

文章编号: 1005-0523(2003)03-0053-04

环境会计初探

胡焱¹, 胡振民²

(1. 东华理工学院 商学系 江西 南昌 330013; 2. 华东交通大学 科研处, 江西 南昌 330013)

摘要: 当今世界环境问题日益突出, 必须大力加强环境保护, 这一点已形成共识. 但我们不能只用科学技术去解决污染, 还必须综合运用经济、法律等措施, 实施环境会计就是这其中至关重要的一环. 本文从环境会计产生的社会原因入手, 阐述了环境会计的定义、背景及主要特征, 通过对中国具体国情的考察和分析, 全面阐述了在我国建立环境会计的必要性和可行性, 并在此基础上对环境会计的具体会计处理和建立途径提出了一些大胆的设想和建议. 文章的最后, 对环境会计的发展趋势作了一些初步预测和前景展望.

关键词: 环境会计的基本原理; 会计处理; 前景

中图分类号: F062.2

文献标识码: A

1 环境会计产生的社会原因、定义及其背景

综观全球社会经济所依赖的资源基础、生态环境, 已呈现资源入不敷出, “正在靠向未来借债而生活”的时代. 把发展生产力建立在不合理地向自然索取的基础上, 取之于自然过多, 挥霍过度, 对自然资源的补偿普遍不足, 造成了世界性的自然资源供应能力相对萎缩, 超负荷运载, 全球性自然资源存量锐减, 生态平衡被破坏, 环境日益恶化, 严重地威胁着各国的经济发展和人类生存. 环境会计(又名绿色会计)是以货币为主要计量单位, 以有关环境法律、法规为依据, 研究经济发展与环境资源之间的关系, 计量、记录环境污染、环境防治、开发、利用的成本费用, 并对企业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. 它是以自然资源耗费应如何补偿为中心而展开的会计, 它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.

对环境会计的研究始于本世纪70年代, 以1971年比蒙斯(Beams·F·A)在《会计学月刊(Journal of Accountancy)》上发表的《控制污染的社会成本转换研究》和1973年马林(Marrlin·J·T)在《会计学月刊》第2期发表的《污染的会计问题》为代表揭开环境会计研究的序幕; 1989年联合国国际会计与报告标准政府间专家工作组连续几次会议将环境会计作为工作组年会的讨论议题之一; 1995年3月在日内瓦召开的第十三届会议上更是把环境会计作为中心议题. 环境问题已经成为世界发展的重要课题, 由此可见一斑. 我国应顺应世界潮流, 加快会计改革步伐, 建立环境会计已是当务之急.

2 对当前西方会计理论的“批判”

当前的西方会计理论是不完整的. 它仅能确认那些能够计量、且能用价格计量以及用价格交换的东西. 忽视了公共物(空气、海洋等)以及拥有的那些不能以价格反映的东西(例如土地维持动物生活的能力), 根据现代会计原理产生的会计公式, 即从收入中减去成本计算利润的配比公式, 仅包括了经

收稿日期: 2002-06-21

中国期刊网 <http://www.cnki.net> 胡焱, 华东理工学院助教.

济成本,而不计算社会成本.因此利用这种会计技术与方法算得的利润,不仅导致了虚夸的税收,而且鼓励了以牺牲环境来取得当前利益的做法.

空气、水、土地维持动物生存能力以及臭氧层等,都是全世界所有国家以及他们子孙后代所共有的“特定财产”,他们有的具有替代性,有的却没有.即使某些“特定财产”可以替代,对其损耗的补偿,也需付出一定甚至巨大的代价.因此,资源总是稀缺的.在这个意义上,这些“特定财产”就应该赋予一定的价值.目前,“西方社会从收入中所增加的每份巨额资本在多大程度上是以属于未来子孙后代的资本费用为代价?我们是否依靠下一代的资本来生存?……”,这些都是摆在我们面前的十分严峻的现实问题.这种不作任何补偿,依靠损耗环境资源来发展经济,既不公平,也非常危险.因此,依靠现代会计理论建立起来的会计实务,已不能适应当前西方社会的经济生活,而建立新的会计模式,以迎合环境改变的需要,则迫在眉睫.

