

Globethics Repository

The logo for Globethics, featuring the word "Globethics" in white sans-serif font on a solid blue rectangular background.

试论我国环境会计的发展趋势[Development trend of Chinese environmental accounting]

This page was generated automatically upon download from the Globethics Repository.
More information on Globethics see <https://www.globethics.net>. Data and content policy of Globethics Repository see <https://repository.globethics.net/pages/policy>.

Item Type	Article
Authors	叶, 陈刚;金, 慧
Publisher	湖北省会计学会
Rights	With permission of the license/copyright holder
Download date	2026-07-17 05:00:19
Link to Item	http://hdl.handle.net/20.500.12424/191467

试论我国环境会计的发展趋势

叶陈刚 金慧

(1. 对外经济贸易大学国际商学院 北京 100029; 2. 中国地质大学研究生院

湖北 武汉 430074)

摘要:随着人类社会可持续发展观念的形成,环境会计开始成为会计学科的一个新分支。自从 20 世纪 90 年代以来,我国理论界在环境会计研究方面取得了一些成果。本文在回顾环境会计理论发展的同时,探索了我国环境会计的未来发展趋势。

关键词: 环境会计 发展 趋势

一、我国引入了环境会计的必要性

发展中国家往往因为经济发展的压力而一味扩大生产、积累财富,却造成资源破坏、环境污染、生态不平衡的恶果。“可持续发展观”的提出,要求人们在发展经济的同时,要以资源、环境、生态保护为前提,即社会与自然协调发展。这种发展模式能促使人们更加关注资源、环境和生态,关注与此相应的投入与产出,环境会计应运而生。环境会计(又称绿色会计)是以货币为主要计量单位,以经营过程中对社会环境的维护和开发形成的效益进行合理计量与报告,综合评估环境绩效及环境活动对企业财务成果影响的一门新兴学科。以自然资源耗费应如何补偿为中心而展开的会计,试图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环境保护的目的。建立一套完整的环境会计理论,是准确核算、加强管理的需要,也是实施可持续发展基本战略目标和建立新的社会经济发展模式的需要。我国实施环境会计的紧迫性主要体现在:(1)我国目前环境资源的现状所迫。我国以“地大物博”著称世界,自然资源丰富,环境条件优越。近年来,由于我国加快发展步伐,无暇顾及环境问题,导致自然资源过度开采,污水废弃肆意排放,环境污染严重。针对这种局面,如何合理高效利用有限资源,认真治理污染已迫在眉睫。环境会计从资源、环境、生态的整体出发,要求各企业对自身所拥有、使用的自然资源,对环境、资源的污染破坏及应履行的治理义务按照有关原则制度进行确认、计量,并反映到财务报表中。这就促使各企业转变过去“无偿使用”资源的错误观念,建立一套行之有效的资源利用制度。(2)我国加入 WTO 后,企业将要应对激烈的国际竞争。建立环境会计,可使企业顺应国际潮流,增强自身竞争力。传统会计只核算人类劳动消耗的成本补偿,并据此制定产品价格计算盈亏。但国际上对环保日益重视,要求企业将自然资源的损耗进行核算,计入损益。因此,企业要适应国际形势,增强竞争力,就需建立相应的环境会计,在进行产品定价时考虑有关环境因素的影响,从而更充分地参与国际竞争。

二、国内外环境会计产生背景与发展

“第二次世界大战”以后，科学技术迅猛发展，一些西方国家开始把发展经济与发展生产力建立在对大量自然资源消耗的基础上。近来，由于世界人口特别是发展中国家的人口剧增，也使人类对于自然资源消耗的强度加大，致使其所依赖的资源基础与生态环境遭到了严重破坏。因此，改造生态环境并使之与资源经济协调发展，已经被列为人类 21 世纪最重要的问题之一。于是，世界各国的会计专家开始把环境保护与会计问题结合起来进行研究，从而形成了“环境会计”这一会计学科的新兴分支。

