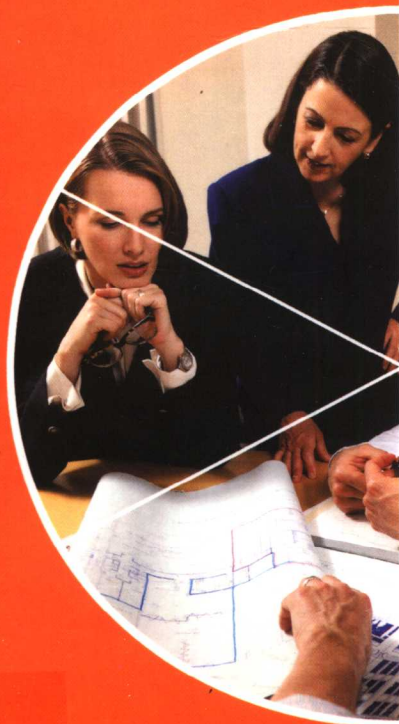


高等院校会计专业方向选修课教材



环境会计

许家林 等 编著
孟凡利



上海财经大学出版社

高等院校会计专业方向选修课教材

环 境 会 计

许家林 孟凡利 等编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

环境会计/许家林, 孟凡利等编著. —上海: 上海财经大学出版社,
2004. 12
高等院校会计专业方向选修课教材
ISBN 7-81098-260-5/F·226

I. 环… II. ①许… ②孟… III. 环境管理-会计-高等学校-教材
IV. X196

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 108808 号

☐ 责任编辑 王永长
☐ 封面设计 优典工作室

HUANJIN KUAIJI

环境会计

许家林 孟凡利等 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海长阳印刷厂印刷装订

2004 年 12 月第 1 版 2004 年 12 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 16.875 印张 486 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 28.00 元

内容简介

本书是本学科在国内公开出版的第一本综合性论著。承担本书各章编写任务的作者全部是国内财经高校和综合性大学的教授与副教授,由两个学术群体所构成:一是其学位论文的选题方向均为环境会计及其相关问题的会计学博士;二是在环境会计及其相关领域里已经有较突出研究成果的学者。因此,本书的内容可以说是较为集中地反映了国内会计学者在这一领域里的主要研究成果。

本书共设十一章,大致可以分为三个部分。第一部分为第一至第四章,主要涉及建立环境会计的相关基础性理论问题:第一章可持续发展战略与环境会计;第二章环境会计的形成与发展;第三章环境会计的基本理论;第四章环境会计信息及其披露。第二部分为第五至第八章,主要涉及环境会计的专题性问题:第五章环境资产;第六章环境负债;第七章环境成本;第八章环境绩效。第三部分为第九至第十一章,主要涉及环境会计的专论性问题:第九章环境会计分析;第十章环境管理会计;第十一章环境审计。

本书不仅适用于会计及其他相关专业在校研究生及本科生了解与学习这一学科领域里的知识,对于从事会计及其他相关专业的理论研究工作、实务工作和管理工作的朋友了解这一领域里的研究动向与专业知识也有重要的参考价值。

编写组主要成员简介

许家林 会计学博士,现任中南财经政法大学会计学院教授、博士生导师。

孟凡利 会计学博士,教授,现任山东省财政厅副厅长、山东省会计学会会长、山东省注册会计师协会会长。

肖 序 会计学博士,现任中南大学商学院副院长、教授、博士生导师。

张白玲 教授,现任集美大学工商管理学院会计系主任。

王翠春 教授,现任山东经济学院会计学院副院长。

李连华 会计学博士,现任浙江财经学院会计学院副院长。

肖 华 会计学博士,现任厦门大学会计系副教授。

郭晓梅 会计学博士,现任厦门大学会计系副主任。

高文进 副教授,现任中南财经政法大学 MPACC 中心副主任、会计学院审计教研室主任。

前

言

20 世纪 50 年代以后,由于科学技术以及经济的迅速发展,随之而来的是世界人口特别是发展中国家的人口剧增,人类加大了消耗自然资源的强度,致使其所依赖的资源基础与生态环境呈现人不敷出的局面。自然资源的存量锐减,生态平衡遭到严重破坏,人类的生存环境也受到了前所未有的严峻挑战。20 世纪 70 年代以后,资源、人口、环境与发展,就逐渐成为人类社会“可持续发展”所面临的四大基本难题。

