

## 摘 要

步入新世纪，环境问题已经成为当今世界各国发展过程中必须予以认真面对的重要问题，也需要在国际经济交往过程中认真考虑。企业作为当今社会的基本单元，是经济发展的承担者也是社会发展的推动力量，更应该充分关注过分追求经济利益对自身和社会带来的环境影响，规范其环境行为，实现可持续发展。

同世界发达国家相比，我国环境保护工作相对落后，环境会计和环境信息披露的研究和运用也相对缓慢，这在一定程度上制约了环境信息使用者对相关组织环境影响的判断，并导致他们无法依据有效的信息采取相应的选择和行动。因此开展有效的环境会计及环境信息披露研究具有重要的现实意义。虽然近年来，我国环境会计及环境信息披露研究日益高涨，也取得了一些理论上先进、实践上可行的优秀成果，但是总体看来还是不能与经济发展和环境保护的实际需求相协调，在很大程度上存在着理论研究“曲高”而实践上“和寡”的问题。因此，笔者将重点关注我国环境会计及其环境信息披露理论与实践的现实问题。

本文分为三大部分，第一部分主要是对企业环境会计的概述。首先介绍了企业环境会计产生的历史背景；其次对我国的环境会计及环境信息披露的现状进行了说明，并介绍了其进一步的发展；最后总结了企业环境会计概念的研究成果，提出了自己对企业环境会计的定义。第二部分是本文的重点，企业环境财务会计的确认与计量。先探讨了企业环境会计模式，提出与现行会计体系相融合的环境会计模式是当前我国环境会计发展的最佳选择；接下来具体研究了环境资产、环境负债的确认与计量，对是否存在环境资本要素进行了研究并对环境收入、环境费用和环境损益的确认与计量提出了自己的看法。

第三部分重点研究了环境会计信息披露。首先研究了环境信息的需求者

和企业披露环境信息的动因；其次着重讨论了企业环境信息披露的方式和方法，对现行披露内容、披露方式和披露手段进行了比较研究；最后是以我国上市公司为对象，对我国企业环境会计信息披露的现状进行分析，指出存在问题和缺陷，并提出上市公司环境信息披露的改进建议。企业环境信息披露应当是全方位的环境信息披露，不仅包括环境会计信息，还应包括非财务环境信息，并且针对不同性质的企业实施不同的环境信息披露方式。

**关键词：**环境会计，环境会计框架，环境信息

## **Abstract**

Marched into the new century, the questions of environment already become a hotspot which in the various countries' developing process must face earnestly, also need considering seriously in the international economy contact process. The enterprise as the society's basic unit is not only the economical development undertaker but also the social development impelling force. It should pay full attention on the environmental effect which pursuing the economic interest excessively brings to own and the society, direct its environment behavior, and realize the sustainable development.

Compares with the world developed country, our country environmental protection work relatively backward, environmental accounting and the environmental information disclosure research and utilization are also relatively slow. To a certain extent, this has restricted environmental information users' judgment on the correlation organization environmental effect, and has caused them to be unable to adopt the corresponding choice and the motion according to the effective information. Therefore, developing effective environmental accounting and the environmental information disclosed have the vital practical significance. Although in recent years, our country environmental accounting and research on the environmental information disclosed grow ever greater heights, also obtained some advanced theoretically and practiced outstanding achievement, but it overall could not coordinates with the economical development and the environmental protection actual demand. Therefore, the author will focus on realistic question of theory and practice with our country environmental accounting and the environmental information disclosure.

This article divides into three major parts; the first part mainly is the outline

of enterprise environmental accounting. First, it introduced historical perspective of enterprise environmental accounting; next the present situation which disclosed to our country's environmental accounting and the environmental information has carried on showing, and introduced its further development; finally, summarized concept research results on enterprise environmental accounting, proposed own definition. The second part is a key point in the article, this part for enterprise environmental accounting's confirmation and measurement. It has firstly discussed the pattern of enterprise environmental accounting, proposed the best choice in our country environmental accounting development is combining environmental accounting with present accounting's pattern; next it has studied the environmental property and the environmental debt confirmation and measurement specifically, confirmed environment capital essential factors and proposed own view on confirmation and measurement with environment income, environment expense and environment profit and loss. The third part emphasis on environmental accounting information disclosure. First studied the environmental information demand and enterprise environmental information disclosure agent; Next emphatically discussed the way and method of enterprise environment information disclosure, compare with present disclosure content, way and method; Finally took our country to be listed as the object, analysis present situation on our country enterprise environmental accounting information, pointed out the existence question and flaw, and put forward to list improvement proposal.

**Key words:** environmental accounting, environmental accounting frame,  
environmental information

## 东北财经大学研究生学位论文原创性声明

本人郑重声明：此处所提交的博士/硕士学位论文《对我国环境财务会计问题的研究》，是本人在导师指导下，在东北财经大学攻读博士/硕士学位期间独立进行研究所取得的成果。据本人所知，论文中除已注明部分外不包含他人已发表或撰写过的研究成果，对本文的研究工作做出重要贡献的个人和集体均已注明。本声明的法律结果将完全由本人承担。

作者签名：郭伟

日期：2007年10月27日

## 东北财经大学研究生学位论文使用授权书

《对我国环境财务会计问题的研究》系本人在东北财经大学攻读博士/硕士学位期间在导师指导下完成的博士/硕士学位论文。本论文的研究成果归东北财经大学所有，本论文的研究内容不得以其他单位的名义发表。本人完全了解东北财经大学关于保存、使用学位论文的规定，同意学校保留并向有关部门送交论文的复印件和电子版本，允许论文被查阅和借阅。本人授权东北财经大学，可以采用影印、缩印或其他复制手段保存论文，可以公布论文的全部或部分内容。

作者签名：郭伟

日期：2007年10月27日

导师签名：王光远

日期：2007年10月27日

## 第一部分 企业环境会计的概述

### 一、企业环境会计产生的历史背景

进入工业社会以来，人类在经济、社会、教育、科技等众多领域取得了显著的成就，但在环境与发展的问题上始终面临着严峻的挑战，引发了严重的资源耗竭问题，环境污染和生态破坏日益严重。从 60 年代开始，经济学家、生态学家、环境学家、社会学家等纷纷对“经济增长型”的发展观进行批驳。人们开始意识经济发展中生态问题的严重性，认识到社会进步除了经济增长外，还应考虑公平、自尊、自主、环境等问题。70 年代的石油危机使人类意识到，以牺牲生态环境为代价的文明难以为继，经济增长必须改变耗用大量自然资源的发展模式。特别是 80 年代以后，环境问题由地区性问题上升为全球性问题，臭氧层空洞，全球气温升高，灾害性天气频繁，大气污染、水污染、土壤污染等问题总是困扰着人类的生存与发展。

这一系列问题使人们逐渐从传统工业化和经济增长的陶醉中惊醒，各国政府均先后提出了在保护环境方面的法规和政策，掀起了全球性环境保护热潮，许多国家的会计界也积极投身于环保运动和绿色革命的进程，深入探讨会计如何参与环境保护、如何促进环境与经济之间的深层融合与发展，并直接导致了环境会计这一现代会计新型分支的创立与发展。其研究始于 20 世纪 70 年代早期，以英国《会计学月刊》1971 年比蒙斯(F.A.Beams)的《控制污染的社会成本转换研究》和 1973 年马林(J.T.Marlin)的《污染的会计问题》两篇文章为代表，从而揭开了环境会计研究的序幕，但“环境会计”这一概念最早是由联合国改进国民经济核算体系时提出的。传统的以 GDP 计量国家福利和繁荣程度的做法没有考虑自然资源的稀缺性和经济活动对环境的损害，对环境问题严重性的认识引发了专家们对改进国民收入会计的探讨。1992

年联合国提出了建立“综合环境与经济会计系统(SEEA)”的问题,1993年联合国正式发布同名文告。该文告标志着环境会计方面的一个决定性的发展,并对国民环境会计系统的设计产生了重大影响。在这里,“环境会计”指的是国民环境会计,即宏观环境会计,核算对象实际上是国民经济。其基本思路是在原核算基础上,将经济过程对环境的利用作为经济产出的投入引入进来,将环境质量的退化和自然资源的耗减作为成本调整,得到GDP(又称绿色GDP)。1998年2月,在日内瓦举行的联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组15次会议上讨论通过的《环境会计和报告的立场公告》是国际上第一份关于环境会计和报告的系统完整的国际指南。该公告以企业为主体,对于环境成本、环境资产和环境负债有了一个初步的定义,从而对微观层面上的环境会计起到了指导的作用。所有这些都标志着环境会计作为世界发展的重要课题,对它的研究已向纵深发展。

## 二、企业环境会计在我国的发展

我国政府多年来一直十分重视环境保护工作,全国人大设立了环境与资源委员会,并已经颁布了许多与环境保护相关的法律。从1979年9月我国发布《中华人民共和国环境保护法(行)》以来,已陆续颁布了《海洋环境保护法》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》、《噪声污染防治法》、《国务院关于在国民经济调整时期加强环境保护工作的决定》、《对外经济开放地区环境保护管理办法》等一系列法律法规,环境管理制度的体系框架已初具规模。应该说,这些行动自然会涉及到环境与企业的关系。然而,企业环境会计信息披露现状很令人担忧。在对沪、深两市A股1363家上市公司2004年年报中有关环境信息内容的统计中,可以看到我国上市公司环境信息披露主要集中在重污染企业,并且是强制性披露。沪深A股上市公司592家重污染企业中只有304家公司对其环境事项进行了披露,披露比例只有51%,明显偏低,而且这些信息集中于定性的披露,并且很多只是出于美化企业环境形象而进行

的披露，究其原因，主要是因为从全国范围内来看，还没有系统的环境会计和信息披露的制度和规范；企业各方利益关系者对企业披露环境信息的要求还不是很强烈。

虽然我国的会计准则中对企业环境问题的披露没有作强制性的规定，但是从 20 世纪 90 年代开始，我国学者已对环境会计开展了一系列的研究。在宏观层面方面，徐泓在其专著《环境会计理论与实物的研究》中指出：“从影响环境会计的经济因素、自然资源因素以及环境管理的内容分析，凡是能够用货币表现的环境事项都是环境会计的核算内容。”张白玲在其专著《环境核算体系研究》以及相关论文中指出，环境会计是社会会计的一个分支，而社会会计是包含了宏观会计和企业社会责任会计的一个广义概念，因此无论是宏观会计还是企业社会责任会计都应以整个社会(或国民经济)为主体(或背景)，反映社会经济中资金运动过程以及给社会某些方面带来影响的经济责任。环境作为公共物品，属于全社会共有，所以，环境会计应当包括宏观核算体系和微观核算体系两个层面。在微观层面方面，已对环境会计的概念、本质和目标进行了探讨，对环境会计核算的内容，核算方法以及在报表上环境信息的披露也进行了一定程度的研究。总的来说，我国环境会计理论与实践起步较晚，虽然近年来取得了较大的进展，但是在研究的深度和广度上与西方国家尚有较大差距，这些研究基本上以对环境会计的理解的讨论以及对环境会计的理论架构问题探讨的比较多，而对环境会计实务的研究和探索较少，有个别作品对环境会计实务问题有所涉及，但更多的限于表面问题的考虑，缺乏经过大量实际调查、分析、总结，并最终能够指导环境会计发展实践的深层次研究，而且我国学者对环境会计的研究还习惯于“各自为政”，没有形成稳定的研究方向，也缺乏有效的合作，因此，需要我国学术界和实务界紧密配合，共同努力，立足我国的实际情况，借鉴西方国家先进经验，广开思路，勇于创新，积极拓展环境会计理论研究和实践的新领域。

### 三、企业环境会计的内涵及分类

#### (一) 企业环境会计的概念

当环境问题影响了社会经济生活和人们的生存状态时，人们开始注意、关心环境影响问题，并试图用一定的确认、计量手段，去评估、核算环境行为的影响过程和结果，于是逐步出现了有关环境事项的确认、计量等核算理论与方法。

其实，人们确认、计量环境经济影响的方式和方法有很多种，并不是单一的使用环境会计手段，它还使用统计核算、生产核算等核算方式，加上环境会计核算，就形成了较为完整的环境经济核算体系。所以在研究和讨论环境会计问题时，需要审慎的将环境会计核算与控制同环境经济核算与控制的其他方式区别开来，对环境会计进行合理的定位。目前很多国内外理论文献都没有将其区分开研究和讨论，把凡是涉及对环境经济影响的一切确认与计量的事项，统统不加区分地纳入环境会计的研究与讨论范畴，让人感觉到环境会计问题无比宏大、无所不包；而在环境会计实务上，又让人们感到无从下手、无所适从，这是导致我国目前环境会计实务落后且发展缓慢的重要因素之一。所以，首先应当解决的一个问题就是区分宏观环境经济核算和微观环境经济核算，进而把环境会计核算从微观环境经济核算体系中区分出来。环境会计是会计学的一个新兴分支，又可分为宏观环境会计和微观环境会计，本文仅研究微观，即企业的环境会计。

基于以上考虑和认识，笔者认为，企业环境会计是现代企业会计的扩展，它是以货币为主要计量单位，运用会计的专门方法，对企业生产经营活动的环境影响引发的可以预见或现实发生的财务事项进行确认、计量、控制和报告的会计。

作为会计学的一个分支，企业环境会计的基本职能仍然是反映和控制，其工作体系也就大致的可以归纳为两类：一是提供信息，包括为外部使用的信息和为内部使用的信息；二是参与企业的环境管理，从而促使企业在实现

良好的经济效益的同时实现良好的环境效益。

### （二）企业环境会计的两大分支

企业环境会计的发展有两种推动因素：一种源于企业内部管理的需要。企业面对社会日益高涨的环境保护热潮以及社会法律、政府的环境限制，不得不考虑自身生产经营活动对环境的影响；也有于企业内部对自身活动的环境影响的反思和环保意识的提高，也决定和影响着企业主动或者被动地将环境问题纳入生产经营管理过程当中，开展与生产经营管理相匹配的环境管理活动。

