

文章编号: 1005—0523(2004)06—0038—03

试探环境会计中几个基本理论问题

王志华, 黎 毅

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌, 330013)

摘要:从环境会计理论研究中存在的一些关键问题出发,对环境会计的概念、传统会计理论对环境会计的束缚、环境资源的补偿、企业的环境受托责任等相关问题,进行详细分析,并试着提出了相应的解决办法。

关 键 词:环境会计;会计理论;环境资源;受托责任

中图分类号:F230

文献标识码:A

环境会计的概念自 70 年代被提出后并未引起重视,直至 90 年代才掀起研究的热潮。经过 30 多年的发展,环境会计在实践中得到了一些发展,应用较多的是环境信息的定性披露,确认、计量等方面的理论研究却举步维艰,问题的症结何在?国内外很多学者对此进行了研究,普遍认为环境会计尚未得到广泛应用的“瓶颈”在于“环境要素计量”的困难,并力图在计量方面取得突破。诚然,环境会计计量方面的难题不容忽视,但孤立的讨论和解决“环境要素的计量”问题的思路却令人深思:解决了计量问题,环境会计的一切问题便可迎刃而解么?笔者认为:因概念不清、责任不明等相关基本问题未得到解决,导致环境会计的理论体系不健全,才是制约环境会计发展的根本原因。

1 环境会计理论研究过程中的一些问题

1) 环境会计的概念问题。30 多年来,许多学者对这个问题进行了研究,结论可谓五花八门,有些研究学者站在宏观的立场上为其定义,关注的是公共福利问题,其中一些侧重于表现人造资源与自然资源之间此消彼长的关系,一些学者则认为环境会计的本质主要是协调企业与社会的关系问题;有较

大一部分学者是站在微观(即企业)的立场上为其定义的,认为环境会计的本质应侧重于企业对环境的影响在财务上的反映。各会计研究机构也是各执一词,还没有形成一个统一、科学、规范的定义。

2) 传统会计的会计假设等理论对环境会计研究的束缚问题。许多会计理论概念明显落后于环境形势和会计实务的发展,在一定程度上影响着有关环境会计准则的制订和执行,环境会计的建立,要求对传统会计理论的内涵和外延进行拓展,以适应其发展的需要。环境会计要求企业本着对社会负责的态度把环境与企业经营决策之间的相互影响纳入会计核算系统,使传统会计的资产、负债、成本、收益等会计要素的确认和计量,在时间、空间上都大大扩展了,从而造成其确认和计量的难度明显加大,这就对会计学的理论提出了更高的要求。针对这些层出不穷的问题,许多专家学者进行研究时往往各取一点作为研究重点,各有各的道理,导致很多理论无法融合,在实务中不能得到有效应用。所以,当务之急是对传统理论中束缚环境会计的部分进行拓展,依据传统会计理论的框架,对其基本假设、核算原则等问题进行修正,赋予其新的内涵,确定一个科学、系统的理论体系后再进行其他诸如资产、成本等要素的确定、计量等具体问题的分析,将

收稿日期:2004—04—08

作者简介:王志华(1977—),女,河南郑州人,硕士研究生。

中国知网 <https://www.cnki.net>

千头万绪纳入一个统一的、一贯的理论框架。

3) 环境资源的补偿性问题。在工业发展水平低下、人口压力不大时,环境作为公共物品所带来的问题尚不明显,因此,一直以来企业并未把环境资源作为一种资本来反映。随着人类对资源的过度开发和不断排放废弃物的行为,自然资源锐减、环境的自净能力下降,这些导致了环境资源逐渐成为稀缺性资源,如果要“可持续发展”,就必须对其进行补偿。由于“补偿价值的确定”——这个难题的存在,当前的环境会计研究中,对环境资源的补偿问题涉及较少,有的学者在研究环境会计的本质时曾提到,但在具体的实务处理时,又试图避开这个问题,因此对环境资源的耗费如何补偿在目前的研究中基本是一片空白。