在新的会计模式中,应在现有的会计系统中增加三个因素:1)环境 2)未来 3)公平.会计所计量的资本和财富应该分为两大类:一是人造资本,二是自然资本.

环境会计理论认为,应该将整个社会生产消费和相应的生态循环都反映到会计模式中去.这个模式不仅包括与企业组织直接有关的信息、基金与物质商品,而且包括与企业组织间接有关的资源(包括尚无价格的空气、水等)、废弃物以及随后的处理.

3 我国建立环境会计的必要性

3.1 我国环境现状提出的要求

在市场经济条件下,价值规律对有关社会生态平衡、环境保护、资源利用等问题“无能为力”,从而加剧了我国资源的枯竭与环境的恶化,从根本上制约经济的发展和人民生活水平的提高.环境会计则把维护生态平衡,优化生态环境等问题当作反映和控制的对象,引导和监督企业通过一定的社会经济活动去保护资源,维护生态环境.

3.2 正确衡量国民生产总值和企业生产成本的需要

传统会计核算的办法未将环境资源列入资产核算,经济增长的指标不能如实反映经济发展速度,虚增了国家富有程度,夸大了人均收入和经济福利.企业成本只计算人造成本,而对“自然资本”

忽视不计,造成企业对自然资源的无偿占用和污染,以牺牲环境质量为代价虚增利润.环境会计通过企业的社会资源成本,加入于产品成本中,能较准确地核算国民生产总值和企业生产成本,促进企业挖掘内部潜力,维护社会资源环境.外资企业加强环境会计核算,可防止资本的外流.

3.3 企业自身发展的需要

企业与环境关系密切,社会环境的恶化直接影响到企业自身的发展,通过环境会计核算,积极协调企业与环境资源的关系,为企业创造良好的环境条件,可使企业健康发展,通过环境会计来反映、控制,并向政府及社会报告,使公众了解和支持企业的正常经营活动.

3.4 是会计改革和发展的需要

在市场经济下,会计不仅要为微观经济服务,而且要有助于宏观经济调控;不仅要考虑到企业自身的利益,而且要兼顾社会利益.环境会计不仅只核算与企业直接有关的信息、资金与物质商品,而且对与企业有关的资源环境、废弃物以及与生态环境的关系等进行反映和控制.其所提供的信息不仅有经济性信息而且有社会性信息;不仅能为企业自身服务而且能为社会大众服务.它是一种微观自主、宏观顾及的“微观——宏观共振型”的会计模式,符合市场经济的要求,并有助于会计理论的发展.

4 对环境会计的会计处理的几点建议

为了实现环境会计既核算企业耗损自然资源的费用,又保护自然环境的目标,我认为,环境会计可进行以下三方面的会计处理:

4.1 企业的财务报告应充分披露企业对自然环境的影响情况

企业应在资产负债表上设置“环保负债”项目,该项目披露企业因生产耗用或损害自然资源应负担的社会责任.在损益表上,增列“环保支出”项目,以便准确地核算企业利润.除对上述两项信息进行披露外,财务情况说明书应专栏说明企业对环境的损害情况及治理措施.应说明的内容一般有:

- 1) 会计期间企业生产耗用自然资源的数量(如耗用多少吨水);
- 2) 企业生产活动及排污对环境的污染程度;
- 3) 企业对环境的污染所造成的社会责任成本,如因污染河水,对居民健康的影响、对水中生物的

影响、对旅游业的影响(河水被污染游客会减少)等;

