

从“利润为王”到“环境考量”： 新形势下环境资源会计及其理论变革^{*}

——中国会计学会环境资源会计专业委员会 2014 学术年会综述

徐光华 宋 玉 袁广达

(南京理工大学经管学院 210094 南京信息工程大学经管学院 210044)

【摘要】 为了加快推进环境资源会计理论研究，来自海内外环境资源会计研究领域的理论和实务工作者在本次学术年会上围绕环境资源会计相关问题展开了积极和深入的研讨与交流，包括环境资源会计理论框架构建、环境财务会计在新环境下的报告编制与信息披露、环境成本管理会计在新时期的规范制定与标准设计、环境财务新体系的探索以及非财务信息对公司财务的影响等，本文对与会学者的主要观点进行了全面梳理与评述，并结合国内外相关研究成果对环境资源会计理论研究进行了简要总结。

【关键词】 环境资源会计 环境成本 环境财务 社会责任

自上个世纪七十年代以来，环境问题日益引起全球各界人士的普遍关注。我国作为世界上经济增长最快的国家之一，长期以来也面临着资源存量和生态环境被严重透支的困扰。2014年10月25日至26日，由中国会计学会环境资源会计专业委员会主办、南京理工大学经济管理学院与南京信息工程大学经济管理学院联合承办的“中国会计学会环境资源会计专业委员会2014学术年会”在南京隆重召开。来自中国大陆、香港、台湾、日本和澳大利亚等国内外环境资源会计领域百余家单位的著名学者、专家和媒体等齐聚一堂，广泛和深入探讨了当前环境资源会计研究中的重要理论与实践问题。

大会由开幕式、大会学术报告、分论坛和闭幕式四部分组成。会议开幕式由中国会计学会常务副秘书长周守华教授主持，南京理工大学副校长王连军教授、工业和信息化部姜子琨司长、中国会计学会金莲淑名誉会长先后致辞。在25日和26日的大会学术报告中，环境保护部财务司尤艳馨副司长、《管理世界》编辑部副主任蒋东生教授、中国人民大学耿建新教授、中国会计学会常务副秘书长、环境资源会计专业委员会主任委员周守华教授、南京

大学李心合教授、中央财经大学周宏教授、南京理工大学徐光华教授和中南大学肖序教授分别做了高水平的学术报告。大会分论坛设环境资源会计与环境财务战略、环境成本管理会计、企业社会责任与信息披露三大方面。会议闭幕式上公布了此次年会的4篇优秀论文获奖名单，对在环境资源会计领域做出重要研究成果的中青年学者给予了肯定和表彰。现对会议研讨的主要问题及提出的观点做如下综述。

一、环境资源会计理论框架的构建：新形势下的必要性与可行性

环境问题是一个关系到人类社会生存发展的重大课题。在西方发达国家，环境资源会计已进入会计实务，但是理论体系还相当不完整，缺乏规范和可操作的会计规则和方法，环境资源会计研究受到广泛的重视。在我国，国家对资源环境问题的重视，也为环境资源会计理论和实务工作者提供了契机，为环境资源会计理论创新和发展提供了机遇。

1. 国家宏观政策的推动。2007年我国党的十七大报告提出“加强能源资源节约和生态环境保护，增强可持续发展能力”，首次将生态文明概念写入党代会的政治报告；

^{*} 基金项目：国家自然科学基金项目（71172104、71472088、71302036、71372008）、国家社科基金重点项目（14AGL011）、国家社科基金一般项目（12BGL034）和教育部人文社科研究规划基金项目（12YJA790176）。

2012年党的十八大报告用单独一个章节论述了“大力推进生态文明建设”问题；2013年党的十八届三中全会通过的《关于全面深化改革若干重大问题的决定》对大力推进生态文明建设做出了具体部署，并明确提出“探索编制自然资源资产负债表，对领导干部实行自然资源资产离任审计”；2014年通过的《环境保护法》将“推进生态文明建设，促进经济社会可持续发展”作为立法目的。

2. 环境成本与GDP有效性的思考。王立彦指出我国现行国民经济核算方法下的生产总值GDP在很大程度上与可持续发展理念不相符合。“绿色GDP”在国际上讨论已久，但尚未进入统计核算实务；我国也曾于2004年启动“绿色GDP年度报告”项目，但是一直处于“无限期推迟”休眠状态，因此可以基于“有效财富观”和“生态资源观”修正现行的GDP，并以“可持续发展”和“环境资源”观念区分“有效GDP”与“无效GDP”，进而得出“绿色GDP”。