另一种因素源于企业外部需求。法律、政府、民众和环保组织及其它方面的企业利益关系人需要获得企业生产经营活动的环境影响，以及由此产生的企业现在和未来的财务变动信息，以便做出对企业多发面的决策或行动。于是根据企业环境会计同一般企业会计一样，被分成企业内部环境会计和企业外部环境会计两个基本部分。

企业内部环境会计是适应企业生产经营活动过程中实施环境管理、选择环境对策的需要而产生和建立的、为企业有效的开展环境活动提供内部管理信息的会计系统。主要涉及企业管理活动的环境评价、环保活动和环保投资决策分析、环保资金筹措方式的选择、环境成本的控制、环保项目或活动的经济效果评估及环保业绩考核等方面。企业外部环境会计是确认、计量和报告企业生产经营活动过程中发生的环境事项的经济影响的会计系统。企业生产经营活动过程中，不可避免地会对周围环境产生不同程度的影响，包括生产经营过程中产生的废水、废气、废渣、声光污染等，还有企业产品可能发生的环境影响及产品使用寿命终结后处理的环境影响，同时还有针对可以预见的污染现象开展的环境保护和治理活动。这些环境负面影响和开展的环境治理、保护活动，有些直接带来企业财务事项的发生，有些则必须事先为未来的环保行动或可能承担的环保责任准备必要的资金，还有些在未来的某一时刻发生的不可预料的环境责任承担而导致企业财务支出。这些直接或间接的环境问题导致的财务影响，必须通过企业会计系统，按照规范的确认、计

量程序进行确认和计量，通过适当的会计账簿体系予以记录和归纳，并定期总结，向企业内部和外部的有关信息需求者报告。企业外部环境会计的建立和发展，使得企业财务会计系统所核算和控制的会计要素的内容，由于环境资产、环境负债、环境成本与费用、环境收益等事项的发生而扩展，在会计核算与控制的时间和空间上都比传统的企业财务会计有了很大的增加，并由于社会群体对企业环境责任的关注，使得会计报告的内容也发生了重大变化，环境会计报告的内容已经越来越为企业所接受。

企业内部环境会计和企业外部环境会计也可以看成是企业环境管理会计和企业环境财务会计。企业环境管理会计的开展和运行，要以客观、准确、及时的环境财务会计提供的基础核算和控制为前提。环境财务会计系统对环境事项的确认为、计量和报告的历史积累，为环境管理会计开展具体环境事项的预测、决策、标准制定和业绩考核提供了具有说服力的具体数据信息，否则环境管理会计的预测与决策、执行与控制、总结与考核就无法有效地进行。另外，在传统的财务会计和管理会计的发展过程中，已有迹象表明，在外部需求和企业自主性等动机的促动下，内部管理信息有向外部报告信息转化的趋势，这是企业会计适应社会发展要求和主动迎合市场环境的合理选择。同样，随着企业环境会计的不断发展和完善，这种内部环境管理信息外部化的趋势，也必然会在企业环境会计领域发生和发展。鉴于此点，本文以下将从会计实务方面具体讨论企业外部环境会计，即企业环境财务会计。

## 第二部分 企业环境财务会计的确认与计量

### 一、企业环境财务会计实务框架的方式选择

外部环境会计是现代财务会计的延伸和扩展，主要处理由于企业生产经营活动引起的环境影响而发生的现实的或有明显证据表明在未来某一时间发生的环境财务事项以及环境对企业的财务影响（主要是企业被动承担或者说是受社会规范制约必须承担的部分）。目前的研究成果有两种：一是将环境财务会计纳入现行财务会计体系，与现行财务会计融合；二是建立独立的企业环境财务会计体系。由于两种模式的会计操作具有较大的差异，所以必须合理选择较为可行的会计处理模式，才能具体研究企业环境财务会计的实务问题。

#### （一）与传统财务会计体系融合的方式

选择将环境财务会计纳入企业财务会计体系，不是说不要环境财务会计，而是在现行企业财务会计的基本框架下，对环境会计事项也按照现有会计规范进行相应的会计处理。同时，根据企业环境管理的需要和外部利益相关者的要求，采取适当的方式、方法和程序，对环境会计事项进行反映和控制，并在财务会计报告中传递有利于企业财务信息使用者决策需要的环境财务信息。

到目前为止，世界各国企业，绝大多数进行环境会计核算的企业，基本上还是将环境事项的财务影响统一纳入企业财务会计核算体系，编制综合的企业财务会计报告。采取与现行会计体系融合的方式，一般需要对各类会计要素所涉及的环境项目开设环境核算的明细账户，遵循现行会计准则，对环境会计要素进行归纳、分类核算，以便在编制财务报告时，可以顺利生成环境财务信息，便于环境财务信息使用者的决策。

孟凡利博士主张将环境会计要素对应的纳入企业财务会计要素中，建立独立的会计账户（对于是总分类账户还是建立明细账户没有详加说明），并将其融入企业对外财务会计报告中作相关的信息披露。他认为：“在现有的财务报表内披露，是指利用现行制度规定的资产负债表、损益表、财务状况变动表或现金流量表等主要报表及其附表来披露环境问题引起的环境效果，实际上也就是把环境问题可能引发的对财务状况和经营成果的影响予以全面考虑，进而纳入现有报表之中予以披露”。其在著作中提供的考虑环境问题财务影响的示意损益表可以较好的表现这种观念，如下表所示：

表 2-1 调整后的利润表（数据省略）

一、主营业务收入
减：营业成本（扣除环保设备折旧）
营业税金及附加（加上少缴的流转税）
销售费用
管理费用（扣除排污费）
财务费用（加上低息贷款少缴的利息）
二、主营业务利润
加：其他业务利润
三、营业利润
减：环保支出
加：环保收益
加：投资收益
加：营业外收入（扣除政府发放的污染治理补助）
减：营业外支出（扣除污染罚款）
四、利润总额
减：所得税
加：“三废”产品（污染治理）减免所得税
五、利润净额

资料来源：孟凡利，《环境会计研究》，121 页，大连，东北财经大学出版社，1999

在美国，会计实务上是环境影响的财务事项，通过一系列相关的会计准则、公告、意见书等方式，规范环境影响财务事项的会计处理，如《石棉清理成本的会计处理》、《处理环境污染成本的资本化》、《环境负债会计》等公告为基本准则，处理相关环境成本、环境资产和环境负债问题；在环境信息披露方面，则适用第 5 号准则公告《或有事项会计》。这种做法实际上是将

环境会计纳入企业财务会计体系的直接表现。

加拿大特许会计师协会（CICA）也在 20 世纪 90 年代发表了一系列环境会计的调研报告。1993 年公布了《环境会计—环境成本与环境负债》，在财务会计的框架下，讨论了环境成本辨别、期间归属、资本化条件等问题，还提出以建立环境负债准备金的方式对未来支出的环境成本予以考虑；对偶发的环境负债应当予以披露。

### （二）设立独立的环境会计核算体系

建立独立的环境财务会计体系，是很多学者和环境会计工作者的努力方向，并且已经做了很多尝试。但总的来看，这种设想体系理论研究比较多，实施案例较少。之所以会形成这样的局面，与环境财务会计的特殊性是分不开的。

在会计的发展历史过程中，随着时代发展的需要和管理的需求以及企业社会关系的变化会不断的产生新的会计领域。比如，社会责任会计、人力资源会计、物价变动会计等。但是，与环境财务会计不同的是，除了人们对人力资源会计的研究探索过是否需要增加人力资源相应的会计要素（主要是人力资本要素）外，还没有像环境财务会计这样，对一般会计的几个要素都要进行考虑的问题。就现在的情况来看，对环境资产、环境负债、环境资本、环境成本费用、环境收入、环境损益等内容，都有不同程度的研究与探索。对部分环境会计要素的详细项目分类和账户设置体系也有系统化的研究，并且也有人寻求建立独立的环境会计等式，如乔世震教授在其著作中谈到环境会计等式：

$$\text{自然资产} = \text{负债} + \text{自然资本}$$

同时他还列示了环境资产负债表，如下表所示：

对我国环境财务会计问题的研究

表 2-2 环境资产负债表（简表）

资产	金额	负债及所有者权益	金额
自然资产 减：自然资产损耗 自然资产净值		负债： 应付环保费 应交环境税	
		所有者权益： 自然资本	
资产总计		负债及所有者 权益总计	

资料来源：乔世震、乔阳编，《漫画环境会计》，67 页，北京，中国财政经济出版社，2002。

对于上述会计等式，他们也谈到了该表的缺陷，即未能将符合环境会计的相关要素，如人造环境资产等纳入报告体系，具有不完备性的缺陷。

徐泓教授在其著作中，也研究了微观环境会计报告的内容，并提出了应当在财务报告及其附注中披露的环境会计信息。具体内容如下表所示：

表 2-3 微观环境会计报告

项目	金额	项目	金额
一、环境资产		二、环境费用	
1、可再生自然资源		1、自然资源耗减费用	
期初存量		2、生态环境资源降级费用	
本期增加量		3、维持自然资源存量基本费用	
本期折耗量		4、保护生态环境资源质量费用	
本期其他减少量			
期末存量		合 计	
2、不可再生矿产资源		三、环境效益	
期初存量		直接环境效益	
本期增加量			
本期折耗量		四、环境负债	
本期其他减少量			
期末存量			

备注：1、环境负债的计量  
2、会计政策  
3、其他披露

资料来源：徐泓著，《环境会计理论与实务的研究》，204~205 页，北京，中国人民大学出版社，1998。

从上述研究成果中可以看出,到目前为止,会计理论界对如何选择环境财务会计的体制与模式并不统一。环境专家、环境经济学家、环境会计学者,希望能够建立独立的环境会计体系,并与企业财务会计体系并列运行,以满足环境管理和外界信息使用者的需要;但在实务中,还没有真正建立起完全独立的环境会计体系。现在介绍的国内外独立的环境会计系统更多适用于宏观环境经济核算,或者适用于宏观与微观组织环境影响问题的生产核算(实物量、指数)和统计核算。

### (三) 基于我国国情对以上两种环境会计体系模式的选择

基于以上考虑,在本文的研究中将选择第一种模式,即将与企业环境问题相关的会计处理纳入现行企业财务会计之中。这样的选择主要基于以下考虑:

#### 1. 企业作为会计主体的考虑

企业是一个会计主体,其本身存在或可能发生的环境问题与生产经营活动紧密联系。企业开展的各项环境保护活动和接受、承担的环境财务影响是同企业正常的生产经营活动紧密联系的。以环境保护事项为例,企业生产经营活动如果存在预期的环境损害,社会、政府、公众就会要求企业开展预防和治理其发生的现实环境损害或潜在环境损害;相反,如果企业没有相关的活动引发该类环境损害,企业就不会承担该项环境损害引发的环境责任,也就没有该项环境损害造成的环境财务影响后果,企业会计也就不需要确认、计量和报告此类环境会计信息。我国实行的基本建设项目“三同时”制度、环境影响评价制度也充分说明了企业具体的生产经营业务与相应的环境保护工作具有紧密对应关系,也再次证明环保设施建设、运营及达标本身就构成企业生产经营业务的一个不可分割的组成部分。如果建立独立的环境会计体系,实际上是把相互依存的企业财务事项分割开来来进行会计处理的选择,从整体性观念出发,这种选择是不合时宜的。

#### 2. 会计实践的现实考虑

如前文所述,到目前为止,完全独立于现行企业会计系统的环境会计系

统并不存在，完全构建环境财务会计的基本等式的结果总是给人以牵强附会之感。例如，“环境资产=环境负债+自然资本”这一等式的含义就极其模糊，特别是“自然资本”的归属及参与企业利益分配等问题，都无从解释。如果将环境视为社会公共物品，那么社会应是企业“自然资本”的拥有者，代表社会行使社会管理权限的政府应当是最为合适的“自然资本”的管理者，但持上述观点的研究者没有阐述“自然资本”的所有权归属。徐泓教授的著作已经初步确立了“自然资本”的社会属性，并引入“基金”理论，试图建立环境会计等式。即使这样，另一个问题可能会随之产生，即在拥有国有资本的企业中，如果建立独立的环境会计体系，就有环境资产、环境负债、环境资本、环境收入与费用，还可以核算环境损益。那么，环境资本的分配目标是仅限于环境损益，还是企业生产经营活动的利润呢？显然不可能是前者。因为，如果那样就与这些理论阐述的环境资源给企业带来贡献的观点不符。如果参与后者的收益分配，却在会计上没有建立起相互的联系，就显得非常勉强，以至于难以执行。蒋梅博士在其毕业论文中也提到了“自然资本”、“自然资产”的会计要素及其会计处理，但没有涉及相应的环境会计等式，而后讨论环保设施的资本化问题时，也采取了与现行企业会计系统融合的方式处理此类业务，其“固定资产——环保用固定资产”账户的运用充分说明了这一点。

### 3. 关于企业对自然资源和生态环境资源的会计确认与计量

这个问题在很大程度上困扰着环境财务会计的发展和运用。尽管到目前为止有很多学者和专家均提出企业会计应当对相应的自然资源和生态环境资源做出反映，将自然资源和生态环境资源转化为企业的“自然资产”，但却没有能够提供一种真正实用的转化模式或方法。徐泓教授运用马克思的价值理论、地租理论以及经济学中的稀缺理论、效用理论和财富理论探讨了自然资源（主要是有形矿产资源）的确认与计量问题。这种尝试也许是非常值得考虑的研究方向，但其前提需要严格加以界定：一是企业对于自然资源、生态环境资源，到底拥有怎样的权利？一般来说，对于个体组织而言，对自然资