- 4) 企业已采用的控制污染措施及其效果;
- 5) 企业治理污染的目标及达到目标的措施。

4.2 计提环保负债,形成治污专用资金

自然资源属于全人类所有,保护好自然环境为子孙后代留下一个洁净的世界是我们的责任。如果企业的生产活动较严重地污染了环境,就会触犯法律(环保法等),将要被罚款或被强行要求治理。这样,企业就产生了债务。如果企业对环境的污染还不足以受到法律的制裁,或者有关法律还未出台,这时,企业为了对社会负责,应主动储备一定的资金用于治理污染,使被损害的自然资源恢复到原有的品质。如果现有的科学水平还达不到这个要求,则尽量减轻污染程度,以上说明,环保负债分为强制性负债与非强制性负债两种。我认为,后一种环保负债的计提,是考核企业环保意识及其社会责任心的重要指标。当然,前提条件是企业确实存在环保负债。

环保负债的核算地分为两种:1)企业使用自然资源作为制造产品的直接材料,如自来水厂、矿泉水厂及其他直接使河水、地下水、湖水生产产品的企业。此类企业在耗用水资源时,可编制以下会计分录:借:生产成本 贷:环保负债 2)企业生产排污而污染了自然资源,此种情况较为普遍。如造纸厂排污污染河源、湖泊;又如热电厂排烟污染大气;再如工厂排污污染土地。此类企业可按每个会计期间编制以下会计分录:借:环保费用 贷:环保负债

环保负债计量,是个较复杂的问题,我在此处提出初步框架。环保负债计量的基本原则是:使被污染的自然资源恢复到原有品质或按现有的科学技术水平减轻污染以及其他社会成本的全部支出。其他社会成本是指企业污染环境后对他人损害的赔款及罚款。

环保负债的具体计量工作应由财会人员牵头,环保人员,工程技术人员及有关方面的专业人员参加,共同研究分析企业生产经营带来的(不足以受到法律的制裁)环境污染问题。根据治理污染的费用判定为“大”、“中”、“小”三等,分别以“15%”、“10%”、“5%”计提环保负债。

有人会提出,计提环保负债会减少国家的财政收入,或给企业提供隐瞒利润的机会。为此,我建议:1)计提环保负债的费用按应计制核算会计利润;计算纳税所得时,该费用作为税前费用处理。2)

在损益表上,单列“预提环保费用”项目,这样可以监督并确保企业环保费用计提的正确性。

环保负债实际上是一种专用资金必须专款专用,只能用于治理污染的支出及环保罚款与赔款,不准挪作他用。偿还环保负债时,不能再记入费用帐户,用环保负债购置的治污设备及修建的建筑物不能计提折旧,该固定资产的产权属于社会,企业为代保管人,只能将该资产记入备查帐簿。如果企业破产清算,环保负债应首先偿还,其支付顺序仅放在清算费用之后。破产企业将该款项可交给政府环保部门使用,用以治理该企业所污染的自然环境。

4.3 环保资金不足使用时的会计处理

新建企业为了控制其生产活动对环境的污染,常常要投入大量资金兴建治污设施,其环保负债计提额很小,甚至没有,此时其会计处理可按现行的会计制度进行。如果其治污设备能达到治理污染的要求并无需追加支出,该企业可不计提环保负债;如果其治污设备达不到治污要求,该企业也要计提环保负债。

5 建立我国环境会计的总体构想

5.1 不断的提高企业环境和资源意识

环境会计的最终目标是为了达到企业经济效益、环境和社会效益的全面丰收,必须提高企业环境意识,使保护环境成为企业的自觉行为,为环境会计的实施创造良好的主客观环境。

5.2 建立我国环境会计准则和制度

应成立“环境会计准则及制度研究小组”,吸收会计、企业界、环境保护有关人士参加。通过研究提出纲要,由财政部审查、颁发并组织实施。

5.3 组织试点,逐步推行

可在某些地区或行业先试点,选择社会各界最为关注的环境问题作为内容,在该地区或该行业推行,最后在全国推广、普及。

5.4 统一规定环境会计核算的对象及报告形式

由于企业与社会资源环境的关系涉及面十分广泛,有的根本无法用货币来计量,而且企业履行环境保护的人、财、物有限,在一定历史条件下不可能面面俱到。因此,在界定环境会计核算对象时,一方面要最大限度地反映企业与资源环境的关系;另一方面也要考虑到实施环境会计的现实性。目前环境会计的核算对象应包括以下内容:

1) 自然资源损耗. 反映企业在生产经营中, 消耗自然资源带来的损失, 一是环境污染损失: 由于资源消耗失控、重大事故、三废排放等所造成的环境污染、生态恶化的损失. 如农田、鱼塘及淡水污染, 自然景观污染, 居民生活区污染, 工农业污染等所造成的损失. 其损失大小可按复原或避免成本法核算. 也就是根据污染后, 恢复或预防损害所需的成本来估计. 若有赔偿费及环保部门的罚款时, 可按历史成本法直接计价. 二是自然资源消耗: 主要是指企业生产、储运、销售过程中的自然资源超定额消耗部分, 这可按历史成本直接计价. 还有长期被忽视的“自然资本”消耗成本, 这是指可以用货币计量的人造资本以外的自然物质如水、林木、原油、矿产等. 对自然资本的核算是环境会计的主要内容, 核算方法尚待提高. 目前, 自然资本与人造资本之间的转换比率可用它对未来一代带来收益予以贴现的贴现率来估计.

2) 环境保护支出, 反映企业对环境保护所作贡献, 包括在“三废”处理、控制、补救和减少自然资源耗费, 美化工作、生活环境的各项支出. 可以通过以下帐户来进行核算:

a、资本投资;b、业务费用;c、研究与开发费用;d、环保行政与规划费用;e、补救措施费用;f、复原或回收费用.

3) 改善资源环境收益. 这是反映企业从环保中所取的收益. 这一部分目前尚未得到重视, 通过核算, 为企业决策者提供环保支出效益情况, 从而鼓励与鞭策企业改善环保工作收益, 它主要包括:a、企业利用“三废”生产的产品及对这些产品减免税收所得收益;b、国家对保护环境有成绩的企业发放的奖金;c、其它企业赔偿的污染损失;d、企业减轻污染后, 投资者愿意选择该企业投资, 消费者乐意消费该企业的产品, 以及股票价格因此上升而带来的收益;e、企业实施环保措施后带来一系列社会效益. 前三项可按历史成本计价, 后二项收益是隐性的, 难以计量, 可适当测算估计.

环境会计起步较晚, 而且环境会计准则也未出台, 因而各国的报告形式都不一样. 根据我国的实际情况, 环境会计报告可在原有财务报表上加入有关环境会计的核算资料. 有条件的企业可编制“资源环境资产负债表”. 在该表的资产方登记自然资源损耗和改善环境收益; 负债方登记“环境保护支出”. 在一定的条件下, 环境会计的资产也应该等于负债, 以表明企业对社会环境的贡献等于收益. 整

个社会的环境会计的资产等于负债, 表明社会资源环境的总平衡, 环境和资源得到有效的保护, 这正是环境会计所要达到的理想目标; 若企业的环境会计资产小于负债时, 说明企业环境保护不得力, 政府须促其增加环境保护支出, 为社会多作贡献; 若企业的环境会计资产大于负债, 表明企业重视环境保护, 政府应给予补贴和鼓励.