随着人们对经济与环境问题的日益关心,一些国际组织已经将环境保护问题纳入了相互间对话与合作的主要议题之中。1992 年 6 月,联合国环境与发展大会在巴西里约热内卢举行,全球各国首脑围绕所设定的地球宪章、行动计划、公约、财源、技术转让及制度等 6 大议题进行了全方位的磋商,并成功地通过了包括《21 世纪议程》在内的有关保护世界环境的四个纲领性文件,希望藉此来制约和协调世界各国的环境保护行为,以贯彻“可持续发展”的基本理念。1994 年,中华人民共和国国务院发布了《中国 21 世纪议程——中国 21 世纪人口、环境与发展白皮书》,提出了促进我国经济、社会、资源和环境相互协调与可持续发展的总体战略、对策和行动方案,自此之后,围绕着与资源、环境和发展相关的问题即成为理论界的研究热点。

近 10 年来,伴随着人们对环境问题的日益关注,“绿色”一词即被赋予其特殊的涵义,它不仅渗透到社会生活的各个方面,而且也使传统的会计理论与实践受到一定程度的冲击。这就要求会计理论与实务界必须从全面反映企业经营情况的角度,向会计信息的使用者提供企业履行环境保护责任及环境绩效相关的信息。在这种经济环境下,越来

越多的会计学者开始把环境保护与会计问题结合起来进行多角度地研究,经过认识上的不断深化,已将其规范为“环境会计”,并逐步成为会计科学体系中的一个新兴分支。

据有关资料记载,早在 20 世纪 70 年代,西方的部分会计学者就开始研究环境保护与会计处理技术的结合方式问题,其中以 1971 年比蒙斯的“控制污染的社会成本转换研究”和 1973 年马林的“污染的会计问题”两篇文章为代表,率先提出了“环境污染会计”这一概念。他们认为,企业会计应当计量由于其生产经营活动所造成环境污染的外在成本,并应当将这些外在成本内在化。进入 20 世纪 80 年代以后,有的学者又把环境污染会计拓宽到整个生态领域,提出了“生态会计”的构想。譬如,法国环境保护部前部长米歇尔·多尔纳诺就曾声称,法国已经着手自然资源的估价工作。从 20 世纪 90 年代开始,西方有很多会计学者开始进行环境会计理论的系统研究,从而逐步形成了初步的理论框架。在已经取得的成果中,尤以英国邓迪大学的格瑞、加拿大审计署的罗宾斯坦以及威尔士大学的霍金森博士等人的研究成果最具代表性。为了满足会计信息使用者的需要,西方一些会计职业组织、会计准则制定机构已开始采取相应行动来协调与环境会计核算和信息披露相关的问题。此外,“联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组”在几次专门会议上,均将环境会计列作研讨的主题,并于 1998 年形成了两份重要文件:一份是《环境成本和负债的会计和财务报告》,另一份是《企业环境业绩与财务业绩指标的结合》。这两份文件的发布,对规范环境会计相关概念的认识并建立环境会计核算体系起到了重要的推进作用。

我国会计理论界对于环境会计的介绍与认识始于 20 世纪 90 年代初期。十多年来,一大批会计理论与实务工作者在这一领域里进行开拓性地研究,所取得的理论研究成果已经相继见诸于国内有关专业期刊。值得称道的是,致力于环境会计问题研究的还不仅仅只是会计理论学术界的专家和学者,许多工程技术专家、社会贤达及政府官员,也分别从不同的角度就环境会计的计量、报告和绩效评价等问题提出了

富有成效的设想与建议,从而为我国对环境会计的深入研究奠定了一定的社会基础。

为了推动我国环境会计理论研究与实践,中国会计学会除了在先后发布的“‘九五’科研规划重点科研项目”和“第六届理事会科研规划项目”中,均将其列入重要的研究内容之外,还专门成立了“环境会计专业委员会”,并编辑出版了《中国会计理论研究丛书——环境会计专题》(中国财政经济出版社,2002)一书。此外,在其组织编撰的《中国会计研究文献——特殊业务会计与领域卷(1979~1999)》(东北财经大学出版社,2002)一书中,还设立了“环境会计”专题,从环境会计的概念与本质、环境会计的目标、环境会计的核算和创建我国的环境会计等五个方面搜集整理了近十年时间内我国会计理论学术界在这一新兴学科领域里进行探索的主要观点。

