

环境会计信息披露管制研究

李朝芳 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

环境会计信息披露管制研究

李朝芳 著



立信会计出版社

~USE

图书在版编目(CIP)数据

环境会计信息披露管制研究/李朝芳著. —上海:
立信会计出版社, 2013. 12
ISBN 978-7-5429-4059-9

I. ①环… II. ①李… III. ①环境会计—会计
信息—管制—研究 IV. ①X196

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第307335号

策划编辑 窦瀚修
责任编辑 蔡莉萍
封面设计 周崇文

环境会计信息披露管制研究

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	电 话	(021)64411071
网上书店	www.shlx.net		
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海肖华印务有限公司	
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16
印 张	15	
字 数	256 千字	
版 次	2013 年 12 月第 1 版	
印 次	2013 年 12 月第 1 次	
书 号	ISBN 978-7-5429-4059-9/X	
定 价	46.00 元	

如有印订差错,请与本社联系调换

谨以此书纪念我尊敬的老师许家林教授！



自序

每每提笔,不知该如何写起!这篇序,本是许老师一早就答应为我写的,而岁月沧桑,终是未能如愿!如今,竟已成一辈子的遗憾!

环境会计的研究,是伴随着工业化进程造成的环境污染而兴起的,作为反映和监督经济活动的会计,在后工业化时代,越来越凸显出其在可持续发展进程中的重要地位。然而,近年来,在经历了环境会计研究的鼎盛时期之后,环境会计的理论研究和具体实施似乎出现了停滞甚至倒退的现象。其实,换个角度看,环境会计的研究却又仿佛从来没有停止过,社会会计、社会责任会计……这些不同的会计领域,都或多或少带着环境会计的影子。

成为许门弟子之时,许老师正在做一个国家自然科学基金的课题,即“基于循环经济理念的社会责任会计体系创新研究”。在许老师的建议下,我选择了资源与环境会计作为我博士学位论文的选题方向,但是具体选择资源与环境会计的哪一个方面作研究,却是我们讨论了很久的一个问题。

窃以为,环境会计的研究,或许是进入了一个瓶颈期,这个瓶颈,源自两点:第一,也是最根本的缘由,许是出于企业等经济实体在具体实施环境会计中存在的不可调和的内在矛盾:即经济利益与环境利益的冲突;第二,是从技术的角度而言,环境资源及环境污染的计量难题,是环境会计边缘化的又一原因。

在这样的背景下,研究环境会计的重要组成部分——环境会计信息披露理论与实务,运用经济学、管理学、可持续发展经济学等相关理论论证环境会计信息披露的理论基础,探索环境会计信息披露的基础理论,分析环境会计信息披露制度的

历史变迁及影响因素,以制度变迁和历史与经济发展的不可逆性为契入点,探索自愿性环境会计信息披露与强制性环境会计信息披露在不同经济发展阶段的作用,分析理论与现实的差异,也许可以作为环境会计研究瓶颈的一个突破点。

在多次许门的例会上,许老师和在校的诸位同门一遍一遍地讨论我论文选题的可行性,我亦在大量阅读中外相关文献的基础上试着做了一篇小论文“环境责任、组织变迁与环境会计信息披露——一个基于合法性理论的规范研究框架”,文中初步探讨了我对于博士学位论文的构想,这篇论文得到了许老师的认可,在这篇论文的基础上,最终确定我的博士学位论文题目为“环境会计信息披露管制研究”。论文以多学科理论为基础探讨了环境会计信息披露管制的基本理论框架,并在环境会计信息披露管制基本理论的引导下,分析和比较了实践中以美英为代表的各国环境信息披露管制制度变迁,以及我国企业环境信息披露管制影响因素及其管制效应,为环境会计理论研究添砖加瓦。

