

环境会计理论发展进程与研究展望

赵海燕(教授), 张 山

【摘要】 本文针对环境会计相关理论,运用归纳整理法,基于协调统一性、外部条件表现、信息披露、成本控制和科学行为管理,从有关理论的发展历程及其内在的相关性角度,对国内外学者关于环境会计的发展研究进行论述,旨在说明有关环境会计理论的发展趋势,总结最新国际前沿的研究动态。

【关键词】 环境会计理论; 生态经济; 信息披露; 科学行为管理

【中图分类号】 F233 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2017)10-0106-5

一、引言

国际上关于环境会计的研究始于20世纪70年代初F. A. Beams的《Pollution control transform research of social costs》一书。紧接着,J. T. Malin发表《Pollution of the accounting problems》,环境会计的相关理论开始盛行。

随着经济发展带来的一系列的严重的环境问题,国际社会对经济发展与环境保护二者关系的讨论也更加热烈。1991年Rob Gray的《Green accountant》一书将环境会计的研究推入了会计学界的重要课题研究范畴。他指出“绿色会计是一种关于人造资产和自然资产增减的会计,是最为重要的在二者之间转换的会计”,并在文章中着重论述了两者之间的转换问题。之后有学者对其进行了补充研究,形成了两种重要的观点:其一说明绿色会计作为一种计量与报告的工具,有着信息记录与披露的作用。Angles(2001)指出绿色会计引入了自然环境因素,改善了企业传统的经营考量方法。其二说明绿色会计作为一种管理工具,服务于整体企业管理需要。Powell(2002)强调绿色会计的作用就是通过引入环境生态管理系统,更好地对企业的绩效进行评价。

国外学者们立足现实环境问题,提出了很多创新性的观点。Rob Gray(2001)认为环境会计涉及所有的市场参与者。Solomon和Thomson(2009)指出

环境会计信息披露要满足一定的条件要求。Solomon和Thomson(2012)延伸了环境会计的范围,将不同的参与者、不同市场信息反映相互融合,结合信息质量要求,从整体评价企业的经营管理活动。

随着我国环境问题的日益突出和不断引进国外先进的环境会计相关理论,我国的研究学者也在结合本国的实际发展情况的前提下提出了自己的观点。刘玉廷(2011)提出了在会计信息化的改革推进中引入环境因素,促进企业内部控制规范。罗素清(2013)在《环境会计研究》一书中说明了引入环境因素的原因,将协调统一理论、外部因素理论、行为理论等引入作为会计参与管理的重要依据。

针对国内外环境会计理论体系的不断完善和发展,通过对这些理论的归纳整理,可以发现许多值得我们借鉴的地方。本文基于我国国情,从协调统一性、外在条件性、信息披露、成本控制和行为管理等方面进行梳理,为进一步研究提供建议。

二、国外环境会计理论归纳

(一)协调统一发展

人与自然协调统一发展的生态循环经济开始于20世纪80年代末,是国家基于未来经济效益和资源合理开采保护制定的一项的战略举措,为自然资源的再生利用与经济发展提供了新的理论依据。不容置疑的是,现在披露的会计信息不能全面反映管理

【基金项目】 黑龙江省社科基金项目“黑龙江省新型城镇化与生态环境建设关联性研究”(项目编号:14B081); 黑龙江省科技厅软科学基金项目“黑龙江省城镇化与生态环境建设良性互动模式研究”(项目编号:GC14D304)

的综合效益,更不能体现自然环境对经济效益的影响(Maunders, 1991)。

传统会计信息不能全面披露企业社会责任信息而需要引入环境因素加以考量(Mhews, 1997),传统会计框架有其自身不足之处(Gray, 1992; Lehman, 1999)。Gray和Milne(2002)认为财务报告中的信息披露应该有环境因素的制约因子存在。因为未能与实际的经济状况结合考虑,该理论只引入了影响经济效益的变量因素(William Lamberton, 2005)。《联合国气候变化框架公约》中提出了2012~2020年企业全球减排协议。Britt(2010)考虑企业未来长远的战略,引入Sustainability accounting的概念,将人与自然协调统一的思想融于企业的经营过程之中,通过扩展,环境会计又延伸到环境治理和社会责任领域。我们可以看出,相对于传统信息披露,环境会计不仅能全面反映企业的综合效益,更能体现自然环境对经济效益的影响。通过环境信息反映出来的问题,经营者可以不断完善企业的环境会计制度。

有学者指出环境会计制度的建设受以下因素影响:企业环保共识(Gray, 2006)、工艺与效率(Schaheggeretal, 2008)、各方参与人约束(Cooper, Owen, 2010)、社会责任意识(Gunningham, 2012)和企业自身文化(Ashman, Winstanley, 2015)。

综上所述,相关理论主要立足于宏观环境,站在管理者的角度,综合考虑了多方面制约因素。学者们通过理论研究说明环境会计的产生原因并进行相关影响因素分析,但这也只是对传统会计的再延伸,并未具体到可操作的步骤层面,也未建立环境会计的具体研究框架。