源、生态环境资源只有使用权、控制权，而没有所有权；二是会计与价值、价格的关系。在市场经济环境下，财富的计算依据是价格而不是价值，企业资产的计量是以市场交易价格为标准的，尽管我们知道价格以价值为基础，并围绕价值上下波动，但价格的影响因素是多方面的。会计直接面对的是价格不是价值，会计要素的确认与计量以及会计中使用的市场价值、现行价值、折现价值等概念，也不是马克思所说的社会必要劳动所决定的那个“价值”，而是人们在通过一定的方法对现在、未来发展的可能性做出判断的基础上，对某一产品或服务的价格做出的估计或折现后的金额。

矿产资源一般是经过一个复杂过程才能够确定的，要花费大量的成本，同时还应当承担那些勘测之后没有可供开采矿产资源项目的分摊成本，所以，矿产资源开发前的成本也是惊人的。我国过去和现在探明的可供开采、利用的矿产资源的前期费用，大多是由国家提供的财政资金全力支持完成的，矿山企业基本上不考虑前期成本，也不承担支付前期费用的责任。现在，这种状况已经有所转变，一些地方已经开始矿产资源开发权的公开拍卖，虽然还没有考虑对前期测量和勘查费用的补偿问题，但是自然资源的开发、利用权等取得费用的资本化已经变成现实问题。现有环境会计著作都没有对这部分成本的补偿做出合理解释，其价值计算中也没有考虑这样的问题。

#### 4. 关于企业环境资产的确认与计量的考虑

这一点是目前环境会计研究的主要分歧表现最明显的一个方面。如果不考虑自然资源、生态资源的非交易成本的资本化问题，也就没有“自然资源”、“自然资源”等现行会计体系中不存在的会计要素，其余环境影响的财务问题现行会计系统完全可以处理，也就没有必要建立独立的环境会计体系。如果一定要考虑自然资源、生态环境资源的非交易成本，或许可以建立起独立的环境会计体系，但其可靠性、准确性等会计信息质量的保证程度还是让人感到不可判断。因为报告使用人必须具备环境专家、环境经济学家、环境会计学家共同的专业技能，才能辨别在这种状态下环境会计提供的环境信息。如果承认环境会计报告的使用者大都不具备这些专家的共同技能，也就承认

了他们仍然不可能理解和把握该类环境信息，那么这种信息的提供方式和内容的意义就不存在了。

### 5. 分配的考虑

正如第二点谈到的那样，如果建立两套会计核算体系，运用两个会计等式，环境会计就可能在形式上真正独立起来。但是可以毫不夸张地说，以目前的研究成果为基础，环境会计体系核算的结果很可能是损失大于收益。如果形成这样的局面，环境资本（或自然资本）的收益分配如何解决和解释？如果参与企业生产经营活动产生的净收益的分配，在理论和实务上达到了统一，但在会计等式上的矛盾又会突显出来，一个等式中的资本参与另一个等式中资本收益的分配，似乎也是难以接受和理解的。相反，如果按照有些环境学家和经济学家估计，很多企业所产生的净利润不足以弥补为治理企业生产经营活动所产生的污染或环境破坏发生的支出，那么假设利用一定的转换方式将生产经营活动所产生的利润分割给环境资本（环境资产带来的收益），企业生产经营就是亏损，在这种情况下，经营资本还有投资动力吗？如果经营资本没有了投资动力，环境保护所需资金又从哪里获取呢？也许有人认为，这样的企业可以停产或取缔，可是随之而来的后果影响成本（如社会安定成本）就会小么？这些问题即使是经济学家和社会学家也很难给出一个合理的答案，那么作为为微观会计主体服务的企业环境会计显然也没有能力解决这样的问题。

根据以上的考虑，在本文以下的阐述中，始终贯彻一个基本思想，即立足现实，做会计能做的事。把环境财务会计定位于企业生产经营活动的环境财务影响的确认、计量、记录、归纳、报告和信息提供范围之内。企业生产经营活动与自然资源、生态环境资源的相互影响事项的会计反映，仅限于法规、制度明确规定企业必须承担的相应责任的财务影响，或企业自愿承担的非强制性环境活动的环境财务影响（如非规定性的环保活动的财务支出）。

若环境会计体系模式采取与现行会计体系融合的方式，一般需要对各类会计要素所涉及的环境项目开设环境核算的明细账户，以下本文将仿照现行

财务会计要素，对环境会计要素进行具体研究。

## 二、环境资产的确认与计量

### （一）环境资产观念的思考

从目前的研究状况来看，有这样的倾向，即理论研究涉及的企业环境资产范围非常宏大，包括企业本身可以控制的和不能够控制的物质及存在状态，从可能的应收环境赔款，到环境保护设施；从有形的矿产资源，到捉摸不定的生态环境。但在会计实务上，普遍感觉到理论与实践的不对称，对企业而言，就算知道了与生态环境资源相互影响，却找不到可以把两者合理联系起来并对相互影响的经济后果进行确认、计量的合理方式。因此，不得不在企业环境会计领域放弃对此类环境资源的核算与报告。

在相关的国外文献中，特别是关于环境管理会计的研究，更多的是对环境影响的测量与报告，有的著作并不试图将这些物理数据转化为经济数据，特别是财务影响数据。西方出版物对环境问题的考虑与我国现在讨论的环境会计存在很大的差异，主要表现在以下方面：一是强调环境核算，对企业生产经营活动的环境影响从生产排放的物理当量的角度进行确认与计量，而不是直接的财务计量；二是格外重视环境问题的管理决策与控制，主要将环境问题视为环境管理会计重点考虑的内容，因此格外重视环境成本、环境影响的内部报告。

因此，在我国现有状况下如何确定企业环境会计核算中的环境资产范围是一个必须予以明确的问题。笔者认为，在环境资产的确定中应着重考虑以下几点。

#### 1. 资产定义的选择

笔者认为，目前的最佳选择还是遵从现行会计准则的定义，将环境资产纳入企业资产范畴，以保持企业资产的性质、内涵与外延的统一性。按照我国会计准则的规定，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有

或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源，包括各种财产、债权和其他权利。美国 FASB 的《概念公报第六号》对资产的定义是：“作为过去的经济交易或事项的结果而被特定会计主体所拥有或控制的可能的未来经济利益”。其中“未来经济利益”是一个不太好解释的概念，有人认为主要指的是未来的现金流入，但“经济利益”更强调效益的思想，是对现金流入的增量的考虑。换句话说，未来现金净流量才对会计主体有意义。因为，在现实生产经营中，资产是作为资本的载体在发挥作用，求利是资本的本性，而事实上很多会计主体持有的资产未必能够实现这一目标，导致这种期望与现实的背离，不过在未來事项或交易结果没有确定之前，事实上还是作为资产进行处理的。

## 2. 资源与资产的界定

毫无疑问，企业拥有或控制的各种资源具有资产的性质，但应强调一个前提：为企业所拥有或控制。生态环境资源从一定角度来说，也会构成企业的经济资源，一个明显的例子就是良好的卫生环境、清洁的生产过程和良好的绿色产品和服务，会改善经营场所的生态环境质量，会吸引较多的顾客而扩大企业产品或服务的市场份额，甚至还可能开发厂区旅游项目（远大中央空调的生产基地已经开始类似的经营业务；高碑店污水处理厂也有类似的业务开展），可以为企业带来直接的经济利益，但这种改善是通过生产经营资金的运用换来的，表面上看是良好环境带来的收益，而实际上仍然是企业资产运用的投资回报。自然矿产资源在未确定其潜在价值之前，不可能单独作为一种交易的标的参与经济交易。如果某一地域（后来发现矿产资源）被用于交易，也不是以埋藏于地下的矿产资源的价格作为交易计价基础，而是以其他目的进行的交易，后来发现的矿产资源，在未开发之前，虽然主体已经取得该地域的使用权及控制权，也不可能对其尚未发现的矿产资源予以单独计价，确认为该主体的资产。如果该主体改变该地域的使用用途，还必须重新申请、勘察、建立矿山，这些开矿前的前期成本，可以作为能够带来未来经济利益的资源而予以资本化。我国过去大部分矿产资源直接授权矿产开发企

业开采而不收取任何矿产资源调查、勘测等补偿费用，主要是由于找矿支出是由国家财政全额负担的，开矿企业也是国有企业或集体企业，国家不与自己算账的观念导致的。上述开展厂区环境旅游的企业，其厂区环境的形成是企业自身开展环境保护和改进的成果，是可以确认和计量其费用的，也就是说可以确定其厂区环境开发成本，并可以资本化为厂区环境资产，因为这种环境资源是企业自身所拥有和控制的。但企业对于其他自然生态环境则很难判断企业对其控制的能力，即使这些资源可能为企业的未来收益做出贡献，也无法量化为企业的资产。所以，在企业环境资产的确认方面，必须合理地区分资源与资产。可为企业提供各种资源的渠道和状况是很多的，并不仅限于自然生态环境，商品市场、劳动力市场、资本市场等都可以为企业提供各种经济资源，但在企业没有购买或通过法律程序取得其所有权、控制权和使用权之前，仅仅是一种可选择经济资源，不可能构成企业资产。

我国不承认任何社会团体或个人的土地及其所埋藏的矿产资源的个体私有权。这一方面，世界其他私有制国家与我国不同，它们首先承认土地（包括土地所埋藏的自然资源）的私有权，任何社会群体要进入私有领地从事以营利为目的的活动，只要不是被所有者允许，就必须以交易的形式获得某项活动的权利，必须为此付出代价，因此，也就必须将取得某项活动权利的代价，作为该项活动的前期成本，或者予以资本化，或者作为当期费用处理。

### 3. 作为会计核算的企业资产，一定是可以用货币计量的

企业资产是在过去的交易或事项过程中形成的，如果是通过交易获得所有权或控制权、使用权的，自然可以通过交易价格和相关费用确定其成本。比如，购入的生产设备、环保设备、原材料等实物资产和应收他人欠款的权利以及购入的版权、专利权等；有些资产不是通过交易方式获得其所有权、控制权和使用权，而是企业在生产经营过程中生产、创造、接收捐赠或积累形成的，也可以通过对形成过程中发生成本的追溯计算而获得该类资产的成本，作为该类资产的入账价值；对于上述形成过程以外的自然资源和生态环境资源，由于其主体控制的不确定性、未来收益能力估计的不确定性以及

其共同影响和共同被影响性的原因，一般不应作为企业拥有和控制的资产纳入企业环境会计的核算范围，一旦发生与其相关的非经常性的利益损失或收益，可以作为非经常项目处理。

#### 4. 特殊问题的考虑

李连华博士在其著作中还提到“存储性环境资产”，主要是指那些自然界长期积储下来的资产，其本身就是生态环境的组成部分之一，如矿产、水库和森林等。笔者认为，上述环境资源对微观会计主体企业来说，一般不具有所有权和控制权，也很难直接表现为企业的资产。如果企业取得这些自然资源的所有权和控制权，也必须通过适当的交易或授权来实现，那么，通过交易取得所有权和控制权的，理应作为企业拥有的资产（一般应列入经营性资产，而非环境资产，因为企业购买这些资产一般会用于生产经营活动或提高企业的经营效果）进行核算。例如，旅游景点因承包经营而支付的承包费，如果是授权经营，也应作为经营性资产核算，但须合理确定其入账价值，例如，收费的森林公园其收入只能用于经营管理的日常开支和公园的维护，并不是以营利为主要目标。还有，在消费过程中，主要不是消费公园内的具体物质，更多的是消费（可能带来损害）由自然及自然物质组成的环境，所以对此类可以带来收益的自然资源进行会计确认和计量也是十分困难的。如果通过非交易或授权途径取得，只要用于生产经营活动，也应通过适当评估，作为经营性资产（无形资产）入账，如果用于非经营目的，尽管会间接影响企业的生产经营活动及其成果，也不可以作为环境资产入账。

#### （二）关于企业环境资产的选择与确认

按照上述讨论的基本思想，笔者认为，可以纳入企业会计核算体系的环境资产主要包括以下内容：

##### 1. 环保工程与设备

主要是指企业开展环境保护而建设的环境保护基础工程与设备，包括基本建设项目的配套环境保护设施与设备、企业独立建造的专项污染治理、污染预防等设施与设备、卫生清洁设备等。这些工程、建筑与设备的性质和用

途虽然同生产经营设施、设备存在很大差异，但仍可以看作维持和保障企业生产经营活动正常运转的必要辅助设施。没有这些设施的建设和正常运转，企业的生产经营活动就有可能被迫停止运行或遭受额外的环境损害处罚。在企业会计上，由于这些环保、环卫设施具有企业固定资产的属性，应作为企业固定资产予以确认、计量。考虑到与生产经营设施、设备的差异和环境管理与报告的需要，应当单独设置“固定资产——环保用固定资产”明细账户，进行明细核算。

### 2. 环境保护技术

主要是指企业开发、研制或通过交易事项取得的有关环境保护的专有技术、专利权等无形资产。无论以何种形式取得，都形成企业的无形资产，应当设置“无形资产——环保用无形资产”明细账户，予以单独核算。

### 3. 排污权

排污权是在实行排污许可证制度，同时建立排污许可证交易市场的环境下形成的一项特殊环境资产。排污许可证是指可以按照不超过规定污染物浓度和有毒物含量的标准，向特定环境（水域、空气等）排放污染物的许可证明。环境管理机构按照区域环境状况、环境质量要求确定该区域某一特定时间段的最大污染物接受容量，将其划分为若干具体的排污单位，并以一定的价格，按核定的排污量向符合排放标准和要求的企业、组织配售。由于一些特定组织的污染治理水平提高，可能产生剩余排污权，而另一些组织也可能由于生产规模扩大，或从经济利益方面考虑，达到排污限定数量或标准不经济，就可以通过排污权交易市场，向那些有剩余排污权的组织购买排污权。