许老师多年关注环境会计领域,在我的论文写作过程中,他随时随地地引导使得我少走了很多弯路,得以在研究期间发表数篇高质量论文。犹记许老师在我的每一篇文章发表之时都会那么高兴地和我联系,分享论文得到专家认可的喜悦,他那么快乐地说:“这些文章以后可以编个小册子了!”言犹在耳,而人已阴阳两隔……

论文答辩期间,许老师认真地参阅专家盲评的意见,并要求我的师弟和师妹将我在答辩现场的情况用录音笔录了下来,过后仔细聆听,在毕业前与我详谈,指出了毕业后进一步研究的方向和规划。他说,我的这篇论文还没做到头,还有很多可以深挖的东西,等待我的继续探索和研究。

还记得三峡大坝上许老师为我们几个弟子暂时充当导游的飒爽身姿,毛泽东故居前的欢声笑语,身为许门弟子,是我今生的荣幸,是我一辈子的骄傲。师恩长存,此生难报!唯持之以恒地做一会计人,以微薄之力延续老师的学术之路!

李朝芳

2013年冬



前言

迅速增长的工业化生产和科技进步大幅提高了人类的物质生活,同时也给人类的生存环境带来了破坏性的影响。全球性的环境危机从 20 世纪 60 年代开始初现端倪。企业是环境问题的主要制造者,理应在节约资源保护环境方面起到重要作用。作为环境管理的手段,环境会计不仅可以提供企业进行决策、生产和沟通等方面的必要信息;同时企业对外公开环境信息可以使企业的利益相关者及时了解企业环境状况,激励企业实施环保行为,对企业形成一定的约束机制,迫使企业关注自己生产行为的环境影响,自觉担负环境责任。然而,追本溯源,当代环境问题的出现源于环境资源使用上的外部性难以解决,致使本应由企业自身担负的环境责任被推卸给社会。出于自利性,再加上环境问题的专业性及复杂性所带来的环境信息的隐蔽性,企业难以自觉自愿全面实施环境会计、对外披露完整真实的环境会计信息。因此,对企业的环境会计信息披露需要从外部进行有效的管制。本书对环境会计信息披露管制进行了系统的研究和探讨,不仅可在理论上对环境会计研究作出有益的补充,而且对于促进企业提高环境会计信息披露水平、加强环境管理具有重要的现实意义。

本书在会计学理论的指导下,同时以新古典经济学、可持续发展经济学、环境经济学、管制经济学、信息经济学、新制度经济学、管理学等相关学科的一系列理论为基础,如信息不对称理论、信号理论、制度及制度变迁理论、委托代理理论、合法性理论、利益相关者理论、博弈理论等,运用规范研究与实证研究相结合的方法对环境会计信息披露管制的理论和实践进行系统研究,较为深入和细致地探讨了环

境会计信息披露管制的基本理论,并在基本理论和实践数据的基础上对中国环境会计信息披露管制体系的创建进行了初步的分析和探索。全书主要从以下六个方面展开,进行具体的研究。

第一,从理论上对环境会计信息披露管制进行了分析。以多种学科的相关理论为引导,探索了环境会计信息披露管制的基本理论问题,为全书的撰写提供了依据和基础。本书认为,从环境会计信息披露的需求和动机来看,真实经济世界的环境会计信息供需是不均衡的,环境会计信息的特征、企业所处的不完全竞争环境以及传统经济学制度分析的缺失等原因致使企业环境会计信息在市场机制下会出现供给不足的问题,制度化环境会计信息可使环境会计信息的披露行为固定下来,而管制可以解决环境会计信息披露的供给不足问题。然而,管制的幅度和程度不是一成不变的,环境会计信息披露管制制度的变迁是企业内部环境方面的组织变迁与外部社会经济环境发展程度共同制约的结果。

第二,对美国等发达国家、相关国际组织以及中国相关环境会计信息披露管制规范的变迁作一梳理,比较和分析了实践中不同国家环境会计信息披露管制的特征和发展模式。本书认为,总体而言,全球范围内尚未诞生如传统会计准则一样可以规范企业披露相关可比信息的真正的环境会计准则。