4) 企业的环境受托责任问题。传统的企业受托责任主要是经济受托责任,就是要求企业在生产经营过程中要保障各参与者(主要指投资者)所要求的经济利益得以实现,或者不受损害。该关系反映在环境会计中就要求企业经营者承担相应的环境保护、环境污染治理及环境资源补偿义务,并对所承担的环境受托责任的履行情况进行报告,使环境受托责任成为企业众多受托责任中的一种。由于这种委托关系是一种多元的参与关系,委托方包括投资人、债权人、消费者、企业员工、所在地区居民等,众多的主体存在反而造成了环境主体缺位现象,使企业的环境责任很不明确。

2 对环境会计研究的一些建议

进入现代工业社会以来,环境问题日益严重,并日渐成为影响人类生存和发展的重大问题,引起了各行各业的关注,促使环境会计尽快应用于实务。鉴于以上问题的存在,笔者希望以下建议可以为环境会计的研究略尽薄力:

1) 明确环境会计的实质。分析可知,目前对环境会计的定义大都反映的是企业对环境的影响,然而,事物间的影响往往是双向的甚至是多向的,企业在生产经营活动中会对环境造成各种各样的影响,但环境发展的状况又何尝不时影响着企业的经营决策呢?所以,笔者认为环境会计不仅要反映企业对环境的影响,还要把环境对企业经营决策的影响包含在内,因此,在吸收其他人经验的基础上,试提出以下定义:“环境会计是会计学的分支之一,它以可持续发展为宏观目标,以企业对资源的耗费和补偿为具体对象,运用会计学的基本原理与方

法,采用多种计量手段,旨在对企业与环境之间的经济活动进行反映和控制。”该定义仍然是站在微观(即企业)的角度对环境会计的本质进行诠释的,理由如下:一是国家的宏观控制是建立在微观基础上的,先进行微观的研究可以为国家绿色 GDP 的研究提供经验和基础;二是在未来很长一段时间,环境会计在研究和实践推广中可暂不考虑对环境影响较小的行政事业单位,而是以企业为主。

2) 环境会计基本理论研究在借鉴传统会计基础上应有所突破。环境会计作为会计学的一个分支,必须遵从会计学的一般规律和总体特征,因此传统会计理论中大部分仍然是适用于其他分支学科的,但环境会计毕竟是一个新兴学科,有其特殊性,随着社会的发展必然会产生一些新的问题,所以对传统会计目标、会计假设、会计等式等部分理论在环境会计中适用时作一些修订是很有必要的。

会计目标:会计目标是主观见之于客观的东西,但它并不是人们随意的主观臆断的结果,而是取决于会计的本质和其所处的客观环境。传统会计的目标是向有关各利益关系人提供他们进行决策的相关信息。环境会计作为会计的一个新分支,自然也遵从这样的解释,只是所谓相关信息的内涵和外延在当前环境会计的发展中已经有了很大的转变,包括投资者在内的各利益集团也要求企业披露所拥有的环境资产等关系到可持续发展能力、未来获利能力等战略优势的信息。因此,作为一个信息系统,会计应及时进行调整,增加环境信息,以满足各相关利益人的决策需要。

会计假设:如果考虑环境给经济带来的影响,在企业发生与环境相关的经济行为时,其影响必须涉及企业外部,当这些外部性影响包括在企业的核算对象中时,“会计主体假设”的内涵就发生了变化,其意义必须予拓展。另外,货币计量假设是以货币尺度来计量会计主体的经济行为,并假定币值稳定,但并非所有的信息都可以用货币计量,如企业由于注重环保而产生的社会形象收益等,有的信息没有必要用货币来计量,如反映环保执行情况的环保指标等,所以该假设应修正为“以货币计量为主的多重计量假设”。而“可持续发展观”是企业转变经营观念建立科学经营模式的必要条件,也是环境会计得以建立的基本前提,所以建议在会计假设中增加“可持续发展假设”。