特别可喜的是,近年来一大批会计学子已经将环境会计以及相关的领域作为自己博士学位或者硕士学位论文的选题,国家自然科学基金、国家哲学社会科学研究基金和教育部人文社会科学研究基金等基金项目也对这一领域里的立项研究给予了极大的关注与支持,致使我国在这一专业学科领域里某些专题性问题取得了部分原创性的研究成果,有的已经相继公开出版。譬如:徐泓教授的《环境会计理论与实务研究》(中国人民大学出版社,1998)、孟凡利博士的《环境会计研究》(东北财经大学出版社,1999)、李连华博士的《环境会计学》(湖南人民出版社,2001)、肖华博士的《企业环境报告研究》(厦门大学博士论文,2001)、肖序博士的《环境成本论》(中国财政经济出版,2002)、郭晓梅博士的《环境管理会计研究》(厦门大学出版社,2003)、李静江的《企业环境会计和环境报告书》(清华大学出版社,2003)、许家林博士的《资源会计研究》(东北财经大学出版社,2000)、翟新生教授的《自然资源会计——大循环成本理论具体运用》(西南财经大学出版社,1997)、张白玲教授的《环境核算体系研究》(中国财政经济出版社,2003)、陈思维的《环境审计》(经济管理出版社,1998)和陈正兴的《环境审计》(中国审计出版社,2001),等等。

但上述成果较多的是对环境会计某个方面的专题性研究,目前尚无一本较为全面论述环境会计问题的综合性著述。为了推动我国环境会计的理论研究与实践,我们受上海财经大学出版社的委托而共同编著了本书。

本书的编著纲要由许家林提出,经与孟凡利讨论后最终确定编著详细提纲,在分别审读各章初稿并形成综合性的修改意见后,由许家林负责总纂、修改、补充、调整、协调及定稿的全部工作。编著各章初稿的分工如下:许家林和孟凡利执笔第一章;许家林和蔡传里执笔第二章;孟凡利执笔第三章;肖华执笔第四章;张白玲执笔第五章和第六章;肖序执笔第七章;王翠春执笔第八章;李连华执笔第九章;郭晓梅执笔第十章;高文进、刘志军和李岱峰执笔第十一章;附录部分由王昌锐和菅磊负责整理。此外,蔡传里和王昌锐参与了本书行文规范以及英文的校订工作;陈先丹、王圆、何雁明、王辉、杜安利和菅磊等协助进行了全书分章文稿的文字、数据及相关资料的校订工作。

需要说明的是,参与编著本书的部分作者目前正在主持与环境会计有关内容相关的课题研究工作,其中主要有许家林教授主持的 2003 年度国家自然科学基金课题——《创建资源会计学科的基础理论问题研究》(70272054)、肖序教授主持的 2004 年度国家社会科学基金课题——《环境会计制度构建研究》(04BJY011)、张白玲教授主持的财政部 2003 年度重点课题——《环境会计与 SEEA 的指标衔接研究》(2003KJB008)和福建省社科基金课题——《环境核算体系及指标衔接研究》(2003B080)和郭晓梅博士正在从事的加拿大环境规划署课题《公众基础的环境管理》等。因此,本书的部分内容也是其相关课题的阶段性研究成果之一。

在编著本书的过程中,我们参阅了国内外大量的文献及相关资料,上海财经大学会计学院的王建新博士对促成一工作做了积极努力,上海财经大学出版社有关部门的领导给予了大力支持与细心指导,在此一并表示感谢。

特别值得一提的是,承担本书编著任务的绝大部分作者之间并不

相识。本书从立项策划开始,到物色作者、确认任务、交流提纲、提交书稿、资料校核及总纂定稿为止的整个过程,尽管历时将近一年,但全部工作均是通过国际互联网这一大众信息传送渠道来进行联系、组织、沟通和协调的。因此可以认为,本书能够顺利完成,在很大程度上代表了同一学科领域里的同仁在信息化时代所特有的一种新型专业合作模式,并由此而体现出会计界同行之间所倡导的一种相互信任、相互尊重与团结协作的精神。

我们认为,本书不仅有助于会计及其他相关专业在校研究生及本科生了解与学习这一学科领域里的知识,而且对于从事会计及其他相关专业的理论研究工作、实务工作和管理工作的朋友了解环境会计研究动向与专业知识也具有较高的参考价值。

当然,环境会计作为一门相对比较新的学科,还有许多问题需要我们不断地探索与研究。因此,本书中的不少认识与方法,在理论上能否成立,在实践中能否应用,还有待检验。由于我们学习和研究得不够,再加上时间比较紧促,掌握的信息有限,书中定有不少地方尚存欠妥之处。诚挚欢迎广大读者批评不吝赐教,以便我们再版时得以更正和补充。