早在上个世纪 70 年代，西方会计学家就开始研究环境保护与会计处理技术。到了 90 年代，许多会计学家开始进行环境会计理论的系统研究，逐步形成了初步的理论框架。其中，英国邓迪大学的 R.H.格雷（R.H.Gray），加拿大审计署的罗宾斯坦（Rubenstein）以及威尔大学的霍金森（Hejson）等会计学家的研究成果最具代表性。此外，一些西方的会计职业组织，如英国的 ACCA；美国的 AICPA 以及会计准则制定机构；如美国的 FASB 已经开始采取相应行动推动其研究和实践。联合国的“国际会计与报告标准政府间专家工作组”在多次会议上就环境会计列为专题进行研讨，著名的伦敦经济学院还专门邀请世界各地的会计专家，召开了以“绿色会计”为主题的研讨会。1992 年，联合国在巴西的里约热内卢召开了环境与发展首脑会议，就社会、经济及环境一体化的可持续发展战略达成共识。目前，各国都采取了保护自然、改善环境的举措，工业和绿色运动正朝着与可持续发展这个重要理念一致的方向运行。与绿色浪潮相关的会议——环境会议，也已成为会计学界关注的焦点。世界各国几乎已经或正在建立自己的环境保护法律、法规及会计核算的相关规定，研究环境会计的有关理论和方法及提供环境会计的核算指标等，环境问题已经成为世界发展的重要课题。我国对于西方“绿色会计”思潮的认识始于上个世纪 90 年代初期，葛家澎教授在 1992 年的《会计研究》上发表了《九十年代西方会计理论的一个新思潮——绿色会计理论》一文，在我国会计理论学术界引起了强烈的反响。近十年来，致力于环境会计问题研究的不只是会计理论学术界的专家和学者，许多工程技术专家、社会学者、环境学者和政府官员也从不同角度就环境问题提出了富有成效的设想和建议，从而为我国环境会计的深入奠定了社会基础。

三、我国环境会计理论体系现状

宏观上，国内外许多经济学家和统计学家们，尝试将环境要素纳入国民经济核算体系，以发展新的国民经济核算体系，即发展绿色 GDP。目前有些国家，如挪威、芬兰、法国、美国、墨西哥等国家已开始试行绿色 GDP。但迄今为止，全世界还没有一套公认的绿色 GDP 核算模式，也没有一个国家以政府的名义发布绿色 GDP 结果。我国社会学界对于在国民经济核算中考虑环境因素已经达成共识，并启动了一系列相关研究。如，北京大学应用“投入产出表”基本原理，提出可持续发展下的“绿色核算”，该研究侧重于对“中国经济与环境综合体系”的核算模式、理论和方法的研究和探索。从 2003 年开始，我国国家统计局对全国的自然资源进行了实物核算、物流核算是绿色 GDP 核算的重要基础。2004 年开始，国家统计局和国家环保总局已经成立了绿色 GDP 联合课题小组，正在组织力量积极进行研究和试验。微观上，我国会计理论界与实务界对环境会计的概念与本质、研究对象、基本要素、目标、基本假设、基本原则、计量确认、信息披露等方面形成了不同的认识和观点。其主要的观点如下：

（一）环境会计的对象 构建一套理论体系，首先要确定其对象。环境会计的研究对象主要是自然资源、生态环境的开发维护与使用成本及社会对资源的消耗利益所产生的收益与价值。

(二) 环境会计的要素 关于环境会计的要素主要有“三要素论”、“四要素论”、“五要素论”、“六要素论”四类观点，具体内容如下表所示：

表一 环境会计构成要素

要素观	代表人物	构成要素
三要素观	李心合	环境资产、环境负债、环境成本
	孙兴华	环境收入、环境会计收益、环境成本
	王辛平	自然资源的损耗、环境保护支出、环境保护收益
	刘永祥	环境资产、环境收益、环境费用
四要素观	李心合	环境支出、环境收益、环境资产、环境负债
	朱学义	资源价值、环境成本、环境收益、环境利润
	李宏英	环境污染损失、自然资源损耗、环境保护支出、环境保护收益
五要素观	李武立	环境资产、环境负债、环境成本、环境损失、环境收益
六要素观	陆玉明	环境资产、环境负债、环境权益、环境收入、环境费用、环境利润

其中“六要素论”只需在传统会计六大要素的基础上加以完善，不用重新界定环境会计要素。如“环境资产”要素，对于那些企业能够使用和控制的自然资源可作为“环境资产”增加到资产中；同样，可设置“环境负债”来反映企业负有的治理环境的义务；设置“环境权益”来反映企业从自然资源中获得的效益或致力于治理环境污染而取得的收益。

(三) 环境会计的目标 理论界对环境会计的目标环境“一元论”和“二元论”两种观点。“二元论”观认为会计活动既与企业经营活动紧密结合，又与外部环境密切相关，因此环境会计的目标并不是单一的，应分为基本目标和具体目标两个层次。基本目标是实现经济发展与环境发展的协调统一，这是实现社会可持续发展基本战略目标的要求。具体目标是基本目标在会计工作中的具体化，即在基本目标的制约下，进行环境会计的核算，为环境信息使用者提供相关信息。

(四) 环境会计的基本假设 环境会计的基本假设同传统会计的四项基本假设相同，只是由于环境会计的核算对象比较特殊，使得“货币计量假设”发生变化，即环境会计以货币计量为主，同时辅之以实物、指数等其他相关计量尺度。