6 环境会计的前景

尽管目前西方的绿色会计理论还处在初创阶段, 其理论与实务(特别是实务)还显得相当粗糙, 但不可否认有其较为合理的一面. 会计要更好地为经济管理服务, 环境所带来的经济问题是一个必须考虑的因素. 但毋庸置疑, 现代会计模式经过几百年的发展演变, 其基本原理之所以比较牢靠, 就在于支撑它的三大基本支柱具有较强的逻辑性与科学性. 明确的确认与计量原则, 逻辑的复式簿记系统, 使得现代会计成为管理科学中相对成熟的一个分支. 如果绿色会计在现代会计三大支柱上无法作出突破, 它确实只能成为一种“乌托邦”式的理论. 不过, 人们对此不应丧失信心. 事物总是向前发展的. 任何理论的形成, 开始都很不完善, 但只要它反映了社会与时代的需要, 它就会有无限的生命力. 既然“商誉”、“专利权”等本无价格的无形资产能够进入现有的会计系统, 那么, 谁能保证环境会计无法跨越价格计量这一“壕沟”而引进今后的会计? 因此, 我们认为, 了解西方环境会计理论的发展, 结合我国的具体国情, 努力探索具有中国特色的环境会计理论与方法, 也是我国会计理论界的一项重要任务. 呼吁国家财政部会计制度司建立环境会计制度, 设立相关的会计科目及核算办法, 可先在环境污染问题突出的企业试行, 随着各国会计学者共同努力, 它必将在会计学之林中占上一席之地.

参考文献:

- [1] 葛家澍, 李若山. 九十年代西方会计理论的一个新思潮——绿色会计理论(Green Accounting Theory)[J]. 厦门大学.
- [2] R. H. Gray. The Greening of Accountancy[M], 1990.
- [3] 陈汉文译. 联合国国际会计政府间专家工作组关于环境措施会计信息的揭示, 1990年第8次、第10次会议.
- [4] 王金叶. 构建我国绿色会计的探讨四川会计[J], 四川会计, 1996, (10).

(下转第 66 页)

开发不能在运用东部原有技术中,重复东部出现的环境问题及社会问题.第三,西部企业要增强法制观念,在市场竞争和企业联合中利用法律手段维护自身的利益.第四,跨区域企业集团的组建和发展模式是否应和世界知名跨国公司一样,关键取决于这种联合是否能够紧密协调,同时又分工明确,有利于东西部经济的共同发展.

参考文献:

- [1] 瞭望周刊. 1999, (31, 51); 2000, (11, 25).
 [2] 半月谈. 1999, (19, 24); 2000, (2, 8).
 [3] 世界贸易组织有关文献资料.
 [4] 西部地区环境介绍资料.
 [5] 中央国务院关于西部开发文献资料.

The Opportunity and Challenge of Chinese Area Economy Development in New Century

WEN Jun

(Dep. of Management of Vocational Technical Institute, Chongqing Jiaotong University, Chongqing 400042, China)

Abstract: From new economy all-around radiation, The article analyzes the opportunity and challenge that Chinese area economy development is confronting with, and probes into the twin triumph pattern of the western and eastern economy development jointly.

Key words: opportunity; challenge; economy development; twin triumph patern

(上接第 56 页)

[5] 冯淑萍, 沈小南. 关于环境会计问题的讨论——联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组第十三届会议

情况简介[J]. 会计研究, 1995, (6).

[6] (美) J. Ranganathan D. Ditz, 张裕龙. 环境会计——一种更好的管理工具经济译文[J]. 经济译文, 1996, (5).

Green Accounting

HU Yan¹, HU Zhen-min²

(1. Business Department, East China Technology Institute, Nanchang 330013, China; 2. Science and Technology Office, East China Jiaotong Uni, Nanchang 330013, China)

Abstract: Today's world is a world filled with environmental matters, so the environment protection must be strengthened. To achieve this object, not only science and technology methods, but also economic and law methods should be utilized, and green accounting is just the most important one of them. This article proceeds from social cause of green accounting's emergence, then comprehensively elaborates its definition, background, fundamentals, and necessities. Furthermore, aiming at how to set up Chinese green accounting, The current situation of China is analyzed, and some bold assumption and suggestion are accordingly puts up with. In the end, a beautiful picture of green accounting in the future is given.

Key words: the fundamental pricipium of green accounting; dealing with in accounting; prospect