,第六、七章由许义生教授撰写,第四、八、九章由刘德银副教授撰写。

我国环境会计的研究无论在理论还是在实务方面基本上处于起步阶段,还未形成一套公认的、可以在实践中运用的理论方法体系,理论和方法尚处于百家争鸣的阶段。本书正是在这样一个背景下,在总结前人已有研究成果的基础上,对环境会计的若干理论与方法问题进行了研究,尽管我们在此阶段采用比较严谨的研究方法,但研究从来就不是一件简单的事,加之撰稿人水平能力和时间有限,研究的过程可能是凌乱不系统的,错误之处在所难免,还有许多问题需要进一步探讨、改进之处。我们期待有更多的理论研究者 and 实践操作者参与讨论并不吝赐教。

目 录

第一章 导论	1
第一节 环境会计的研究动态	1
一、环境会计的理论起源	1
二、目前国外有代表性国家的研究进展	2
三、国内现状及研究动态	4
第二节 环境会计研究的目的和意义	7
一、环境会计研究的目的	7
二、环境会计研究的意义	11
第三节 本书的研究思路、方法、内容及创新	14
一、研究思路	14
二、研究方法	15
三、本书的内容结构	16
四、本书的创新之处	17
第二章 环境会计及其产生的必然性	18
第一节 环境会计产生的背景	18
一、环境的含义及其特点	18
二、环境问题的产生及主要表现	19
三、环境问题的全球化及环境会计的产生	20

第二节 传统会计的局限性与环境会计的产生	22
一、传统会计的局限性	22
二、传统财务会计信息披露面临的挑战	26
三、企业对环境的影响及环境会计的产生	28
第三节 建立环境会计的客观要求	32
一、建立环境会计是传统会计学在经济不断发展的客观要求	32
二、建立环境会计是企业信息使用者的客观要求	33
三、建立环境会计是我国宏观经济发展的客观要求	35
第四节 环境问题与企业环境管理责任	38
一、世界面临的环境问题	38
二、我国环境问题的特征	43
三、管理当局的责任	44
 第三章 环境会计的内涵界定	47
第一节 环境会计的概念	47
一、关于环境会计的称谓	47
二、环境会计的定义	49
第二节 环境会计的特征	52
一、环境会计的决定因素	53
二、环境会计的特征	53
三、环境会计的模式	59
第三节 环境会计的体系和内容	60
一、环境会计的体系	60
二、环境会计的内容	63
第四节 环境会计的理论基础与发展	65
一、环境会计的理论基础	65
二、环境会计的理论发展	70
三、环境会计与财务会计的关系	71

第四章 环境会计的基本理论	73
第一节 环境会计的目标	73
一、环境会计目标的观点:众说纷纭	73
二、环境会计目标探析	75
三、环境会计目标的内容	80
第二节 环境会计的假设	84
一、环境会计假设的观点:同一论与区别论	84
二、对环境会计假设的认识	85
第三节 环境会计的原则	91
一、环境会计原则的观点:特有原则的异见	92
二、对环境会计原则的思考	92
第五章 环境会计信息的披露	100
第一节 环境会计信息披露概述	100
一、环境会计信息披露的动因	100
二、环境会计信息披露的意义与必要性	102
三、环境会计信息披露的方式	104
四、环境会计信息披露的原则与内容	105
第二节 国外环境会计信息披露状况	107
一、国外环境会计信息披露现状及特点	107
二、国际组织在研究环境会计信息披露方面所做的努力	109
三、各国政府部门在环境会计与信息披露方面所做的努力	110
四、国外环境会计信息披露的几点启示	114
第三节 我国环境会计信息披露探讨	115
一、我国环境会计信息披露的作用	115
二、我国环境会计及其信息披露的现状	116
三、我国目前实施环境会计信息披露制度的难点	117
四、我国环境会计信息披露模式设计	118
五、我国实施环境会计信息披露制度的对策和建议	123

第四节 财务与非财务环境信息	124
一、财务环境信息	125
二、非财务环境信息	131
 第六章 环境会计的确认和计量	142
第一节 环境会计的确认和计量概述	142
一、环境会计的确认	142
二、环境会计的计量	144
第二节 环境会计要素的确认和计量	150
一、环境资产的确认与计量	150
二、环境负债的确认与计量	155
三、环境成本的确认与计量	157
四、环境费用的确认和计价	160
五、环境损益确认与计量	162
 第七章 环境管理会计	165
第一节 环境管理会计概述	165
一、实施环境管理会计的目的	166
二、环境管理会计的作用	168
三、环境管理会计的理论结构	168
四、环境管理会计的方法	173
第二节 国外环境管理会计发展综述	177
一、北美的环境管理会计	177
二、欧洲的环境管理会计	180
三、亚太地区的环境管理会计	181
四、国际组织对环境管理会计的研究	182
第三节 我国环境管理会计发展综述	183
一、我国环境管理会计的现状	183
二、改变我国环境管理会计现状的对策	184