3. 国际环境资源会计理论研究成果的借鉴。由于澳大利亚在水资源分配和管理方面取得了很多成功的经验，陈波和杨世忠详细分析了澳大利亚水会计准则体系的产生和构成，具体包括《澳大利亚水会计概念框架》、《澳大利亚水会计准则第1号》和《澳大利亚水会计准则第2号》的主要内容和核算原理，最终阐述了澳大利亚水会计准则体系对我国的启示。张林涵介绍了澳大利亚水资源会计准则，将其与传统财务报表进行了对比，并指出我国自然资源会计的建设应该加强政府、高校和审计公司的合作并建立问责制。耿建新等借鉴澳大利亚、英国、加拿大、日本等定期公布国家资产负债表的经验，以SNA2008 (System of National Accounts 2008 的简称) 和SEEA2012 (System of Environmental - Economic Accounting Central Framework 2012 的简称) 等国际规范为线索，详细论述了我国国家资产负债表和自然资源资产负债表的编制与运用问题，指出上述报表的编制在很大程度上需要依赖会计理论与方法，需要借助会计学者和会计从业人员的工作。沈华荣等指出，台湾的环境资源会计由早期着重在环保投入成本的分析与环境效益数量的改善，演变为对整个物质流管理部分的分析。

二、环境财务会计：新环境下的报告编制与信息披露

1. 环境会计核算报告的编制。陶春华在回顾环境会计理论研究的基础上，结合新环保法的特点，从环境信息披露、生态补偿机制、环境成本管理、排放权交易会计、环境资产的确认与计量五个方面其对环境会计理论研究带来

的影响与挑战。杨仙子和张晨从环境会计核算（包括环境利润表和资产负债表要素的确认与记录）、报告（包括环境会计报告和环境会计业绩评价报告）两方面探讨了环境会计准则的研究，建议未来研究可更多地关注环境会计计量、环境业绩评价指标体系的构建，完善环境会计核算、报告体系。耿建新等借鉴国际规范，详细阐述了对我国国家资产负债表与自然资源资产负债表的初步认识，并从组织安排、报表编制与运用等方面提出设想。黄溶冰基于生态文明视角分析了自然资源资产负债表的框架结构、编制策略和审计鉴证问题。蒋洪强等从基本概念和相关理论（例如经济要素增长理论、资源环境稀缺理论、资源环境价值理论）出发，研究了我国生态环境资产负债表的编制框架。

2. 环境信息的披露研究。姚晖等以我国26个省区涉及环境信息披露的区域性规制为研究样本，发现当前区域性环境信息披露规制在制定层面的非有效性，提示地方政府应制定适度、有效的环境规制，提高规制效果。苑泽明通过实证研究发现，碳排放制度有助于企业碳信息披露水平的提高。李大元和孙妍以2007-2012年的68家有色金属行业上市公司为研究对象，从企业资源基础观、主要利益相关者理论、制度理论和产权理论等多视角出发，实证研究表明，公司规模、政府监管与环境信息披露显著正相关；盈利能力与环境信息披露呈正相关，但影响不显著；国有控股上市公司比民营控股的环境信息披露水平高。

三、环境成本管理会计：新时期的规范制定与标准设计

1. 环境管理会计的总体发展。肖序和熊菲认为，当前企业开展环境管理会计活动，尚无可资借鉴的规范示范指南，导致数据计算与流程管理并不统一，可比性较差。其中，尤以流程环节的过程循环管理不够清晰，严重影响了环境管理会计方法在实务中的推广应用。作者以“物质流—价值流”二维分析为起点，构建了基于PDCA (Plan、Design、Check 和 Action 的缩写) 的业务流程体系和总体框架体系，为企业具体实施环境管理会计理论与方法，拓展其在资源流转中的价值计算、缺陷诊断、分析决策、效果评价等方面的应用提供示范性指南。孟岩等探讨了大数据时代下环境管理会计的发展趋势，认为环境管理会计服务对象将由政府向企业变迁，职能发挥的层面将由战术层向战略层延展，数据处理技术将由传统技术变革为大数据技术。周园和卢相君认为，低碳经济的发展必然带来企业战略成本管理的革新，促进低碳战略成本管理的发展。低碳