排污权实质上是一项资产性费用，如果企业、组织没有取得排污权，就不能向该地域排放排污权规定的污染物。即使拥有排污权，也只能在排污许可证限定的范围内且符合排放标准的前提下排放，不可以超标、超额排放污染物。所以，排污许可证（排污权）在购买之后形成企业的一项资产。李连华认为，该项资产应当作为一项无形资产确认。笔者认为，这项权力在购买之后，随着企业污染物的排放而逐步减少，具有待摊费用的性质；同时，虽

然可以通过转让排污权而获得经济利益，但其利益的可预见性比专利权等无形资产更能客观地估计，与一般无形资产具有的性质不同。因此，笔者认为可以作为一项长期待摊费用来处理。

应当说明的是，我国尚未创建排污权交易市场，企业只能自用排污许可证和排污权，因此也不可能因排污权或排污许可证转让而获益，这更不宜于将排污权作为无形资产核算与管理。我国是否需要建立排污权交易市场，有很多专家都提出了相应的建议，认为开设排污权交易市场对经济发展和控制环境污染是有利的，在此不详加论述。

#### 4. 环保基金存款

环保基金存款是指企业向污染治理专项基金管理机构申请取得的“专项环保基金借款”而形成的银行存款。按照《污染治理专项基金有偿使用的暂行办法》的规定，必须专户存储、专款专用。其实，环保专项基金借款本息偿还的资金来源还是企业的经营资金，只是为了保证企业环境保护工程的建设，对该笔借款的管理提出了特殊要求，从这个意义上说，它与企业的其他借款没有什么本质区别。在环保基金存款管理上，只需设置“银行存款——环保基金存款”明细账户就可以解决。企业自行提取的环保基金，完全可以和经营性存款并行处理，不必单独存储，只是要通过“预提费用——预提环保基金”账户来核算其提取、使用和结存。

#### 5. 其他环境资产

企业除了因生产经营会对环境产生影响外，还可能因他人破坏环境而受到侵害或损失。李连华博士认为，如果企业受到其他单位排污致使生产经营受到严重影响或遭受财产损失，可以向污染单位提出赔偿，经有关仲裁或诉讼程序确认排污单位应当赔偿的款项，应当作为“环境资产——应收环境赔偿款”进行会计确认与计量。笔者认为，在会计上，将其作为“其他应收款——应收环境赔偿款”较为合适，因为它不是企业通过交易或事项获取或控制的环境资源，而是对业已形成的生产经营活动或财产损失的赔偿，仅仅是一种补偿而已，只是引起补偿的原因是受他人导致的环境污染所致，因此，

作为一般裁决与诉讼形成的“其他应收款”处理更为合适。

除上述环境资产外，企业还有一些资产应当可以归入环境资产范畴，如保持环保设施运转并发挥效用的催化剂、分解剂等辅助原料和材料以及污染防治过程中可能产生的副产品，这些物资和产品完全是由于环境保护的需要及其过程产生的结果，应当纳入环境资产范畴。对于保证环保设施正常运行或保证其发挥功能的辅助原料、材料，可以归入企业生产经营过程中的原料和材料进行会计处理，设立“原材料——环保用原材料”明细账户核算。对于环境保护过程产生的可以对外出售或可以进一步利用的副产品，一般的做法是：只记录副产品数量，不计成本，一旦获得收入，直接记为“营业外收入”或冲减有关费用。因为作为副产品，其形成的收入不可能补偿环保设施运行发生的成本，副产品收入仅占环保设施运行成本的很小比例。尽管如此，如果这些副产品能够有其市场，就能够给企业带来经济利益，也构成了企业资产的组成部分，因此也应当作为环境资产予以确认和计量。但是，由于企业治污生产的目的是消除和降低污染物排放，减少环境损害，而不是直接实现副产品的生产和销售，加之副产品的产出量很有限，全额负担其治污成本也不现实，结果导致污染治理的副产品的成本计量十分困难。

### （三）在选择一体化企业会计模式下环境资产的具体处理问题

#### 1. 环境资产账户的设置选择

将环境会计与现行会计融合的企业会计模式也可以称为一体化企业会计模式。在这种模式下，环境会计要素的具体处理可以有两种方式：一是为环境会计要素设立独立的一级会计账户，突出环境会计要素的重要性和独立性；二是在现有会计账户体系内，考虑环境会计要素的功能与现行会计要素的对应关系，设立二级明细账户进行核算。到目前为止，大多数著述者主张建立独立对应的环境会计要素一级账户，独立计量、核算环境要素信息，这种做法的主要目的是为了较为容易地编制相对独立的环境会计报表，同时显示对环境会计的重视。从各方面来说，这应当是无可厚非的。

但是，笔者还是选择第二种方式作为环境会计具体处理的最佳考虑。这

种选择的出发点在于：一是笔者把企业的环境保护活动看成企业经营管理活动的一部分，是与其生产经营活动相辅相成的。在非专业污染治理或环境保护企业的环境活动中，主要是针对企业生产经营活动产生的或可能产生的污染、环境破坏事项进行治理或防治。正如前文所说，非专业污染治理或环境保护企业的环保活动是生产经营活动的一个必要组成部分，为此而付出的经济代价，也应构成企业生产经营活动经营成本的一部分，应当纳入企业生产成本核算的范畴之中；二是如此处理不影响将环境会计要素按照独立的一级账户处理方式下环境会计要素的计量、归纳、核算与报告目标的实现；三是既可以继续保持现有会计体系的稳定性，又可以满足环境事业对环境会计信息的需要。

## 2. 企业环境资产的计量与核算

会计计量就是遵循会计法规和准则，对分类会计要素的具体载体或事项的相关金额进行确定、分配的会计程序。具体到环境资产的计量，就是在环境资产确认的基础上，将具体交易或事项中发生的金额，按照相应的经济规律和会计规范的要求，分配给相对应的环境资产载体的过程。会计计量要解决两个基本问题：一是计量基础，解决采用何种价值观念估计某种会计要素的计量；二是计量界限，解决哪些价值量计入哪一种会计要素的载体之中。

### (1) 计量基础

在计量基础选择上，会计上一般选择以货币为计量属性的“历史成本”、“现值”、“公允价值”、“可变现净值”等价值观念作为会计核算的价值基础。传统的财务会计在资产确认时，一般采用“历史成本”作为计量基础；现代会计中，财务会计在其会计要素的计量与核算中，较多地使用了“现值”、“公允价值”、和“可变现净值”的价值基础。在会计计量中，对于交易过程取得的资产，一般以交易时的价格，即历史成本为计量基础。不能确定交易价格的，如接受捐赠的资产，如果可以确定其历史成本且现实价值也没有严重背离历史成本的，仍可按历史成本计量；如果历史成本来源不易取得，或者与现行市价有较大差异，则应选择现行市价作为计量基础。如果上述计量的相

关资料均不易取得，也可以用“可变现净值”等计量基础。对于企业拥有或控制的资产，在持有期间会由于市场环境、资产的自然状态变化、科学技术的进步、资产的市场功效等诸多因素的影响，而发生价值表现的上下波动，导致原来的入账金额不能体现当前该资产的实际市场价格，甚至发生严重的背离，引发会计报告信息与企业资产实际收益能力和价值金额表现的扭曲，这时需要对企业拥有的资产进行重新估价。对于现行市价严重低于其账面金额的资产，需要以“公允价值”或“可变现净值”为计量基础重新估价并及时反映和报告该类信息。

环境资产的计量与企业一般资产计量有着紧密的联系，企业会计计量的原理和方法均可以运用到环境资产的计量工作中，环境资产计量也不需要提出一些新的计量基础和方法。比如，对于“环境工程与设备”、“环境保护专有技术”、“其他资本化环境费用”、“环保基金存款”、排污权等环境资产的计量，均可以按照现行会计准则的规定直接进行该类资产的计量；比较困难的问题在于那些以自然生态环境组成部分存在的、非交易或授权过程形成的环境资源，它们对企业的生产经营确实存在影响但其又很难单独产生财务效果，是否需要将该类环境资源纳入环境资产范围、如何计量，确实是一个难题。因为我们无法否认它是企业所拥有或控制的资源，也不能否认它会对企业未来经济利益的形成具有现实作用或贡献。换句话说，它符合企业资产的定义中所要求的主要条件，只是没有一个明确的交易或事项可以作为一个独立的资产项目来明确其价值形成过程。笔者认为，该种资源的功效也根基于企业过去的相关活动，只是这些日常管理、经营和维护工作，表现为企业日常生产经营管理活动的组成部分，没有将其资本化，作为独立的环境资产去关心它的质量、功效的变化而已。日常发生的该类资产的管理、经营和维护开支，一般作为企业的管理费用列支了，应当考虑将该类环境资产独立计量。

### (2) 计量的界限（金额范围）

主要试图说明对于具体的交易和事项中的环境资产，与该项资产相关的交易过程中的哪些金额应当计入资产价值，哪些不应计入资产价值之中，其

中费用资本化和划分资本性支出、收益性支出是资产计量的关键问题。

在长期环境资产的计量方面，重点是要处理好资本性支出和收益性支出的划分。对于环境保护工程建设、环保设备、环境保护专有技术等长期环境资产，完全可以依据现有会计准则的规定，按照企业主要工程建设、生产用机械设备、一般无形资产的计量基础和计量原则执行，没有必要考虑重新研究该类长期环境资产计量的特殊性（不存在特殊性）。例如，对于环保设备的构建（需要建设或安装），可以把设备购买支出、安装支出（材料费和人工费等）、调试费用、建设完成交付使用前的贷款利息费用，作为该项环境资产构建支出的内容予以资本化，形成该环保设施、设备的价值；而对于发生的采购费用、建设过程的管理费用、竣工结算并交付使用后的项目贷款利息，可以不予资本化，作为当期费用计入当期损益。

从会计核算过程来看，环保工程建设的核算与企业其他固定资产的构建核算没有什么实质的区别，为了单独确认和计量环保工程的建造成本，反映企业环保投资状况，有必要设立独立的明细账户专门反映环保工程的建造过程和预算执行情况。如果企业使用了借入的环保基金建造环保工程，则相应的支付业务应从“银行存款——环保基金存款”账户支出，除此之外，与现行会计体系处理固定资产构建事项的会计程序和所遵循的会计原则，没有什么不同。

对于环保专有技术、专利权的无形资产，排污权等递耗性环境资产，流动性环境资产，均可以在现有准则和制度框架下进行计量和核算，在此就不一一举例说明。

在环境资产计量与核算方面比较难以处理的还是以自然生态环境状态存在的、非交易或非授权过程形成的环境资产。对于通过交易或授权经营而获取的矿产资源、水库、养殖基地等生态环境资产可以计算取得成本，并可以按取得成本进行计量与核算。矿产资源可以按当期开发量占预期可供开采储量的比例摊销取得成本；水库、养殖基地可以按照可使用年限摊销取得成本。有一点值得关注：如果企业长期拥有水库等类似的环境资源性资产，一定会

发生维护成本，但水库这类资产的自身价值并不因为使用而降低，有时还会因为逐步合理开发和利用而提高。如果我们限定一个摊销期限，并在期限结束时将资产价值全部摊销完毕，就会形成无账面价值的巨大资产，所以，如何处理这类资产的价值摊销是一个棘手问题。同样棘手的环境资产项目是不通过交易或授权过程为企业拥有和控制的自我积累形成的生态环境资源，如清洁的生产环境，通过改造、治理形成的厂区生态等，这些环境资产在其形成过程中，无疑花费了大量的人力、物力和财力，但一般情况下，企业不会将这些支出资本化为该环境资产的取得或形成成本之中，大多作为当期费用处理。如果将这类环境资源定义为环境资产，就会形成零成本环境资产。

### 三、环境负债的确认与计量

#### （一）环境负债的特征性

企业环境负债是指由于过去或现在的经营活动对环境造成的破坏而承担的需要以资产或劳务偿还的义务。它是企业承担的各种负债之一，具有企业一般负债的基本特征，如现实性、主体性、强制性、可计量性和时限性，同时也有自己的特殊表现：

##### 1. 环境负债不同于企业一般债务的表现是非直接交易性

企业的一般负债大多是由于现实交易和法律规范的要求形成的，如购买行为形成的应付款项、使用人力资源形成的应付职工薪酬、由于交易形成的流转税、交易成果引发的所得税和其他税费，等等。企业的环境负债也有类似成因导致的，如购买排污权形成的负债，但更主要的还是企业生产经营活动过程和结果引发非直接交易性责任的承担。如生产过程的废弃物排放的环境损害罚款和环境赔偿等，就不是确切的交易行为直接形成企业的现实义务，而是生产经营活动过程和结果的后续反映。

##### 2. 具有明显的外部性

企业到底要承担多大的环境责任，具体表现为多大数额的环境负债，不

是企业自身能够决定的，它取决于自然界的承载能力和净化能力的强弱、社会环境意识水平、所在区域的环境要求和环境法律的完备程度、社会环境管理机构的监督与制约能力、企业的影响力等众多非交易因素的影响。长期以来，企业和个人均把废弃物的排放看成顺理成章的事情，人类的生活、企业的生产必然产生废弃物，必然要排放，也就会不可避免地产生环境污染。现阶段，无论是个人还是企业，均对环境问题给予关注，也承认企业和个人行为对环境的影响，并开始注意开展环境保护，接受对环境影响后果责任的承担。但是，即使企业可以计量自身废弃物的排放量和排放浓度，仍然不能够明确可能承担的环境负债的准确数额，因为前述的诸多非交易因素影响也非常重要。如果区域环境承载能力比较强，法律和社会规范要求的环境控制水平低，企业所承担的环境负债就可能相对较小；反之，承担的环境负债就会相对较大。同样，企业在当地的社会影响力越强，其影响执法者的能力也就越强，也就越有可能得到社会管理机构的庇护，其直接承担的环境负债就会相对较小。反之，就会承受法律和社会规范规定的环境责任，环境负债就会多一些。