编著者

2004年2月28日

第一章 可持续发展战略与环境会计/1

第一节 可持续发展战略与环境问题/2

第二节 企业的环境责任与会计/14

第三节 建立环境会计势在必行/27

复习思考题/40

第二章 环境会计的形成与发展/41

第一节 西方主要国家环境会计的兴起与推进/41

第二节 国际会计和报告标准政府间专家工作组为建立环境会计的努力/57

第三节 有关国际组织对环境会计工作的积极推动/67

第四节 中国环境会计理论与实践的探索/75

复习思考题/101

第三章 环境会计的基本理论/102

第一节 环境会计的概念/102

第二节 环境会计的理论基础/108

第三节 环境会计的目标/121

第四节 环境会计的假设/135

第五节 环境会计的基本原则/139

第六节 环境会计的确认、计量与报告/141

复习思考题/152

第四章 环境会计信息披露/153

第一节 环境受托责任与环境会计信息的披露/153

第二节 环境会计信息披露的制度设计/161

第三节 环境会计信息披露的基本内容/167

第四节 环境会计信息披露的主要方式/176

第五节 环境会计信息披露的质量要求/190

第六节 环境会计信息系统的构建/199

复习思考题/205

练习题/205

第五章 环境资产/207

第一节 环境资产的概念/207

第二节 环境资产的内容/212

第三节 环境资产的产权管理/216

第四节 环境资产的确认与计量/228

第五节 环境资产相关业务的会计处理/237

附:宏观环境资产核算的相关业务/245

复习思考题/248

练习题/249

案例分析题/250

第六章 环境负债/252

第一节 环境负债的概念/252

第二节 环境负债的确认和计量/263

第三节 环境负债相关业务的会计处理/271

附:宏观环境负债核算的相关业务/277

复习思考题/280

练习题/280

案例分析题/280

第七章 环境成本/282

- 第一节 环境成本的概念/282
- 第二节 环境成本核算系统/287
- 第三节 环境成本的内容/289
- 第四节 环境成本的确认与计量/306
- 第五节 环境成本的报告/325
- 复习思考题/333
- 练习题/333

第八章 环境绩效/336

- 第一节 环境绩效的内容/336
- 第二节 环境财务绩效的确认、计量和报告/342
- 第三节 环境质量绩效的确认、计量和报告/354
- 复习思考题/372

第九章 环境会计分析/373

- 第一节 环境会计分析工作的组织/373
- 第二节 环境会计分析的常用方式/377
- 第三节 环境会计分析的程序与方法/380
- 第四节 环境会计分析的基本指标/383
- 复习思考题/403
- 练习题/403

第十章 环境管理会计/404

- 第一节 环境管理会计的形成与发展/404
- 第二节 环境管理会计的概念与内容/410
- 第三节 环境成本的管理与控制/415
- 第四节 环境投资决策/428
- 第五节 环境绩效评价/436

复习思考题/452

练习题/452

第十一章 环境审计/454

第一节 环境审计的概念/454

第二节 环境审计的产生与发展/458

第三节 环境审计的理论结构/469

第四节 环境审计的目标、内容和假设/476

第五节 环境审计的基本程序/487

第六节 环境审计准则/495

复习思考题/503

主要参考文献/504

第一章 可持续发展战略与环境会计

早在 1878 年 8 月,随着欧洲工业革命完成所带来的人类社会生存方式的根本性变化,以及对自然资源的开发利用程度越来越大,导致对环境的影响日甚,恩格斯在《自然辩证法》中就告诫人类:“我们不要过分陶醉于我们对自然的胜利。对于每一次这样的胜利,自然界都报复了我们。每一次胜利,在第一步确实都取得了我们预期的效果,但是,在第二步和第三步却有了完全不同的、出乎预料的影响,常常把第一步结果又取消了。”^①这一精辟论述既客观地总结了人类社会在发展与进步过程之中与资源环境之间不可割裂的相互依存关系,又对人类社会发出了必须重视与保护资源环境的忠告。

环境问题是一个古老的问题,自从人类告别了蛮荒时代步入文明时期,就开始出现了对空气、水和其他自然环境因素的污染问题。随着人类改造自然能力不断提高的同时,人类自身也以加速度破坏着自然环境的各个方面。环境问题同时也是一个新兴的问题,它已经与我们的日常生活息息相关。特别是在可持续发展观念的指导下,人类社会从来没有像今天这样重视环境问题。无论是政治、经济、文化、教育和科技各个领域,还是国家、地区、企业和个人不同的层次,大家都在以自己所能积极参与污染治理和环境保护,都在考虑自己所在的领域和所从事的职业应该为改善人类的生存环境做出什么样的贡献。会计界人士普遍认为,环境会计问题是现代会计科学纵横发展的一项新课题。研究环境会计问题,必须研究其与资源环境之间的关系。