第三,对中美两国两个具有代表性的案例公司长时间序列的环境会计信息披露数据进行了比较和分析,验证了管制规范的实施对企业披露的环境会计信息内容和数量的促进作用。

第四,采用实证研究方法对在中国上海证券交易所上市的 202 家公司披露的 2010 年度环境会计信息影响因素进行了研究,检验了企业外部经济发展水平、管制因素和企业内部环境方面的组织变迁等因素对环境会计信息披露的影响作用,初步验证了环境会计信息披露管制制度变迁的基本理论,并利用样本公司的数据对中国目前企业环境方面的组织变迁阶段及环境会计信息披露的管制强度作出推断。

第五,采用实证研究方法检验了中国若干具体管制规范的管制效应。分别用均值检验和二元 logistic 回归方法对在中国上海证券交易所上市的 113 家公司 2007 年度与 2010 年度环境会计信息披露水平的变化进行了验证。研究发现,



2007—2010年中国相关部门发布的关于环境信息披露方面的管制规范确实具有正面管制效应,在极大程度上提高了被管制公司环境会计信息披露水平,并且不同部门颁布的不同管制规范其管制力度是不一样的。

第六,初步构建了中国环境会计信息披露管制体系的基本框架。在环境会计信息披露管制基本理论的指导下,考虑到中国目前的发展水平、社会环保意识以及环境会计信息披露实践,建议中国目前应加强对企业环境会计信息披露行为的管制,管制体系的建设应在遵循三个原则的基础上设置:即一是要考虑中国特有国情;二是要多部门监管、分权制衡;三是要分层次管制、逐步推进。管制渠道则可将国家立法机关以法律形式进行的管制、国家行政管理机关以部门规章等规范形式进行的管制以及自愿型环境信息披露管制协议等渠道进行有机的结合,实施多部门齐抓共管的管制格局。被管制的环境会计信息内容应包括环境财务会计信息、非财务环境会计信息以及环境绩效信息三大类。管制环境下的环境会计信息模式则以补充报告模式和独立报告模式相结合为宜。

本书的主要贡献主要体现在以下五个方面。

第一,探索了环境会计信息披露管制的基本理论问题。环境会计是会计学在环境领域的新发展,是一门边缘学科,其基本理论的构建不仅需要会计学基础理论的指导,同时还需要其他相关学科的理论引导。本书综合运用多种学科的一系列理论,分析和探索了关于环境会计信息供求平衡、管制与环境会计信息披露、企业组织变迁与环境会计信息披露管制的基本理论问题,试图寻求一种可以有效解释企业环境会计信息披露制度变迁的基本理论,从企业内外两方面因素的变化阐释环境会计信息披露管制制度变迁的途径。

第二,通过对中外各国及国际组织关于环境信息披露管制规范及其变化轨迹的梳理,以及对中美案例公司长时间序列环境会计信息披露数据变化的比较与分析,研究了实践中世界范围内环境会计信息披露管制制度变迁的特征及发展趋势,验证了管制规范的实施对企业环境会计信息披露的内容、数量和质量变化的正面影响。

第三,在运用经验研究方法对中国样本公司环境会计信息披露水平影响因素进行的探索中,较为成功地设置了包括企业外部因素(包括地区经济发展程度、管

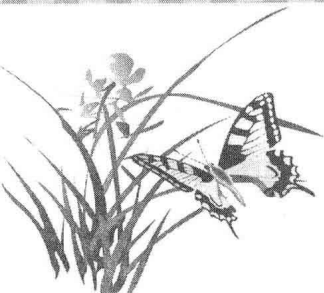


制因素等因素)和内部因素(包括企业组织制度变迁、企业规模等因素)在内的多元回归模型,较好地拟合和解释了样本公司的环境会计信息数据,研究发现管制因素对中国公司环境会计信息披露水平的影响是显著的。进而利用具体数据对中国当前企业环境方面的组织变迁阶段作出推断,为中国在当前的社会经济环境及企业内部组织制度制约下环境会计信息披露管制体系的创建提供了实践依据。