### 3. 具有相对滞后性

企业一般性负债，在相关交易或事项发生时就已明确确定需偿付的金额、还款期限、还款方式等内容。相对于此，环境负债的确定一般不是发生在废弃物排放或污染发生的那一时间，而往往会在排放或污染行为发生之后的某一时间被确认或提出。特别是企业生产经营活动形成的环境污染和产品环境质量问题导致的赔偿责任，一般会与污染或产品交易的发生时间相差很远。

### 4. 环境负债具有追溯性和连带性的特点

主要体现在环境污染造成的危害本身的广泛性、影响的严重性和长远性。例如，苏联的切尔诺贝利核电站的泄漏事件造成的环境污染，其影响面积之大、损害之严重、时间之久远都是非常明显的。针对这种状况，各国的环境立法大多对环境污染的责任采用了追溯原则。美国1980年颁布的《综合环境反应、赔偿与责任法案》就凸显了追溯原则：造成有害物质泄漏的肇事者要

承担全部的清理和恢复原状的责任。在日本，负有环境监控职责的政府也会成为现实的环境责任承担者，并因此承担环境赔偿责任。

企业生产经营的持续过程中会形成多种形式的债务，有经营性质的，也有非经营性质的。但环境负债归根结底还是生产经营活动引发的负债，没有相应企业生产经营活动，就不会产生相应的废弃物，也就不会发生企业的废弃物排放。所以，从这个角度来说，环境保护本身就是企业生产经营活动的一部分，环境责任形成的负债，也是企业经营性负债的一部分。会计核算之所以把环境负债与其他负债适当地加以区分，一是要使企业内部的管理者、生产者明确企业生产经营对环境产生的负面影响；二是要合理、准确地确定企业生产经营活动的环境损害给企业财务上带来的损失；三是为了客观评价企业的经营业绩和环境业绩。

### （二）环境负债的确认、计量和核算

由于环境负债既有企业一般负债的特点，又有自身的特殊性，使得环境负债的确认、计量也比较复杂并具有不确定的特征。按照对环境负债的把握程度，我们可以把环境负债分为确定性环境负债和不确定性环境负债。

#### 1. 确定性环境负债的确认、计量和核算

##### （1）确定性环境负债的确认

确定性环境负债是指企业生产经营活动的环境影响（废弃物排放、有毒物泄漏、环境违法违规）引发的、经有关机构（法院、仲裁、环保执法）做出裁决而应由企业承担的环境负债。主要包括环境罚款、环境赔偿、环境修复责任引发的环境负债。

①环境违法违规责任的认定。环境违法违规责任是指企业违反环境保护方面的法规，由环境保护执法机构做出的罚款决定而承担的环境债务。根据《环境保护法》及其有关规定，环境保护部门有权对预防环境污染设施没有建成或没有达标而建设项目投入使用、未经环保部门同意擅自拆除或闲置防治污染设施、限期治理逾期未完成造成环境污染及其他法律法规规定的应予以罚款的行为，进行罚款处罚。

②环境赔款责任的认定。环境赔款是由于企业排污对他人造成了生产、生活损害，通过协商、裁决或判决，企业应当向受害人支付赔偿金的事项。环境赔偿的认定主要取决于企业是否排污和是否给其他人造成损失两个方面事实的认定。我国《环境保护法》和《民法通则》都有明确规定：企业已污染和破坏环境，侵害他人的环境民事权益的，应当承担民事法律责任，主要就是经济赔偿责任。赔偿的范围包括：医疗费、误工费、生活赔偿、财产损失赔偿等，实际上还包括后续影响性赔偿（对他人生产、生活的后续活动的持续影响）。有人认为，环境赔款还适用“无过错责任”原则，即企业只要在客观上对他人造成了人身、财产和环境权益的损失，即使没有主观的故意，也应承担赔偿责任。对于企业环境负面影响来说，笔者认为不存在所谓的“无过错责任”，而是明显的“有过错责任”。这种“过错”就是企业的排污行为的客观存在。如果企业没有排放废弃物、没有造成相应的环境污染或环境损害，企业还会承担由此造成的环境赔款责任吗？

③环境修复责任的认定。环境修复责任是指对自然生态环境开发、利用或污染的行为人，在开发、利用或污染之后，清除污染、恢复环境原貌的责任。西藏自治区经贸委、国土资源厅、环境保护局决定，在江河源头保护区内、青藏铁路周边、风景名胜区、旅游线路旁和主要草场、湿地进行沙金矿开采的 29 家矿山予以关闭，注销其开采黄金矿产批准书、采矿许可证手续；还对 19 家矿山进行限期开采，用 1 年~2 年时间进行回填复垦；同时对另外 11 家矿山企业做出了继续进行整顿的决定。有关部门还向其他矿山提出了加大对保护环境和恢复生态投入力度的明确要求，如不符合采矿条件，同样将及时关闭取缔。应当说明这种责任既有法律强制性的，也有道德义务性的。

## （2）确定性环境责任的计量

环境责任导致的环境负债的确认和计量是很简单的，如环境罚款和环境赔偿，通常是由环境执法部门或司法程序确定。这些环境负债的计量也很简单，直接根据环境执法机构的罚款金额或法院裁定的金额进行计量即可；相反，有些责任的认定和负债的计量是复杂的和不确定的，如环境修复责任的

认定及其导致的环境负债的计量。对于法律、法规强制要求的环境修复责任，企业可以按照相关规定的提取比例和提取标准进行计量。对于企业自律性环境修复责任，可以根据企业决策机构或专业咨询机构的测定，考虑企业自身的承受能力，均衡企业社会责任、社会环保形象、环保目标等诸多因素综合确定提取的标准和提取的比例。在企业持续经营过程中，提取的比例和金额也可能是不断变化的。引发这种变化可能有多种原因，如企业承受能力的增强和企业形象的更慎重考虑，企业可能提高提取比例；还有对环境修复费用的重新测定或评估，导致对环境修复责任的判断发生变化企业环保目标的修正，等等。

### (3) 确定性环境负债的核算

对于环境罚款和环境赔款，在传统会计核算和我国现行会计核算体系当中，均视为与企业生产经营活动无直接关系的财务事项。因此，一般记入“营业外支出”项目之中，在环境罚款和赔偿确定时：

借：营业外支出——罚没或赔偿

贷：其他应付款（或银行存款）

现行会计准则下，对处于诉讼或纠纷的环境事项，要根据可确定程度的具体情况，做出会计处理。对于可以评估预期的责任承担结果的环境纠纷事项，在最终裁决出现以前，应当合理计提损失准备：

借：营业外支出

贷：预提费用——预提环境费用

对于不能合理评估预期结果的未决环境纠纷事项，应当在财务会计报告的补充资料中予以披露。

由于处理结果完全计入营业外支出，因此可以说，上述会计处理是基于把生产经营活动所引发的环境负面影响问题看成是与企业的正常生产活动无直接关系的事情，笔者认为这种观点及其会计处理方式有很大的不足之处。前文已经说过，企业的环境影响恰恰是由于企业的生产经营活动引起的，若没有这些生产经营活动，就不会产生相应的环境影响。所以，上述会计处理

方式的选择与企业环境问题的实际状态和环境问题的因果关系不相符合，应当予以修正。笔者建议：应当将环境责任的承担视为企业环境管理责任的一部分，作为企业管理业绩评价的重要事项和指标予以考虑，所发生的环境罚款和环境赔偿，应视为必要的管理支出。至于是否要在缴纳所得税时给予扣除，可以另行研究。建议上述会计事项应按照如下方式处理：

环境罚款或环境赔偿裁定时：

借：管理费用——环境管理费用

贷：其他应付款（或银行存款）

计提可能的环境责任准备时：

借：管理费用——环境管理费用

贷：预提费用——预提环境费用

也有部分人士认为，应当进一步把环境罚款、赔偿和修复责任看成企业生产经营活动的经营成本。因为它是企业生产经营过程造成的环境损害必须付出的代价，尽管这种支出具有相对滞后的特点，但毕竟是同产品生产、劳务提供、产品销售直接相关的支出，应当计入生产经营成本。就事实而言，这种观点应当是合理的、正确的，但会计处理会比较困难；况且企业目前的成本核算主要是制造成本核算，并非完全成本核算，所以作为管理费用处理环境责任费用应该也是比较适当的。

## 2. 非确定性环境负债的确认、计量与核算

非确定性环境负债，也称为或有环境负债，是指由于企业过去生产经营行为引起的具有不确定性的环境责任。在过去的企业会计业务中，人们很少关心企业环境责任引发的潜在环境责任承担问题，只有在切实遭受环境处罚和赔偿时，才作为一项营业外支出项目处理，这种处理方式缺乏稳健性，所提供的信息也是不完善的。企业环境会计应当借鉴或有负债的理论与实践来处理环境影响责任问题。

如果环境责任很可能发生，且其导致的损失金额可以合理地予以估计，就采用应计基础，计提或有损失。

借：管理费用——环境管理费用

贷：预计负债——预计环境负债

如果对企业的环境影响责任的发生属于“有可能”状态，则可以不计提或有环境负债，但要在会计报告的补充资料中予以披露；如果企业环境影响责任发生的概率很小，则可以不预提也不披露。

在美国，根据 FASB 的紧急问题工作小组发布的《环境负债会计》的要求，只要环境修复请求可能出现，企业就应该根据潜在的环境修复请求和可能发生的修复费用加以独立地预计。

#### 四、环境会计所有者权益的思考

在前文讨论企业环境会计模式选择和环境资产问题时，已经多次提到环境会计的所有者权益会计要素，一些学者和其他研究者也对企业环境会计所有者权益问题进行过研究。

从与宏观环境会计（实际上是指考虑环境因素的国民经济核算）相对应的角度看，针对企业可以控制的生态环境资源资产化理论，提出企业环境会计的所有者权益问题。例如，徐泓教授提出的环境资本——通过对企业能够使用的自然资源按照环境资产的确认标准进行确认和计量后的金额，一方面作为环境资产的入账价值，另一方面作为“环境资本”进行确认与计量。白英防认为，“对于要求参与利润分配的环境资本，应重点体现在企业中那些对整个国民经济和生态环境有重大影响的环境资源上，它们所具有的不仅是能够为企业带来超额收益的能力；对国民经济和社会生态环境还具有至关重要的作用，所以应确认为环境资产和环境资本。环境资本与其他资本一样，应参与企业的税后利润分配。企业根据其环境资本、非环境资本对企业的不同贡献确定一个利润分配比例后，那么环境资本的价值就可以确定。这一利润分配比例一经确定，通常不作改动，环境资本与环境资本账户的数额也是固定不变的”。但他没有阐述如何界定环境资本，也没有说明如何确定环境资本

与非环境资本的收益分配比例。

在2000年上海大都市生态、环境与可持续发展研讨会上，来自美国洛杉矶研究所的两位专家，埃默里·洛文斯和亨特·洛文斯发表了题为“自然资本主义论”的演讲。他们认为，除了传统意义上的三种资本（加工资本、金融资本、人力资本）外，还存在第四种形式的资本——自然资本，它由自然资源和生态构成。我们可以看出，他们所研究的资本概念和内容，是经济学中的资本，而非会计学的资本内容。

其他还有很多人研究过环境会计要素和核算体系，但很少涉及环境资本或自然资本会计要素。而在研究环境资本的著述中，几乎没有人去认真研究环境资本的分配问题，只有蒋梅博士谈到过“环境损益表中结转而来的环境利润”。

在研究作为会计要素的环境资本的成果中，还没有人认真研究列于企业会计账户中的环境资本的产权问题，而企业的其他资本都是有明确产权的。如果将所述的环境资本独立作为企业拥有的资本，这种意义上的资本同会计上所指的产权资本就有根本的不同。因为企业吸收投资人的资本形成企业资产，它本身并不是资本的拥有者，而是资本的管理者、控制者和运用者，是资产（而非资本）的法律产权主体，投资人才是企业资本的产权主体。如果将环境资本视为企业拥有，那么是作为环境资产的法律产权主体，还是作为环境资本的产权主体呢？这种界定极不清楚。因此，可以说，到目前为止，还没有哪一位研究者能为环境资本找到一个合理、明确的产权归属。如果说归其他资本所有者按其拥有企业其他资本的份额共同所有并共同承担风险，那么就不具备实质性意义，因为无论是否存在环境资本，企业的正常收益和风险本身就是按上述原则所有者共同所有和承担；如果把环境资本的产权界定为国家（环境责任的最高责任主体和环境政策的制定者、监督者），那就应当按照环境资本占全部资本的比例，将环境资本分得的利润上缴国家财政，股份公司的股本中还要再加上一种股份——环境股，这好像也不是现实的选择。同时，不同的企业控制的环境资源的份额不同，对环境的影响程度也不

一样，应如何处理不同企业的环境资本问题呢？按照现有研究成果的逻辑，那些以环境资源为主要获利手段的企业，如风景区、旅游地等，其环境资本的比例一定很大，而那些冶炼、化工等强污染行业的环境资本反而低，需要上缴财政的环境利润就越少，这种解释明显是不合理。

再者，如将国家环境资本应享有的收益转化为环保基金，也存在同样的问题，即环境资本越大的企业，形成的环保基金数额越大；那些强污染行业的环保基金有可能比较小。另外，如果企业停止经营，则尚未使用的环保基金如何处置？是转为环保机构代为管理，用于原有企业后续的环境负面影响的承担？还是在清算时，由原有投资人分享剩余环保基金？这些问题都有待进一步研究。

根据世界银行对 192 个国家的评估，物质资本仅占总国民财富比重的 16%，自然资本占 20%，人力资本占 64%。其中高收入国家人力资本比重占优先位置，如德国、日本、瑞士，人力资本占国民财富总量比重的 80%。但在撒哈拉非洲地区人力资本比重很小，自然资本占国民财富比重超过一半（World Bank, 1995）。如果按照这样的评估结果进行企业实现利润的资本性分配，还会有资本持有者进行投资吗？