战略成本管理包括传统战略成本管理的价值链分析、成本动因分析、战略定位分析三个主要方面,但又不同于传统的战略成本管理。

2. 环境成本的内涵和补偿标准设计。王立彦提出从多视角识别环境成本,从不同空间范围看,分为内部环境成本和外部环境成本;从不同时间范围看,分为过去、当期与未来环境成本;从不同功能看,分为弥补已发生的环境损失、维护环境现状、预防将来可能出现的不利环境影响三种支出。袁广达等认为环境成本是指企业在其生产经营中,由于经济活动造成环境污染而使环境服务功能下降,从而产生的资源耗减成本、环境降级成本、并由此增加的环境治理和环境保护支出。对于生态环境补偿标准问题,韦小泉和王立彦提出可以参照如下五个方面的价值进行核算:生态系统功能服务价值、生态保护者的直接投入和机会成本、生态修复成本和补偿意愿、生态足迹与生态受益者的获利;并且可以尝试从财政转移支付、生态税费、复垦保证金制度和绿色信贷四个方面构建实施路径。袁广达从会计新收益理论、边际成本理论和生态要素理论分析了生态环境成本的补偿标准,提出生态环境损害成本补偿标准可根据排污方造成受害方利润总额的下降幅度进行理论设计、价值计算和会计处理。

四、环境财务与社会责任:新体系的探索以及非财务信息对公司财务的影响

1. 环境财务体系的重构。主流的公司财务学是环境外生型的,其方法论基础是新古典分析范式,理论基础是股东至上的资本主义。这些理论及方法论基础远离现实世界,并且诱致环境和生态问题的恶化。李心合指出,现实世界里环境与公司财务行为具有互动关系,要把环境问题纳入公司财务学体系,需要突破新古典分析范式,创新企业理论,修正公司目标函数与财务决策标准(嵌入“绿色利润”、“绿色EVA”等观念),探讨相匹配的公司治理理论(从单边治理到共同治理、生态治理),建构环境嵌入型的公司财务学体系。徐光华结合国家自然科学基金的申报及其主持的“企业环境财务指数及其绩效牵引测度研究”课题为例,从新的视角提出了构建环境财务指数体系的重要性。作者从全球污染现状出发,指出项目立项的现实依据,并在已有文献的基础上,明确课题需要进一步研究和探索的问题。具体研究内容包括理论溯源、环境财务指数和数据库的构建,以及指数牵引力测度实证研究等四个方面。

2. 非财务信息对公司财务的影响。吴红军等研究发现,污染型行业公司的环境信息披露,可以降低信息不对称和投资风险,从而减缓企业面临的投资约束。彭娟等研

究发现:企业是否披露碳信息对其财务风险没有显著影响,但碳信息披露质量与企业财务风险显著负相关,且不同行业的相关性不同。蒋琰等研究表明,碳信息总体披露水平对权益资本成本有显著负向影响。碳治理披露水平、碳风险和机遇披露水平、低碳战略披露水平、碳排放核算披露水平也与权益资本成本显著负相关。周宏等和吉利等学者研究发现,企业通过披露社会责任信息,降低信息不对称程度、积极向外界传递信息,降低企业的债权和股权资本成本。龙文滨和宋献中以行业竞争为视角,发现行业竞争对企业社会责任价值与公司价值关系存在非线性的调节作用。吴德军和马莉莎以双汇瘦肉精事件为研究重点,研究发现双汇积极的社会责任信息披露战略转变为其带来了良好的财务业绩提升等经济后果。

五、结语

正如金莲淑会长、周守华和陶春华(2012)所言,近些年来,关于环境资源会计的研究视角和内容日益多样化,学者们从可持续视角、外部性视角、信息披露视角、成本管理视角、行为科学视角等研究了环境资源会计的基本理论、环境财务会计、环境成本管理会计、环境信息披露和社会责任、环境审计、国内外环境资源会计比较研究等问题;研究方法更加全面与科学,既包括规范分析与实证分析相结合,事前预测与事后评价相结合,也包括单个案例和区域情况的分析,国外的经验介绍和国内现实状况的对比(许家林,2009;沈洪涛,2010;沈红波等,2012)。这些研究成果为我国探寻一条经济与资源环境协调发展的道路提供了直接的理论和经验证据。但是,环境资源会计是一门交叉学科,研究难度较大。因此,环境资源会计理论的发展与繁荣需要环境资源会计理论研究和实务工作者的不断创新和不懈努力。

主要参考文献

- 沈红波,谢越,陈峥嵘. 2012. 企业的环境保护、社会责任及其市场效应——基于紫金矿业环境污染事件的案例研究. 中国工业经济, 1: 141~151
- 沈洪涛. 2010. 公司社会责任和环境会计的目标与理论基础——国外研究综述. 会计研究, 10: 86~92
- 徐光华,沈弋. 2011. 企业共生财务战略及其实现路径. 会计研究, 2: 52~58
- 许家林. 2009. 环境会计:理论与实务的发展与创新. 会计研究, 10: 36~43
- 周守华,陶春华. 2012. 环境会计:理论综述与启示. 会计研究, 2: 3~10