第四,运用均值检验和 Logistic 模型对中国不同部门颁布的不同管制规范的管制效应做出验证,表明了各种管制规范的正面效应,在探索不同管制规范所具有的不同程度的正面效应的同时,深化了对环境会计信息披露管制的认识。

第五,以本书探讨的基本理论和实证检验结果为依据,初步创建了适应中国当前国情的中国环境会计信息披露管制体系的基本框架。

李朝芳
2013 年冬



目 录

导论	1
一、研究背景与意义	1
(一) 研究背景	1
(二) 研究意义	3
二、文献回顾与述评	6
(一) 国外环境会计信息披露及其管制研究回顾	6
(二) 国内环境会计信息披露及其管制研究回顾	11
(三) 分析与述评	17
三、研究思路与方法	19
(一) 研究思路	19
(二) 研究方法	21
(三) 基本约定	21
 第一章 环境会计信息披露管制的基本理论	23
一、环境会计信息的供给与需求	23
(一) 环境会计信息的需求	24
(二) 企业提供环境会计信息的动机	27
(三) 环境会计信息的供需均衡分析	31
二、环境会计信息披露的制度安排	35
(一) 制度、制度安排和制度结构	35
(二) 环境会计信息披露的制度安排	37



三、环境会计信息披露管制的理论分析	38
(一) 政府管制的理论分析	38
(二) 环境会计信息披露与政府管制	41
(三) 环境会计信息披露的路径依赖与政府管制	42
(四) 环境会计信息披露的政府管制绩效	43
四、环境会计信息披露管制制度变迁	45
(一) 企业环境责任与组织变迁	45
(二) 企业环境责任与政府管制	48
(三) 企业环境责任、组织变迁与环境会计信息披露的管制	49
(四) 政府管制与企业环境会计信息披露的博弈分析	54
 第二章 中外环境会计信息披露管制制度	56
一、主要发达国家的环境会计信息披露管制	56
(一) 美国环境会计信息披露管制	56
(二) 欧洲国家环境会计信息披露管制	62
(三) 日本环境会计信息披露管制	65
(四) 澳大利亚环境会计信息披露管制	67
二、相关国际组织的环境会计信息披露管制规范	69
(一) 国际会计准则理事会的相关规定	69
(二) 国际会计和报告标准政府间专家工作组的相关规定	70
(三) 国际标准化组织的相关规定	72
(四) 全球报告倡议组织的相关规定	73
(五) 联合国全球契约的相关规定	73
三、中国的环境会计信息披露管制	74
(一) 国家环境信息披露管制的相关法律条款	74
(二) 国务院环境信息披露管制的相关法规	76
(三) 相关职能部门环境信息披露管制的主要规章	80
(四) 其他机构环境信息披露管制的相关规定	84
四、环境会计信息披露管制的国际比较	85
(一) 不同国家环境会计信息披露管制的发展模式	85
(二) 不同国家环境会计信息披露管制的共同途径	87
(三) 不同国家环境会计信息披露规范的发展趋势	88
(四) 初步结论	89



第三章 环境会计信息披露管制制度的影响	90
一、文献回顾、样本选择与方法描述	90
(一) 文献回顾	90
(二) 样本选择	91
(三) 方法描述	92
二、美国埃克森美孚石油公司案例解析	93
(一) 公司简介	93
(二) 埃克森美孚公司 1993—2010 年度环境会计信息披露	94
三、中国石油化工股份有限公司案例解析	103
(一) 公司简介	103
(二) 中国石化公司 2001—2010 年度环境会计信息披露	103
四、比较与评价	111
五、启示与思考	113
第四章 中国环境会计信息披露的影响因素	114
一、文献回顾	114
(一) 国外相关研究	114
(二) 国内相关研究	116
(三) 分析与评述	117
二、理论分析与研究假设	118
(一) 企业外部影响因素	118
(二) 企业内部影响因素	122
三、样本选择、变量设计与模型设置	123
(一) 样本选择与数据来源	123
(二) 样本公司 2010 年度环境会计信息披露水平的初步分析	123
(三) 变量设计与模型设置	128
四、多元回归结果分析	131
(一) 描述性统计	131
(二) 变量相关性检验	132
(三) 多元线性回归结果分析	133
(四) 稳健性检验	134
五、研究结论与局限	135
(一) 研究结论	135