(五) 环境会计的基本原则 环境会计作为会计学的一个分支，应遵循传统会计的《企业会计制度》中规定的客观性、谨慎性、重要性、及时性等一般性原则，但也有特殊性原则，如社会性原则、政策性原则等。社会性原则是指环境会计应提供充分揭示企业在环保方面的社会责任信息，并按照社会利润来评价企业；政策性原则是指企业在进行环境会计核算时应严格执行国家的有关资源环境政策和法规，处理好企业与社会、环境之间的关系。

(六) 环境会计计量确认 环境会计的确认主要指根据环境会计的特殊性研究对象，在原有会计要素的基础上补充以新的内容，将与环境有关的经济业务按照新补充的会计要素予以确认、记录并反映到财务报告中。环境会计的计量主要是对自然资源的计价。我国环境会计的计量方法体系还不完善，尤其是缺乏科学的定量方法及切实可行的指标体系，使得需要货币计量、披露的环境资产与负债，环境成本与收益等信息缺乏可操作性的方法。如何突破计量障碍，避免会计计量单位的多元性与披露信息的多元性所造成的信息不可比，是摆在理论学家眼前的难题。目前，由于许多自然资源无法合理确定其价值，不能以货币来计量，因此采用以货币计量为主，其他计量尺度为辅的计量方式计量企业的自然资源。目前理论界提出的计量方法主要有直接市场法、替代性市场法、专家调查法、机会成本法、影子价格法和

模糊数学法等。

（七）环境会计的披露体系 我国在环境会计披露方面还处于起步阶段，且是被动性，只有一些污染较严重的企业在报表上反映一些环境信息，且多以排污费、管理费形式出现。其披露形式具有多样化：既有定性的信息，也有定量的信息；既有货币信息，也有以实物、技术等指标表示的非货币信息。目前对于环境会计信息披露，一方面借鉴财务报告的思路，利用财务报表、报表附注以及财务情况说明书来揭示因环境问题引起的财务影响；另一方面编制专门的环境报告来提供企业的环境绩效状况。

四、环境会计的未来发展趋势

（一）建立国际环境会计体系 各国仅从自己的角度出发去考虑环境问题，将是远远不够的。地球是一个整体，一国或地区自然环境问题并非只影响到该国或该地区的经济发展和人类生存。如，许多河流跨越好几个国家或地区，如果河流上游的国家或地区的环境保护或智力不够甚至根本不加治理，只管发展自己的经济，造成河流的严重污染，将对该河流的中、下游国家或地区造成不可估量的损失。我国的长江、黄河的洪水泛滥，主要是由于其上游的乱垦、滥伐造成的。生态资源开发的影响、生态成本的补偿、生态收益的确认都超越了地理属性的范围，从而使环境会计的空间范围大为扩展，并呈现出宏观会计的显著特点。各国只有通过加强交流与合作，减少研究开发中的重复劳动，才能大大加快环境会计的发展进程。我国作为一个地域大国和人口大国，不但有责任为环境会计的繁荣和发展尽一份力量，且也直接从中受益，因此建立国际环境会计体系非常必要。

（二）国家财政部会计制度司应建立环境会计制度 设立相关的会计科目及核算办法，以法律、法规的形式确定环境会计的地位和作用，使环境会计有法可依，使企业环境会计信息披露有统一的标准，增强实务的可操作性与统一性。目前环境会计的实践无规可循，阻碍了其发展。可先在环境污染问题突出的、对国民经济影响较大的企业试行，在传统财务报表的基础上，先采用文字说明、补充资料、附注等形式，揭示一些基本的环境会计信息，如企业用于环境保护方面的投资、治理环境污染获取的直接收益等，然后将应用环境会计的范围逐步扩大到所有企业，并在会计核算中建立完整的环境会计确认、计量、记录和报告体系。随着会计学者共同努力，环境会计必将在会计学中占一席之地。具体做法有：（1）将环境会计核算和监督列入会计法，以法律形式确定其地位和作用，也是将其付诸实施的最强有力的手段；（2）完善会计准则。将涉及环境的内容列入会计要素，成为必须披露的内容；（3）建立、健全会计制度。会计制度依据会计准则所规定的有关环境原则进行设计，使环境会计具有可操作性，便于会计人员掌握。

（三）积极拓展环境会计理论研究和实践的新领域 结合我国环保业发展现状及面临困境，考虑如何应用会计理论与实践，推动环保产业的健康规范发展。而政府部门，特别是环保部门应采取措施传播环境会计的基础知识，如介绍国内外动态，设置相关课程开展培训和教育，利用出版物、网站、学术会议等形式宣传。总之，政府、研究人员、企业、会计理论界、环境组织应该加强合作。

（四）充分吸收相关学科成果进行环境会计研究 环境会计是环境科学与会计科学交叉渗透而形成的应用性学科。环境会计研究，就是以会计学为基础，充分吸收环境学、环境经济学、环境管理学、发展经济学等相关学科的研究成果。