鉴于上述情况，笔者认为，至少到目前为止，还没有找到将环境资本列入会计要素的合理解释和处理方法，也不赞成独立确认和计量环境资本！也许有人担心，如果不建立健全环境会计要素，就没有办法建立完整的环境会计核算体系。其实没有必要为此而担心。如果不试图建立一个独立于现行企业会计系统以外的环境会计体系，如果遵循企业整体观来研究会计的发展，就不会发生这些麻烦和矛盾。

### 五、环境收入、环境费用和环境损益的确认与计量

从有关研究文献、资料来看，环境会计要素研究的主要成就表现在环境资产和环境负债两个方面，环境收入、环境费用和环境损益同环境资本的研究

究一样，没有形成完整的体系。

### （一）环境收入

对于非专业环保企业来说，环境保护事业是作为企业生产经营活动的一个必须具备的组成部分而存在的。它是社会规范、环境意识觉醒和企业道德的综合反映，是保持企业持续经营和持续发展的必要条件。企业不是直接为了环境保护而开展环保活动，因此并不以经营环保业务为其生产经营活动的主要内容。从纯经济资本意义上看，对于企业来说，环保是一项负担，因此也不可能希望从环保活动中获得重要的直接收入或利润。但是，没有这些相应的环保工作的开展，企业就有可能无法继续生存和发展，社会管理机构会利用法规和行政权力，中止企业的生产经营活动，或处以巨额的经济处罚导致企业无力继续经营。从可持续发展的角度来看，如果企业不注重环保工作，必然导致人类生存环境的严重破坏，当人类无法生存下去的时候，企业也就没有存在的基础和必要了。所以，开展必要的、符合社会规范的环保活动，承担必要的、合理的环境保护费用，对于企业来说，是必需的，也是必要的。

目前，关于企业环境收入的研究还不深入。在已见诸报端的环境会计论文中，研究者一般将环境收入（收益）作为必要的会计要素提出，但大多只是概念性的描述，对其具体内容特别是会计核算方式与方法很少予以关注。在已出版的几部环境会计著作和有关的博士论文中，直接研究环境收入（收益）的也不是很多。部分学者是把环境收益与环境业绩评价联系在一起，作为环境业绩评价一个方面的指标加以讨论。如李静江的“环境业绩和环境收益”、乔世震教授等的“环境收益”，都属于这一研究类型。徐泓教授则将环境收入区分为直接收入和间接收入进行了深入研究，认为直接环境效益需要从企业经营收入中分离出来，还提供了“影子价格法”、“直接扣除法”、“数学分解法”等分离技术方法。蔡岩兵博士认为，企业环境收入是指企业在改善生态环境和自然资源及安全生产的环境保护方面所取得经济利益，列举的环境收入项目主要是笔者下面谈到的间接环境收入项目。蒋梅博士的研究更具体一些，她提出了对间接环境收入的计量与核算的思路，如对环保低息贷

款的利息节省，即将环保贷款与正常商业贷款的利息差异转为环境收益，实际上是把原来计入经营收入的一部分分离出来作为环保收益。具体做法是：

借：财务费用（按商业贷款利率计算的环保贷款应计利息）

贷：长期借款——借款利息（按实际贷款利率计算的利息）

环保收益（两者之差）

企业开展污染治理和预防工作往往会带来一些收入，这些收入可以分为直接收入和间接收入两类。

直接收入是指开展环境保护工作形成的产品销售或劳务提供形成的收入，如利用“三废”生产、加工产品形成的销售收入、提供环境保护劳务形成的劳务收入、排污权转让收入、废弃物处理收入等。从企业业务经营方面看，这些业务都是为了保证企业经营战略和主要业务顺利实施的必要保障，是企业战略和主要经营业务的支持系统运作下的产品生产和劳务提供。换句话说，企业不是为了开展环保业务而开展主要经营业务，而是为了开展主要经营业务，保证主要经营业务的顺利实施，必须使废弃物的排放、污染控制达到相关标准才有目的地开展环保活动。“绿色经营”、“绿色生产”、“绿色消费”等可持续发展概念的核心仍然是“经营”、“生产”和“消费”。所以，从这一解释来看，在非专业环保企业（一般企业）的生产经营活动中，环保生产和经营还是处于从属地位的，其收入也不可以列为企业的主营业务收入，只能作为其他业务收入来处理。过去将此类业务收入计入营业外项目的做法，实际上还是把环境保护活动看成了与企业经营业务不相干的思想所致，应当予以纠正。

间接收入是指企业开展环保活动产生的直接收入以外的企业收益。例如，先进的环保经营水平会取得公众的好感，吸引消费群体，扩大市场销售份额；利用“三废”生产的产品得到的税费减免；取得低息或无息贷款的隐形利息收益；治理污染获得的政府补助和奖励；少付排污费以及避免污染罚款和环境赔款的机会收益，等等。这些收入或收益，除了减免税、政府补助和奖励等项目外，企业财务会计系统一般不予直接核算，但却是企业管理会计和企

业决策过程中非常关心的决策影响因素。

环境收入核算示例：

(1) 企业记录实现的利用“三废”生产、加工产品形成的销售收入、提供环境保护劳务形成的劳务收入、排污权转让收入、废弃物处理收入时：

借：银行存款或应收账款

贷：其他业务收入——相关环保收入

结转相关成本时：

借：其他业务支出

贷：产成品、应付职工薪酬、递耗资产（排污权）、库存材料等

(2) 取得政府环保补助、获得政府或其他机构的环保奖金时：

借：银行存款、其他应收款——应收补贴款

贷：营业外收入

(3) 企业因利用“三废”进行产品生产获得减免税（先征后返）时，可以按现行做法办理。有人主张将其转为环境收益，笔者觉得没有必要，因为企业治理环境的资金也是企业经营资金的一部分，是企业经营资本获取收入的一部分，只要在财务会计报告中予以揭示就足够了。

## (二) 环境成本和费用

企业生产经营活动会不可避免地对生态环境造成不同程度的损害，按照公平负担的原则，企业需要以某种方式进行赔付或补偿；企业也可以采取预防策略，在生产经营活动开始之前和过程当中，采取有效的应对措施，防止、减低或避免对环境的负面影响。无论采取何种方式，为防治、减轻、避免环境污染，补偿对环境造成的损害，都要发生各种各样的环境支出，形成环境成本和环境费用。

从会计核算的角度来看，一般将相关的环境支出区分为环境费用和环境成本。环境费用是从会计要素角度考虑，与会计分期相联系并考虑与收入配比关系的概念；成本则主要与特定产品或事项相联系，是将相关费用分配给特定产品或事项的结果。在这里，笔者对环境成本暂时不予研究，主要讨论

环境费用问题。

朱小平教授、徐泓教授认为，作为会计要素的环境费用“是指某一主体在其持续发展过程中，因进行经济活动或其他活动，而付出或耗用资产的转化形式”。他们认为，环境费用具有如下特征：环境费用的发生往往伴随着环境资产的减少，有时也体现为社会经济系统内物质资产的减少；环境费用的发生是间断性与持续性并存的。环境费用主要包括自然资源的耗减费用、生态资源的降级费用、维持自然资源基本存量费用、生态资源的保护费用。这无疑是一个全面环境费用概念，是对人类社会与自然资源、生态环境相互影响的综合的经济认识，但从企业个体会计核算来说，这样的环境费用确认与计量可能会相当困难。

蒋梅博士列举了环境支出的 14 个项目，包括环境管理费用、环境监测支出、排污费、罚款与赔偿、污染清理支出、恢复支出、停工损失、无污染替代增支、押金、研究与开发支出、环境认证费用、改良支出、集中治污分摊费用、其他。她认为前 9 项直接影响当期财务成果；10 项~12 项极可能影响当期财务成果，也可能影响以后各期财务成果；而最后两项影响以后各期经营成果。可以看出，这 14 项内容既有环境成本，也有环境费用；有的项目既涉及环境成本，又涉及环境费用，可以说对环境会计要素中环境费用的确认和计量是不明确的。

笔者认为，企业会计中的成本、费用理论和实践，同样适用环境会计中的成本、费用。企业环境活动发生的支出，从长期来看，都会形成环境费用，只不过有些环境费用在发生时予以对象化、资本化，形成环境资产成本，在其有效的收益期限内，分期转化为环境费用，如企业环保设施的折旧。如果这些环境设施直接服务于企业的产品生产或经营，应当作为产品生产和经营的必要成本的构成，通过制造费用核算，计入产品或经营业务的成本当中，在产品销售时转为销售成本，或在发生时计入经营成本；有些同类项目则不计入生产经营成本，而是作为管理费用计入当期损益，如环保用无形资产、递耗资产的摊销等；保持环保设施正常运转和发挥功效的环保用辅助材料，

可以直接计入制造费用，进入生产成本或经营成本；用于生产环保副产品的环境费用，在发生时可能通过生产成本形成环保工作的副产品成本，在副产品销售时才转化为其他业务支出，如环保副产品生产消耗有关材料、环保副产品生产工人工资等构成的成本；环保罚款和环境赔款责任通过管理费用等项目核算。对于企业来说，虽然环境罚款和赔款同样不是企业生产经营和环保活动的目标，和企业的环保价值取向也是相矛盾的，但是企业经营管理者应该能够合理预计可能面对的环境责任承担，如果不能根据环境政策和环境法规的要求合理预期可能承担的环境罚款和环境赔偿，并争取在后续生产经营中避免这些可能的损失，应当视为企业管理在环境问题上的失败，还应当注意的是，在现有法律框架下，对于某些可以预见的环境罚款和赔偿，企业往往会有不同的对策选择。有的可能选择花费一定的成本，马上采取措施，从而避免那些可预见性环境罚款和赔偿；有的则会比较治理成本与环境罚款、赔偿成本，以选择成本较低者为企业政策。从这种现象来看，环境罚款和赔偿本身就是管理决策的内容，理所当然计入管理费用项目。

应当注意，将各项环保收入、费用纳入现行会计核算体系过程中，要按照收入、费用的性质和用途归到对口项目中去。为了保证提供合理的环境财务信息，必须合理、科学地设置对应的环境收入、环境费用明细账户进行明细核算。

### （三）环境损益

在企业会计核算关系方面，一直存在“收入-费用=利润”的逻辑计算公式，所以也有人试图构建同样独立的环境会计的同质性会计等式。徐泓教授的系统环境会计思想，就体现了这一观念，但她同时提出采用传统的收入减费用公式计算环境收益的方法是存在问题的。她指出，环境效益的确认、计量中的收入、费用的确认和计量带有高度的不确定性，且收入与费用之间没有一定的配比关系。按照笔者对环境收入、环境费用的前述处理原则和方法，即使不考虑环境活动的潜在影响，也不可能直接应用“收入-费用=利润”这一等式计算环境收益。

首先，笔者把环保活动视为企业生产经营活动的支持保证系统，其运行的目标不是直接的盈利，运行费用理应作为生产经营成本、费用的必要组成部分，计入产品成本或经营管理费用，所以为环保设施运行发生的折旧费、摊销费用、辅助材料费用等，均已计入企业的正常生产经营成本或费用之中。

其次，正如徐泓教授指出的那样，有关影响环境收益的环境收入、环境费用的确认、计量带有很强的不确定性，它们与相关生产经营业务形成的收入、费用的分割是一件很复杂、很烦琐的工作。例如，利用“三废”生产的副产品，其原材料成本如何计算？形成的副产品收入是否可以全额计入环境收入？这一系列问题，在会计实务中都比较难以解决。这是本文不主张建立“环境收入-环境费用=环境收益（利润）”会计等式和独立环境会计体系的一个原因。

尽管不能建立环境收益的会计等式，但上述会计处理并不妨碍企业有关环境财务信息的生成和披露。因为较为独立的明细账户系统，可以对相关的环境活动事项及其由此产生的环境财务影响，进行全面系统地确认、计量和总结，完全可以满足信息披露的要求。

### 第三部分 企业环境财务会计信息披露问题

#### 一、企业环境信息的需求和披露动因

企业的环境影响，不仅仅是企业自身关心的问题，也是与企业有着直接或间接关系的不同社会团体所关注的问题，更为社会管理机构规划社会和国家各项事业发展所关注。因此，企业生产经营活动及其结果的环境影响，必须通过适当的形式，向社会各界关心企业环境影响问题的关系方进行报告。

##### （一）企业环境信息的需求者

信息是为目标定位服务的数据和消息，是对决策与选择发挥作用的，那么企业环境信息的需求就是那些需要对企业的环境影响及其后果做出反应的社会群体。随着环境问题社会影响的不断扩大以及企业自身社会影响的提高，环境信息需求群体也日益扩大。

为什么越来越多的社会群体关注企业的环境影响？在封建社会和资本主义社会初期，人类社会活动的环境影响完全能够被生态环境的自然承载能力所消化，经济与社会的发展同环境之间的冲突没有明显地表现出来。随着资本主义的快速发展，社会生产力水平的极大提高，企业生产经营对自然资源的消耗以及废弃物的产生急剧增加，导致对自然资源开发和生态环境的破坏，并且随着技术的进步和经济的发展而日益严重。笔者认为，人类社会的进步与发展，逐步引起环境承载能力的变化，但只有环境承载能力越来越接近顶端的时候，环境与人类发展、经济增长、社会进步的矛盾才日显突出，才会逐步引起人们的重视。

经济理论、会计理论的发展也是在不断进步的。早期的经济理论和会计理论没有充分揭示环境问题是正常的，但在当今社会发展状态下，环境问题已经成为人们研究社会进步、经济增长的必要前提。可持续发展理论与实践，

更是关心环境保护和生态环境的改善。在这种环境下，作为对自然资源和生态环境资源最主要影响群体的企业，其环境影响信息，已经成为企业自身开展环境管理活动和其他利益群体对企业环境影响采取行动的必不可少的基础信息。