① 马克思、恩格斯. 马克思恩格斯全集(第 3 卷). 北京:人民出版社,1972,第 517 页。

第一节 可持续发展战略与环境问题

一、可持续发展战略

(一)人类社会可持续发展观念的提出

资源、环境与发展,是 20 世纪 70 年代以来国际社会普遍关注的重大问题。1972 年联合国在瑞典首都斯德哥尔摩召开的“人类环境会议”,将人口、资源、环境与发展列为国际社会面临的四大问题。由于人类社会与自然资源环境在物质、能量、信息方面具有相互流动和相互平衡的关系,人口扩张和经济发展所导致的资源稀缺与环境制约是人类经济生活中所面临的一个基本问题。一部人类经济史就是人类认识和运用自然规律、征服和改造自然、创造物质文明和精神文明的历史。在人类与自然界的相互联系中,一方面,人类要通过生产活动实现与自然的物质变换,参与影响自然界的物质循环和能量流动;另一方面,自然界也为人类生存和发展提供初始的物质资料,并容纳和吸收人类生产的废弃物质。这样一种关系,在人类发展过程中曾长期处于相对和谐的状态。但是,随着人类改造自然力量的增强,自然界在给人类提供越来越多物质财富的同时,也伴随生态破坏和环境恶化而对人类造成日益严重的威胁。因此,摆在人类面前的一个严峻课题,就是如何控制自然环境的变化,使之朝着日益有利于社会经济的方向发展。

人类社会发展至今,经过了漫长的奋斗历程。特别是自产业革命以来,在改造自然和发展经济方面建树了光辉的业绩。与此同时,随着全球工业化和市场化过程的加快,人类又不得不面临着资源开发与利用方面的严峻现实:一是现代化生产所需消费的自然资源已经出现了全球性短缺的趋向;二是由于在工业化过程中不合理地开发和利用自然资源,已经造成了全球性的环境污染和生态破坏,从而对人类的生存和发展构成了现实的威胁。合理有效地利用有限的自然资源、保护生态环境、实现经济和社会的持续发展,已经被列为全世界紧迫而又艰巨

的任务。从 20 世纪 80 年代开始,随着国际社会对全球环境与发展问题的广泛讨论,一种新的发展观——可持续发展观念逐渐形成。

1948 年,美国学者费尔菲尔德·奥斯本就在《被掠夺的星球》一书中指出:美国近百年来对森林、草场、野生动植物和水资源方面任意破坏的历史,确实是整个文明史上最粗暴和最具有毁灭性的时期。与此同时,另一位著名学者朱利安·赫胥黎也在评论上述著作时明确指出:“这本书以不可抗拒的方式提醒人们注意我们时代最紧迫的问题之一,它提出了一个新的观点,认为保护每个国家的自然资源和人力资源将被看作是一种道德义务。”在此之后,还相继出现了一大批论述工业文明对土壤、大气和水资源等带来各种危害及同此类问题相关的著作,在国际社会引起巨大反响,加深了人类对自身周围资源及环境的认识。1962 年,美国海洋生物学家莱切尔·卡逊的《寂静的春天》一书出版,进一步地警醒人们对人类与自然共同生存问题的思考。1968 年 4 月,来自全球 10 个国家的科学家、经济学家、人类学家、教育家和实业界人士共 30 人,聚集在意大利首都罗马猗猗科学院,在意大利著名工业企业家和经济学家奥雷利奥·佩西博士的主持下,以“人类的困境和未来”为题进行了较为广泛的讨论,并成立了一个国际性的研究团体——罗马俱乐部。1972 年,在美国麻省理工学院教授丹尼斯·L. 米都斯领导下的一个研究小组,公开发表了该组织的第一个研究报告——《增长的极限》(即著名的“罗马俱乐部报告”)。该报告采用系统动力学的方法,对人口、粮食、工业化、不可再生资源 and 环境污染五大问题及其相互递进关系进行了深入系统的研究,建立了一个世界模型,沉重地表达了人们的一种疑虑:社会生产能否无限制地增长下去? 世界还能不能持续地发展下去?

把科学家的警告变成世界范围内的实际行动,首推 1972 年 6 月联合国在斯德哥尔摩召开的“人类环境大会”。这次大会在揭示工业活动对自然资源的影响、促进人类正确地认识生态问题和号召各国在全球范围内采取共同行动等方面起到了重要的作用。

1992 年 6 月,在全球资源日趋紧张、环境继续恶化、经济发展问题