（五）运营环境会计理论指导实践 目前我国研究尚集中在诸如环境会计目标、对象、基本假设等领域，且这些相关性的理论还未进行归纳、分析和总结，未形成系统的环境会计理论，缺乏实践指导性。理论界应借鉴其他学科的技术方法运用于

环境会计实践的具体可行性分析和研究中,将环境会计理论运用到实际工作中。

(六)从世界范围看,绿色化审计已经渐成一种趋势 从美国审计总署 1969 年的水污染控制项目审计到 1995 年最高审计机关国际组织的《开罗宣言》,审计人员一直在以其特有的方式、方法履行着审计在环境管理方面独特的作用。可以预见,顺应环境审计的发展趋势,环境管理系统的审计渐将成为政府审计部门开展环境审计的先导。会计师事务所或国家审计机关进行的专项环境审计,可强化对环境会计的再监督,有助于环境会计的创建和不断完善。会计师事务所或国家审计机关可依据国家有关的环保法律、法规及相关的会计法规、制度和准则,对企业环境会计信息的合理性、全面性、合法性及真实性进行审查与鉴评,以取信于社会公众,强化国家宏观调控,并促使企业加强环保意识,自觉保护环境。

(七)从宏观上建立绿色 GDP 核算体系 在建立绿色 GDP 核算体系的同时,要强调公众参与。首先,环境保护的公众参与,直接体现了国家公民的综合素质;其次,公众参与是社会发展的主要内容,也是经济发展与环境保护协调发展的重要保证;最后也是最重要的,实施绿色 GDP,要有一个公众参与的社会氛围。许多环境因素很难纳入货币核算,因此要认真收集与了解公众对经济收入和环境破坏的主观评价,这种主观评价的数据应成为绿色 GDP 的重要补充。

(八)加快发展环境管理会计 自上个世纪 90 年代起,发达国家的政府、研究机构、会计职业等开始重视环境管理会计(EMA)的研究和推广。北美、欧、亚太等地区在环境管理会计的研究与应用上取得了极大的进展。EMA 为企业内部和环境相关的管理提供财务信息和非财务信息的会计系统,提高了企业的环境业绩以及财务业绩。我国加入 WTO 后,要与国际接轨,应该尽快发展环境管理会计。

(九)加快环保立法方面的建设 企业追求经济效益与社会要求的可持续发展之间的矛盾,使企业不会主动牺牲自身经济利益而去实现整个社会的可持续发展。如果没有相关的法律、法规与制度的强制性要求,大多数企业目前将不会为减轻生态环境破坏而自觉增加支出。即使增加了相关环保支出,大多数企业在一定程度上仍不乐意主动向社会披露这方面的信息,怕损害企业的环保形象。虽然目前我国已制定了一些相关法律,但环保立法的深度与广度及执法的力度都需进一步明确和加强。

(十)建立起环境会计及其信息披露的准则体系,以规范环境会计行为 实践已经表明,我国的会计和信息披露规则只能是由政府制定,环境会计也不例外。要在企业中全面、系统地披露环境会计信息存在的诸多制约因素。如,环境会计的计量、成本确认等方面尚未形成共识,理论认识也未达成一致;会计市场普遍存在信息披露不规范、内容不真实的现象等。因此,要顺利地开展环境会计信息披露工作需要做出多方面的努力。为了保证环境会计真正能够在实践中得以推行,政府监管机构必须考虑制定环境会计及其信息披露准则体系。

参考文献:

[1]孟凡利:《环境会计研究》,东北财经大学出版社 1999 年版。

[2]张白玲:《环境核算体系研究》,中国财政经济出版社 2003 年版。

[3]许家林、蔡传里:《中国环境会计研究的回顾与展望》,《会计研究》2004 年第 4 期。

[4]耿建新、房巧玲:《环境会计研究视角的国际比较》,《会计研究》2004 年第 1 期。

[5]干胜道、钟朝宏:《国际环境管理会计发展综述》,《会计研究》2000 年第 10 期。

[6]孙菊生、刘文国:《环境审计与会计职业界的作用》,《审计研究》1998 年第 2 期。

A Discussion on the Development Tendency of Chinese Environment Accounting
Ye Chengang Jin Hui

(International business school of university of International business & Economics, Beijing 10029)

(Graduate School of China University of Geosciences, Wuhan, Hubei 430074)

Abstract: With the development of sustainable idea, environment accounting becomes a part of modern accounting. Since 1990s, our country has made some achievements in the theory research of environment accounting. This text has explored the future development trend of the environment accountant of our country while reviewing theory development of the environment accounting.

Key Words: Environment accounting Development Tendency

(编辑 聂慧

丽)