会计等式:“资产=负债+所有者权益”,该等式本身就蕴含了传统的四项会计基本假设、会计主

要目标以及会计对象的部分内容,但是,却并未及时地融入会计基本假设、会计目标和会计对象在会计环境变迁下的新拓展.与一个会计主体发展利益关系的不仅有财务资本、人力资本的投入者,还有环境资本的所有者,很难想象仅有财务资本和人力资本而缺乏环境资本的参与,企业能够运行并产生利润实现生存、获利和发展?因此,在环境会计的研究中,我们必须赋予其新的内涵,在资产部分要增加环境资源的价值,而所有者权益则不仅应当包括财务资本、人力资本的所有者,还要体现环境资本所有者的权益,使其参与企业剩余价值的分配.

3) 环境资源的补偿.环境资源的耗费及补偿是环境会计核算中的重点和难点,许多研究者回避了这个问题,而倾向于它的定性披露,但是,披露的目的是什么呢?环境会计的目的并不仅止于披露,最终仍然是如何维持和补偿现有的资源.随着现代社会的发展,清洁的水、空气等逐渐成为稀缺资源,而人们对环境物品的需求却逐渐增加,为了使遭到破坏的生态环境尽可能得到恢复以及对环境进行维护,就需要投入必要的劳动和资本,企业作为资源的使用者,理应作出自己的努力.笔者认为这笔支出可以由以下两部分组成:一部分是“资源使用补偿费”,在企业使用该项资源时就付出,由资源管理或售出单位代收代缴;另一部分则应该在企业的剩余价值中实现.作为企业经营发展的必然条件,像物力资本和人力资本一样,环境资本应该成为企业资本要素之一,应像其它资本一样获得企业剩余价值的一部分,用于环境资源的补偿和再生及新资源开发所需要的费用,这部分由环境管理部门收取,统一支配.

4) 企业的环境受托责任.在环境会计上,企业

的环境受托责任就是对企业中与环境有关的会计要素进行确认和计量,对企业的环境业绩进行评价,并对信息披露或报告.因此,企业环境受托责任的存在决定了企业环境会计存在的必要性,也决定着企业的生存与发展,必须妥善解决,明确各权利义务方的责任,以便有章可循,具体措施包括:

1) 在国家或地方的法律、法规中予以体现.实际上,环境问题已引起许多国家的重视,因此,完全可以通过制定严格的环保法律、法规,界定企业的环境行为,使企业承担起相应的环境受托责任.

2) 关系方通过签订协议、合同等约定性文件给予约束.如当地政府(或所在地居民)与企业之间通过合约等方式明确要求企业承担起环境保护和治理的责任,落实各自的环境权利、义务.

3) 道德义务、惯例等习惯性约束.这些约束不是硬性约束,但对企业的社会形象影响很大,企业要生存、发展,就不得不考虑这些社会影响.

如果环境会计在现代会计的理论基础上不能作出突破,就只能成为“乌托邦”式的理论.但社会总是不断向前发展的,任何理论的形成,开始都很不完善,但它只要反映了社会与时代的需求,就有无限的生命力.既然“商誉”、“专利权”等本无价格的无形资产能够进入会计系统,随着会计理论与会计技术的不断发展,环境会计一定可以突破桎梏,逐步建立其完善的理论和实践体系,在企业的管理决策中体现自己的价值.

参考文献:

- [1] 孟凡利.环境会计研究[M].东北财经大学出版社,1999.
- [2] 李静江.企业环境会计和环境报告书[M].北京:清华大学出版社,2003.

A Study on Some Problems of Environment Accounting

WANG Zhi-hua, LI Yi

(School of Economics and Management, East China Jiaotong University, Nanchang 330013, China)

Abstract: This text has put forward some key problems existing in environment accounting theory, including the definition of the environment accounting concept, traditional accounting theory to the environment accountant's fetter, the environment resources compensation, enterprise's environment fiduciary duty, environment accountant correlation, and so on the multi-analysis, and tried to propose corresponding solution.

Key words: environmental accounting; accounting theory; environment resources; commissioned responsibility