可持续发展理论是以环境与经济、社会的共同发展为基本前提，提醒人们都要以“只有一个地球”、“地球是人类的惟一生存空间”的观念，关注每一个社会群体活动的环境影响，决不允许以牺牲环境为代价，换取一时的经济高速发展。

在众多关注企业环境影响及其后果的社会群体中，可以把企业环境信息的需求划分为企业内部和企业外部两大类。企业内部的环境信息需求者主要包括股东、管理当局和职工（雇员）等。大多数研究者将股东和职工也列为企业外部的信息使用者，但是笔者认为，企业毕竟是所有者的企业，虽然在所有权与经营权分离的现代经济环境下，所有者也需要利用管理当局发布的信息，但是他们比其他利益关系者更有权力、更可能便捷地得到企业内部信息，特别是企业的主要投资人，他们本身就会有自己的代表参与企业的经营管理决策或执行日常管理事项。相对于此，上市公司的中小股东获取公司有关信息的能力相对较差，但仍然要注意到，他们同企业外部的利益群体对企业的关注程度有本质的区别；职工也是企业内部环境信息的需求者，因为他们身临企业生产经营活动中，对企业的环境影响活动比企业外部信息需求者更直观、更确切。企业外部环境信息需求者包括政府、供应商、潜在投资者、顾客、社区居民和公众等。

#### （二）企业披露环境信息的动因

环境信息对关注企业生产经营活动环境影响的利益关系方的管理与决策是有用的，但是企业收集、加工、整理、分类、综合各种与企业环境影响相关的环境数据，将它们按照各种目标生成各种信息，并以各种方式存储，有选择地进行对内部和外部披露，要花费大量成本。那么企业为什么还要披露环境信息呢？由此引发了关于企业披露环境信息动因的研究和讨论，并形成

多种相关理论，以下作简单的介绍：

### 1. 受托责任论

这一理论是基于企业受托经营责任理论和代理理论而产生的。企业受托经营责任理论认为，在市场经济环境下，特别是企业所有权与经营权分离的情况下，企业形成受托经营责任。企业经营管理者依照委托权限、按照企业所有者的要求开展企业运作和管理，因此必须通过一定的形式，向委托人报告委托责任的履行情况。这就是信息披露的受托责任理论的最初由来。企业生产经营活动的环境问题已经成为影响企业财务成果、企业运营安全和风险的重要因素，并且已经成为企业经营责任和社会责任的重要组成部分，是投资者关注投资安全性、收益性和未来发展趋势的重要影响因素。因此，投资者必须关注企业的环境影响信息，企业管理当局必须把环境信息纳入受托责任报告中，以便投资者了解企业的环境状况和环境影响，做出科学、合理的投资决策。

### 2. 企业契约论

企业契约理论可以看成受托责任理论的发展。企业契约理论的视野更为广阔，它将企业视为与其存在利害关系（直接和间接）方的一系列契约的结合体，因此还研究和关注企业与投资者以外的其他利益关系人之间的关系和信息供应、信息需求。这一特征在环境领域表现得尤为明显，因为自然资源和生态环境的公共物品属性决定了企业和其他社会成员共同享有其使用权，也都有责任保持公共物品的可持续供给和安全。企业生产经营对生态环境的负面影响作为企业合约的组成部分，理应由企业进行合理的维持并向合约各方报告环境责任的履约情况。从受托责任理论到契约理论，企业的责任范围明显扩大了。

### 3. 决策有用论

科学、客观的决策必须依靠充分、准确、及时的信息，否则就是蛮干。企业及其利益关系者的各种行为选择和决策的合理性和科学性，都有赖于相关信息的支持程度。决策有用论正是建立在这种思想基础和实践总结的前提

之上。因此，为了保证内部和外部利益关系者以及关注企业活动的社会群体进行正确判断和决策，企业有义务和责任向他们提供反映企业生产经营状况和结果的多方面的信息，也包括日益受到各界关注的环境信息。

信息的决策有用理论的成立还有赖于两个前提条件的建立：一是利益相关者对包括环境要素在内的有关对其利益产生影响的信息的认知程度和关注程度；二是信息的质量，信息的质量是指信息的相关性、可靠性和及时性，相关性、可靠性和及时性强的信息对于决策更加有用。

#### 4. 外部压力论

部分学者认为，企业对外披露环境信息及其他社会责任与义务履行情况的相关信息是由于外部利益关系者施加压力带来的结果。这一理论与企业（社会）契约理论具有紧密的联系。该理论也承认企业与其他社会利益群体之间存在着各种联系和利益制约，同时承认企业对社会其他利益群体负有一定的社会责任。在环境信息方面，企业披露相关信息的外部压力主要来自政府、法律规范、公众和媒体等方面。除了这些外部压力团体以外，社区、客户、教育机构、竞争对手等社会团体也构成企业环境影响信息披露的外部压力的来源以下仅以媒体为例进行说明。

媒体在当今信息时代有着举足轻重的作用，特别是随着我国新闻自由、舆论自由制度的不断完善，新闻媒体对社会的影响日益重要。在环境保护领域，媒体对破坏自然资源和生态环境、严重的污染事件的揭露，往往比封闭式的行政处罚、法律诉讼等方式更有效，影响力也更强大、更广泛。在世界各国，由新闻记者通过各种媒体揭露出来并被社会和政府关注和采取行动的环境污染事件有很多。2001年9月《中国环境报》以“黑水肆虐，美利不美”为题，披露了上市公司宁夏美利纸业股份有限公司废水排放污染黄河的事件。公司被勒令限产治污，补交排污费，并被罚款。企业如果不能如实地对外披露生产经营的环境影响，一旦被媒体曝光，就会形成强烈的负面影响，其损失和企业形象的损害程度，远比自身披露严重得多。

#### 5. 自主报告论

也有人使用“自愿披露论”，是出于企业自身所承担的社会责任、社会公德和企业自身利益与发展的考虑，自主、自愿披露生产经营活动的环境影响信息的一种观念。一般情况下，企业不会毫无目的地加大自身信息生成和报告成本，对外界扩大环境信息的加工和报告的工作。作为一个经济利益主体，其大多数决策选择都是与其相关的经济利益分不开的。企业自主披露环境信息，首先，为了利益相关者了解企业的环境政策和环境理念，表明企业的环境立场；其次，自主披露比被查出隐瞒环境不利影响会处于更有利的地位；再次，如果是企业的优良环境行动和影响，又可以提升企业的名声和社会地位，扩大市场占有份额，提升企业经营业绩；最后，自主披露不良环境影响，也许会受到来自法律和政府管理机构的处罚，但是多数经营管理者已经意识到，在环境保护热潮不断高涨的市场环境下，环境保护工作是必须予以重视的问题，是企业迟早必须解决的问题。自主披露很有可能得到政府和社会的帮助，如环境专项基金贷款、政府低息贷款等资金供应，以便快速解决企业自身的环境问题。

#### 关于环境信息披露动因理论的总结

无论理论上如何总结和描述，现实生活中，企业都在逐步扩大包括环境信息在内的社会责任信息的披露范围，披露方式也在逐步改进和完善。以上每一种观点和理论都有作为研究前提的基本经济理论，都有各自的研究视角，因此没有哪一种信息披露动因的立论是错误或不适的，也没有哪一种理论可以完全取代另一种。因此，要想完整地阐述企业披露环境信息的动因理论，就应当是上述观点综合作用的结果。

## 二、企业提供环境信息的方式

### （一）企业环境信息披露的现行方式

为了提高环境信息的可利用性，除了加强环境信息的生成与管理的质量外，还有必要研究其披露方式的科学性、合理性。企业环境信息的披露主要

面临四种选择：第一，在企业传统的信息披露方式下将环境信息融入的合并报送方式。也就是说，在传统的企业生产经营管理信息披露的各种报告形式中，根据需求和可能，同时披露相对应的环境信息。例如，在企业年度报告的各个组成部分中，分别披露企业的环境工作目标、环境方针与政策、主要环境活动领域与环境程序、环境投资、环境损失、环境财务收支及其他环境信息；第二，设立较为独立的环境信息报告段落。该种方式仍然将环境信息视为企业生产经营管理信息的组成部分，但在具体操作上与前者不同，不是在企业相关的对内、对外报告各个部分加入环境信息，而是采用独立部分予以报告。比如，在企业年度报告中，单独增加环境活动报告部分，将管理机构 and 法规要求披露和企业自愿披露的环境信息，采取文字叙述、表格、图形等形式作专门报告；第三，编制独立的会计报告。将企业环境会计系统生成的环境会计信息及其相对应的环境生产信息等联系起来，编制出以价值量环境信息为主、非价值量信息为辅的独立环境会计报告；第四，独立编制环境报告。该种形式采取了完全独立的方式，将环境信息编制成独立于企业任何对内、对外报告之外的环境报告书，全面反映企业的环境活动事项及其财务影响，西方国家企业大多采用这种方式披露企业的环境信息。

到目前为止，我国的环境信息披露研究还主要局限于环境会计信息披露，实质上是把环境信息披露看作环境会计信息披露。但从研究内容上看，专门的环境信息披露却远远超越了环境会计能够提供的环境信息范围，包括了环境状态信息、环境技术信息等内容，这些环境信息不都是通过环境会计系统生成的，而是通过企业的环境生产核算、环境监测记录与环境统计等方式形成的，因此也不属于环境会计信息。由于研究者总是希望将环境会计核算与环境信息披露的内容统一起来，所以就只有两种选择：要么按照传统会计的研究思路，仅仅核算、反映和报告环境问题引发的可以通过会计系统确认、计量、报告的价值信息，从而将企业环境会计完全纳入现行企业会计核算体系当中；要么扩大环境会计的核算、反映和报告的范围，将环境问题的实物量核算（环境生产核算和部分环境统计核算）纳入环境会计范畴。正是由于

这种分歧和两难选择，导致了环境会计核算、反映和报告内容在有关理论和实践方面的严重差异。

基于前文的分析和研究，笔者认为，将企业环境信息不加区分地理解为环境会计信息披露范围的思想是不符合环境管理、环境核算和环境信息披露的实际情况的。从世界各国企业环境信息披露的实际情况来看，所披露的环境信息绝不仅仅是环境会计信息，甚至可以说主要的不是环境会计信息。但这并不是说环境会计信息不重要，企业毕竟是一个经济利益集合体，是一个资本运作主体，追求盈利仍然是企业始终未曾改变的主要目标，企业环境问题最终也会体现在不同阶段、不同形式的经济利益方面上来。但应当看到，在企业众多的利益关系方中，除了投资人、管理当局、债权人和潜在投资者等群体外，在环境问题上，直接关心企业环境收益的并不多，即使在上述列举的利益关系人当中，对企业环境收益的关注程度也不同，如投资人、潜在投资人和债权人主要关心企业是否会因为环境问题而导致重大的经营风险，能否保证预期利益的实现，他们更关心企业主要经营业务的盈利水平及其稳定性。其他利益关系人则主要关注企业生产经营活动产生的环境负面影响程度以及对自己生存和发展环境可能造成的现实和潜在危害。比如，社区居民、社会公众、媒体、顾客、社会环境管理机构、民间环保组织等利益关系人，主要关心的是企业污染物、废弃物的排放状况和减低程度、对生活的影响程度、对大气和水体及生活环境的改进程度等方面的问题，至于企业花费多少成本完成环境保护和环境改善目标，他们并不是很关心。从这一角度来看，利益关系方对企业的环境信息需求还具有差异性。只有很好地认识到这些实际状况和差异，才能更好地把握合理的环境信息披露方式。

## （二）企业环境会计信息披露的方式和选择

在上述环境信息披露的方式中，即使是独立编制的环境会计报告，其披露的环境信息内容也不仅仅是环境会计信息，仍然包含大量的非会计信息。因此，如何处理环境信息披露中的环境会计信息披露问题是一个值得研究的问题。

#### 1. 环境报告书的环境会计信息的披露

在上述环境信息披露方式中，受国际企业和联合国环境组织推崇的是独立环境报告书，并有越来越多的企业编制并对外报告。这种环境报告是一份全面的环境信息报告，但不同组织的环境报告书格式有很大差异，对环境会计信息披露方面的要求差异更大，联合国规划署提出的环境报告书对环境会计信息的要求比较严格和详细，包括生产投入、产出、存货方面的环境财务信息和直接性环境财务信息（资产、负债、经常性支出、环境成本、环境经济手段等）；而美国环境经济联盟的环境报告书格式中，并没有直接的环境会计信息要求，环境政策、法规要求、各方面的环境影响的生产环境信息所占比重较大，财务信息相对分散地表现在各有关项目之中，对于理解和使用来说存在困难。相比较而言，笔者更倾向于联合国规划署的做法，即在比较集中的部分，结合环境生产信息，披露企业环境会计信息。

#### 2. 在公司对外报告中披露环境会计信息

对于没有独立编制环境报告书的企业，受环境法规的约束，一般通过企业对外报告的形式披露企业环境信息。我国目前大多数企业都是通过年度报告的形式对外报告包括环境会计信息在内的有关信息。但由于我国非上市公司的报告公开程度极为有限，其信息披露服务范围相对狭窄。在实际工作中，年度报告中包括的环境信息内容很少，不能满足利益相关者的环境信息需求，这是一个突出的矛盾。从这种意义上说，非上市企业编制独立的环境报告书，披露企业的环境影响状况和对财务状况的影响，可能是更好的选择。如果采取年度报告中披露环境信息的方式，也应当在固定段落中集中报告。不仅要报告环境状况，还要对应地报告对财务状况的影响，包括环境投入、环境负债、环境收益的全面报告。

#### 3. 独立编制环境会计报告

徐泓教授、蒋梅博士都提出编制独立的环境会计报告的设想，美国 Baxter 公司的环境会计实践也编制出一份独立的环境会计报告，但从理论和实务上看，独立编制环境会计报告的难度非常大，且与企业对应期间的财务会计报