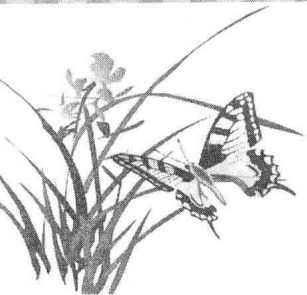


(二) 研究局限	137
第五章 中国环境会计信息披露管制效应的实证检验	138
一、文献回顾	138
(一) 国外相关研究	138
(二) 国内相关研究	139
(三) 分析与评述	140
二、理论分析与研究假设	140
(一) 上海证券交易所的管制影响	140
(二) 国务院国有资产监督管理委员会的管制影响	141
(三) 环保部门的管制影响	142
三、样本选择、数据来源与变量设计	144
(一) 样本选择与数据来源	144
(二) 变量设计	145
四、企业环境会计信息披露水平管制效应分析	149
(一) 2007 年与 2010 年环境会计信息披露水平的整体比较	149
(二) 2007 年与 2010 年环境会计信息披露内容的比较	151
五、二元 Logistic 回归分析	152
(一) 描述性统计分析	152
(二) 模型设置与结果分析	153
六、研究结论与局限	157
(一) 研究结论	157
(二) 研究局限	158
第六章 构建中国环境会计信息披露管制体系	159
一、环境会计信息披露管制体系的设置原则	159
(一) 考虑中国特有国情	159
(二) 多部门监管、分权制衡	161
(三) 分层次管制、逐步推进	162
二、环境会计信息披露管制体系的基本结构设计	164
三、环境会计信息披露内容的规范	167
(一) 理论研究中关于环境会计信息披露内容构成的观点	167
(二) 实践中相关规范要求企业披露的环境会计信息内容	169



(三) 企业环境会计信息披露的内容	170
四、环境会计信息披露模式的设计	172
(一) 环境会计信息披露模式的研究成果	172
(二) 环境会计信息披露模式的演变趋势	173
(三) 管制环境下的环境会计信息披露模式	174
五、环境会计信息披露管制渠道的划分	175
(一) 国家立法机关和最高行政管理机关的命令型管制	175
(二) 国家行政管理机关的行政命令型管制	177
(三) 证券交易所等法人机构的业务管制	182
(四) 基于环境信息披露协议的自愿型管制	183
(五) 企业环境会计信息的第三方鉴证	184
六、环境会计信息披露规范建设	185
结语	189
一、研究结论	189
二、主要贡献	192
三、研究局限	193
主要参考文献	194
中文部分	194
英文部分	202
后记 1	217
后记 2	219
后记 2.1	219
后记 2.2	221
后记 2.3	222