告的协调也将十分困难。因为环境会计报告中的所有内容也是企业财务活动的组成部分，都应当在企业同期财务会计报告中进行反映。编制的环境会计报告只能是企业环境活动财务影响信息的细化报告。

综上所述，笔者认为，从发展的角度来看，将企业的环境会计信息纳入企业的环境报告的方式，可能更适应企业报告环境信息的实际情况，也能更好地为环境会计信息需求者提供高质量的、全面的信息内容。

### 三、我国上市公司环境会计信息披露的现状和特点

到2002年为止，我国政府法律、会计职业团体还没有独立、明确地提出有关企业环境信息披露的规范和要求，这与我国环境保护工作开展比较晚、社会经济、文化、教育等方面还不发达有关，也与我国环境保护政策、法规的健全程度以及实施的有效程度密切联系。但这并不表明我国不重视企业环境保护和企业环境信息披露。同时，我国企业界的有识之士也对我国环境状况及其发展给予关注，并在自己企业的运营过程当中，探索企业经济与环境保护的协调发展问题。在环境信息披露方面，基于企业自愿、社会压力和相关环境法规的影响，逐步探索环境信息披露的方式和方法。

在我国众多的企业中，上市公司具有规模化、股权分散化、筹资渠道多元化等特征，也是备受公众、市场和社会关注的企业部分，在一定程度上，被认为是制度先达、管理科学企业的代表，因此，社会各界对上市公司给予很高的地位和期望。与一般企业相比，上市公司在会计核算、信息披露方面具有更加规范、更加透明、更加全面的特征。一些企业信息的披露制度和规范，大多从上市公司开始试点，然后在取得经验的基础上，推广到各种类型的企业中。环境问题的日益严峻和紧迫，也对上市公司及其环境信息披露提出了新的要求。作为公众公司，人们更加关注上市公司对公司环境问题的态度、立场和行动，也希望从公司对外报送的报告中找到公司对这些问题的回应。因此，我国环境信息披露问题的研究，大多是以上市公司为调研、分析

对象人手的，这同国际环境会计及其信息披露研究具有高度的一致性。

#### （一）公司上市时的环境信息披露

2001年，耿建新教授对上市公司环境会计信息披露情况进行了一次样本调查与分析，选取了冶金、化工、煤炭、电力、建材、造纸、酿造和纺织等强污染行业的30家企业，对各公司招股说明书、年度报告等重要的信息发布资料进行了整理和挑选，基本上没有发现有上市公司在年度报告中明确表述公司环境政策与方针、环境目标、公司主要环境问题、环境保护支出或成本等重要的环境信息。2005年，李永臣教授又对近几年强污染行业上市公司环境信息披露的基本情况进行了调查得知，我国上市公司自主、自决披露环境信息的程度不高，环境会计信息披露严重不足，需要改进。

#### （二）公司持续经营过程中环境信息的披露

企业对环境的影响是连续的，随着企业环境保护意识的转变，环境行动的开展以及生产经营战略、方针的变化，企业的环境影响也会发生相应的改变。但是，根据调查我们发现，公司发行上市时，还有一定的环境信息披露，而在持续经营过程中，对环境信息的披露关注严重不足。

以上情况表明，我国上市公司目前对环境问题的关注程度很低，环境会计信息披露很少且不全面，缺乏直接的可利用价值。产生上述结果实际上是一种非常正常的表现，是与我国环境保护工作的进程以及对企业环境信息披露的强制性规定相吻合的，也是与我国企业、公众甚至政府管理机构的环境意识、管理政策相一致的。正如耿建新教授等所分析的那样，虽然已经颁布了诸多环境方面的法律、法规，但大多是综合性的规范条文，缺少相对应的实施细则，也没有对企业的环境核算和报告提出具体的、强制性的要求。在上市公司方面，由于中国证监会负责上市公司证券发行资格和上市资格的审查、批准工作，所以证监会的有关规定对公司的约束力，往往显得比国家颁布的环境法律、法规的约束力更强。但是，由于上述规范不仅笼统，对环境会计信息披露也未作明确规定，而且仅要求在发行人发行证券的阶段作相关

披露，并不要求发行成功后作继续披露。所以，上市公司在当时的环境信息披露的实际状态有其存在的必然性。

#### 四、关于我国上市公司环境会计信息披露现状的启示和建议

上市公司环境会计信息披露的现状，可以给我们以下启示：

第一，企业对环境问题的重视程度与政府的环境政策和环保法规的健全性、可操作性及检查的严肃性密切相关。结合美国等国家的环保事业的发展历程和我国的企业环境保护工作的现状及发展趋势，得出的第一个结论是：无论一个企业的环境意识如何，企业环境保护工作的开展和环境信息（包括环境会计信息）披露的必要制约条件就是严格的环境管制和法律程序。政府必须明确自己的环境政策和指导思想，并将其转化为具体的、具有操作性的法律、法规，建立严格的环境标准，同时还要进行严格的环保执法检查，利用行政、经济和法律多种手段，对违反环保法规的行为和主要责任人进行严肃的处罚和处理，只有这样，才能有效地推动环保事业的发展。

第二，环境信息，包括环境会计信息的披露，只有设立强制性的规定，才有可能使企业环境信息的披露走上全面、系统、规范的轨道。查阅已经公布的2006年的上市公司年度报告，得到的结果是令人吃惊的。我国《环境保护法》及其他相关环境法规已经颁布多年，且在不断完善之中，可以说，环境问题已经成为企业生产经营活动的重要影响因素之一，对于重污染行业的公司而言，应当是关键因素，理应成为企业重点关注、研究和报告的主题之一，但很遗憾，这样的结果并不存在。因此，根据我国实际情况和上市公司信息披露规范的要求，建立、健全上市公司环境信息披露规则刻不容缓。

我国基本没有建立起企业间的有关环境问题的协同组织及相应的组织规则，如美国环境经济联盟（CERES）、北美及欧洲产业界为核心组织的公开环境报告初步行动组织（PERI）等，也就没有这种环境组织内部制定的统一的环境行动纲领、指引和环境信息披露的统一要求或引导性规定。我国主要的

环境组织（如环境学会）仍有准官方的性质，企业的参与程度不够。

第三，应当建立与健全证券发行时环境信息披露与持续环境信息披露。经查阅，大多数是公司股票发行（新法、增发、配股）时的招股说明书中，一般会讨论环境限制因素及其对生产经营或财务成果可能带来的影响，并且大多反映在招股说明书中的“行业风险与对策”的说明段内。从上市公司的招股说明书同年度报告中所披露的环境信息的比较来看，证券发行或上市时的环境信息披露情况，要远远好于持续经营过程的环境信息披露，所有这些都表明上市公司环境信息披露的动因主要来自管理机构的制度规定，也说明企业自身对环境问题的关心程度和自主披露环境信息的动力严重不足。

第四，要确定相对固定的环境报告方式并对环境会计信息披露提出规范要求。从调查的结果看，在企业选择环境信息披露的方式上，既没有独立的环境会计报告方式，也没有独立的环境报告书方式，在所有发布环境信息的上市公司中，主要选择了与公司需要公开的其他报告（招股说明书、年报、期中报告等）混合编报的方式，而且所占比例很小，信息数量和质量都不能令人满意。

我国企业环境信息披露到底应当选择什么样的方式，确实是一个值得研究和思考的问题。李连华博士认为，应当将环境信息与财务信息分开披露，因为合并报送具有以下缺点：一是合并报送容易引起混乱，导致对会计信息的误解（财务信息和环境信息所反映的内容在性质上是根本不同的）；二是合并报送实际上降低了环境信息的重要性，无论是采取表内确认，还是选择表外披露，都将环境信息置于附属地位。从现有文献的查阅结果可以发现，由于我国会计学者研究的重点是环境会计信息的披露，选择的主要信息披露方式就是绿色会计报表披露、会计报表附注披露和财务情况说明书披露。这种环境会计信息与企业环境信息的范畴和口径是不一致的，所以很难与国际上其他企业的环境信息披露方式的选择相比较。

笔者认为：

（1）我国企业环境信息披露应当是全方位的环境信息披露，不仅包括环

境会计信息，还应包括非财务环境信息。

(2) 应当针对不同性质的企业实施不同的环境信息披露方式。如果考虑到与国际接轨的需要，那么至少我国的涉外企业、跨国经营公司、对外贸易占较大比重的内资公司应当选择编制独立的环境报告书的形式披露环境信息，以规避发达国家设置的绿色贸易壁垒，也为国内其他企业未来环境信息的披露做出有益的探索。对于其他上市公司和大型企业，既可以选择编制独立环境报告书的形式，也可以采取编制绿色会计报表的形式，鼓励企业从现在起就开始按照国家环保总局发布的《企业环境信息公开的公告》的要求编制环境报告（实际上，按照公告要求，从2004年开始，超标准排放污染物或者超过污染物排放总量规定限额的污染严重企业就必须编制环境报告书，并在指定媒体上公布环境信息），最低要求也应当仿照“中国石化”的做法，在企业年度报告中，单独披露环境信息，但还要增加具体的实物量指标和价值指标；中小企业可以在选择编制绿色会计报表，或在报表附注、财务情况说明书中披露相应的环境财务信息并定期向环保部门报送实物量环境信息。

## 参考文献

1. 孙芳城、何建国等,《研究新问题 实现新跨越—会计新领域和新问题专题研讨会会议综述》,《会计研究》,2006年第11期
2. 刘心雨,《从经济学角度探讨我国环境污染的治理之道》,2006年中国可持续发展论坛——中国可持续发展研究会2006学术年会可持续发展的机制创新与政策导向专辑,2006.
3. 耿建新、曹光亮,《论生态会计概念》,《财会月刊》,2007年第4期
4. 潘书宏、钟桂荣,《试论政府环境信息主动公开制度的完善》,《福建教育学院学报》,2007年第4期.
5. 陈紫玉,《关于环境会计的若干问题》,《财政监督》,2007年第2期
6. 林祖乐,《我国环境会计发展现状分析及对策》,《番禺职业技术学院学报》,2007年第2期.
7. 夏媛媛,《以利益相关者看环境会计信息披露》,《当代经理人(下旬刊)》,2006年第9期.
8. 丁晓英、刘秀华,《对我国环境会计信息披露的思考》,《会计前沿》,2006年第3期
9. 李艳平,《环境会计研究述评——基于对国内17种会计类核心期刊近六年载文的分析》,《常熟理工学院学报》,2006年第5期
10. 张思纯、李海萍,《环境成本管理:绿色资产与绿色负债的计量方法探析》,《中国环境科学学会2006年学术年会优秀论文集(中卷)》,2006.
11. 许家林、孟凡利等著,《环境会计》,上海财经大学出版社,2004
12. 李永臣,《企业环境会计研究》,中国人民大学出版社,2005
13. 葛家澍等主编,《会计信息丛书》,中国财经出版社,2003
14. 蔡岩兵,《企业环境会计基础理论及其应用研究》,中国农业大学博士论文,2001

## 参考文献

15. 蒋梅,《环境会计研究》,东北林业大学博士论文,2000
16. 李连华,《环境会计学》,湖南人民出版社,2001
17. 李静江,《企业环境会计与环境报告书》,清华大学出版社,2003
18. 乔世震,乔阳,《漫画环境会计》,中国财政经济出版社,2002
19. 耿建新、焦若静,《上市公司环境会计信息披露初探》,会计研究,2002年第3期
20. 张白玲,《环境核算体系研究》,中国财政经济出版社,2003
21. 耿建新,《环境会计、环境审计及其实施方略探讨》,会计之友,2004年第3期
22. 耿建新,刘长翠,《企业环境会计信息披露及其相关问题探讨》,会计研究,2003年第3期
23. Canon sustainability report 2004, published August 2004 in Japan
24. Canon Sustainability Report (2005) Japan, 2006
25. WBCSD (2000) "Meal Eco-Efficiency-Guide to Reporting Company Performance," World Business Council for Sustainable Development
26. United Nations, Environmental management accounting-procedures and principles, New York, 2001
27. Gray, Rob and Bebbington, Jan, Accounting for the environment, Sage Publications Ltd,2001
28. Lange, Glenn-Marie, Environmental accounting in action: case studies from southern,2003
29. Mathews, The Development of Social and Environmental Accounting Research 1995-2000
30. Matteo Bartolomeo et al, Environmental management accounting in Europe: Current Practice and Future Potential, The European accounting research, 2000.9

## 后 记

两年半的研究生生涯转瞬即逝，在研究生的生活即将结束之际，我仅在这里对两年间关心我、帮助我成长的诸位老师、同学、朋友表示我的由衷谢意。

首先，我要感谢我的导师迟旭升教授。两年多来，我得到了迟老师的悉心指导和谆谆教诲，不但在专业知识的学习上使我受益匪浅，同时，迟老师乐观、豁达、认真严谨的人格魅力永远值得我去学习。尤其在论文写作当中，从论文的选题到论文的最后完成，老师都给予我莫大的帮助，可以说这篇论文能够圆满完成，迟老师的鼓励和支持是最大的保证。

其次，我要感谢会计学院的所有老师，本人在研究生学习的两年中，正是在他们的教导下，我才得以掌握会计学的基础知识，了解到更加广阔和高深的专业知识，不断开阔自己的知识视野，也才使论文的写作成为可能。

再次，还要感谢与我一起攻读硕士学位的舍友和同班同学。大家在学习、生活中结下的友情是我一生中最宝贵的财富，与她们在一起探讨问题、交流资料，使我受益匪浅。祝愿她们在以后的生活工作中一切顺利，万事如意！

最后也是最应该感谢的还是我的父母，他们的理解、关爱永远是我最大的精神动力，言语的感激在他们的付出面前是多么苍白无力，只希望未来我能以最出色的人生换得他们最欣慰的笑容！

郭 伟

2007年11月16日