导 论

从某种意义上来讲,环境危机本身可以说是企业外部和内部各种因素共同作用的结果,它一方面来自于企业外部商业伦理道德、经济体制和法律系统等因素对环境问题的忽视而引发的企业环境责任的缺乏,另一方面来自于企业内部组织结构和会计系统对环境问题进行确认的失败而体现的企业环境责任担负的不完整。中国企业连年来爆发的企业生产经营造成的环境事故以及相关环境信息瞒报事件无一不从实践上表明了中国企业环境会计信息披露行为的低效率和政府环境会计信息披露监管体系的不利:2004 年川化股份长达 3 周的连续排放氨氮废水事件;2005 年中国石油吉林石化公司双苯厂 11 天的延误真实信息;2010 年紫金矿业瞒报 9 天的铜矿湿法厂泄露事件,等等。而即使是环境会计相对完善的日本也出现了 2011 年东京电气公司核泄漏事件后环境信息瞒报事件历史的曝光。这些污染信息瞒报的行为后果是环境污染进一步恶化,本可以避免或以低成本解决的环境污染问题被错过了最佳的治理时机,加重了其后环境治理的成本。国内外的种种现实表明:对企业环境会计信息的披露进行严格管制已是时不我待的事实。

一、研究背景与意义

(一) 研究背景

现代社会,经济活动迅速发展,科学技术日新月异,企业组织的规模以前所未有的速度扩大,股份有限公司、跨国公司的出现一方面加速了资本的集聚,促进了人类物质财富的快速增长。另一方面,伴随着大规模工业化生产和科技进步的负面效应的是人类赖以生存的自然资源环境迅速恶化,环境危机初现端倪。

1962年, Rachel Carson 出版了《寂静的春天》(Silent Spring)一书,其对环境污染的警示引起了对环境保护问题的全球关注,并最终促使联合国(The United Nations)于1972年在瑞典斯德哥尔摩召开“人类与环境会议”,该次会议将人口、资源、环境和发展并列为国际社会面临的四大问题。1987年,联合国世界环境与发展委员会(Brundtland Commission)公布了《我们共同的未来》(Our Common Future),提出可持续发展的概念。1992年,联合国在巴西里约热内卢召开的会议以“环境和发展”为主题,发布了联合国环境保护公约《21世纪议程》,将可持续发展作为全球的共同发展战略和行动指南。至此,涉及全球环境问题的可持续发展观念得到了广泛认可。可持续发展认为,一个国家或地区经济的发展要在满足现时需要的同时不至于损害后代的需要,这在很大程度上是关于环境保护的问题,即经济一效率问题。经济一效率以环境为出发点,目的在于在减少对环境影响的情况下提高经济业绩。由于对于具有逐利本质的企业来说,有时候经济、环境和社会业绩的目标是相互冲突的,因此可持续发展可以被看作是这些目标之间的权衡(戈弗雷、霍奇森和霍姆斯,2007)。

环境问题的本质在于外部性的存在致使本应由企业自身担负的环境责任被推卸给社会,世界各国政府为促使企业承担环境责任,寻求的主要解决办法是用法律形式将企业的环境责任确定下来,形成强制性环境责任。从国际上看,20世纪60年代末形成的对环境污染的社会意识引致了对污染行业排放的严格管制,各国先后制订了相关环境保护法律规范以制约企业行为。作为反映和监督企业生产经营活动环境影响的环境会计由此得到广泛关注。没有环境会计就不可能有有效的环境管理,环境与生态会计提供给企业决策、筹划、执行和沟通的必要信息,对环境信息的公开披露迫使企业关注自己行为的环境影响(肖特嘉和布里特,2004)。鉴于环境会计信息对企业持续经营、业绩评价和投资决策等生产经营过程的重要性,国际政府和组织开始研究企业是否应该被要求披露更多的环境业绩信息以及该怎样披露环境信息这些问题。美国会计学会(American Accounting Association,简称AAA)自1970年起至1975年连续6年设立委员会专门研究社会会计问题,其“组织行为的环境影响委员会”认为污染的会计问题有两个:其一是从企业内部角度看,管理者在做决策时必须考虑污染因素;其二是从外部财务报告角度看,公司必须解决由于环境状况降级或提高带来的资产计价报告问题(AAA,1973)。联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组(Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting,简称ISAR)的工作也极大地推动了环境会计研究,自1989年第7届专家组会议上首次提出环境信息披露问题后,环境会计问题成为ISAR每届会议的议题;ISAR还分别于1990、