(二)外部条件表现

Pigou(1920)阐述了环境污染的外部条件表现,分析了不同外部条件下边际效应之间的差异,并运用经济学理论解释了外部性条件表现。这一重大发现为以后通过市场措施治理环境污染奠定了理论基础。Coase(1960)提出责任分明的思想,外部条件表现经商议实现了由外到内的转换。

因企业违反规定致使环境污染所产生的外部条件表现也需要由外到内进行转换,若商品不能在公平的市场交易或者成本不能被足额支付,市场就是无效率的,从而导致资源配置不合理。Dales(1969)找到了一个进行污染交易的方法,他的基本思路是:国家出面代表公众,在自然可循环发展的合理状态下,按标准出售排放指标。Montgomery(1972)在此基础上进行了创新,阐述了许可证管理排放理论,在

转移污染交易的前提下,许可证管理排放理论可以在一定程度上成为一种有效治污排污的手段。通过对许可证管理排放理论的不断深入研究,学者们认为:许可证的授予标准、公平定额制度和科学排污治污是许可证管理排放理论中的研究重点,三者之间的内在联系对整体的环境保护和市场交易产生重要的影响。Freedman(2002)提出,许可证的授予标准不合理、缺乏公平定额制度和科学排污治污措施都会使市场效率低下,不能满足正常的经济发展要求。

Maeda(2001)以美国二氧化硫的排放情况为研究对象,建立了温室气体排放指标结构模型,说明了公平定额制度对科学管理的重要性。Sijm等(2006)通过对西欧等国温室气体许可证的授予标准的深入调查,提出运用成本效益原则来解决环境治理问题。贝宾顿和拉里(2008)研究了气体排放与企业成本费用之间的联系,引入EUA进行相关因素分析。Metz等(2010)提出了科学排污治污应该由市场自行进行,并论述了其必要性和意义。Goldberg(2010)指出cap-and-trade系统存在一定的缺陷,会导致企业信息失真。Kijima等(2010)定义了许可证的授予标准模型。开征环境税也是研究环境问题的一个重要方面。伊曼(2012)认为外部费用的内部化是治理环境的重要手段。Davis(2015)指出征收环境税在一定程度上可以治理环境污染问题。

综合分析,从外部条件表现来看,环境会计的目标就是解决企业因排污带来的环境问题,它来源于企业的经济活动,会影响企业效益。我们要立足于本国的国情,适当引用国外理论作为参考。

(三)信息披露

信息披露是环境会计工作中的重点,也是容易出现问题的地方,一经提出就受到众多学者的关注。Clarkson等(2008)把信息分为企业披露行为和社会政治行为。Li等(1997)指出企业披露是企业基于社会责任主动向社会各方参与人如实披露环境信息。Clarkson等(2008)认为企业应立足于真实的经营业绩和环境业绩进行信息披露,向各方利益相关者传达企业整体信息。Gray等(1996)认为社会政治行为由政府主动、市场参与和社会监督三方面构成。Guthrie和Parker(1990)首次将政治因素引入环境信息披露。Maltby(2004)指出企业基于社会责任和自身价值的实现,应当主动担起环境信息披露的行为。Freedman和Jaggi(2010)研究了京都议定书中的内容,并肯定了社会政治行为的合理性。

Robeas(1992)在经营管理权变论中提到:上市

公司必须进行环境会计信息的披露工作,以满足不同市场参与人的信息使用要求。Adam(2006)也提到环境会计信息的披露应成为企业财务报表的重要组成部分。Deegan等(2008)认为除了企业披露的行为,还有社会经济行为也需要用合法性理论来解释。Pfeffer(2010)指出企业期望通过自身约束行为给市场传递经营活动合法性的信息,满足环境对企业的总体要求。可是在实际披露时,企业往往出于私利目的隐瞒重要的环境信息。在股东理论中,公司只披露那些能被股东接受的信息,且这些信息与公司的实际情况相一致;在产权分离之后,股东与生产经营者对环境信息披露的要求也会各有所偏重。

综合各方面来说,政治因素对环境信息披露有重要的引导作用。Stagliano等(1998)研究表明美国国会通过的一些监管政策提升了企业财务报告的可靠性与科学性。在1998年,澳大利亚强制通过把环境业绩评价纳入综合性财务分析框架的规定,Frost(2007)基于此政策选取了较多的行业指标,通过敏感性分析得出结论——法律规定对环境信息披露有着极其重要的推动作用。Freedman(2010)通过对京都议定书签署国温室气体排放进行统计,发现政策导向有力地推动了温室效应气体披露。Romy(2012)在哥本哈根气候会议之后,对样本公司自愿进行环境信息披露展开调查,发现披露的有效性与政府的法令和财政结构密切关联。Ball和Craig(2014)研究指出体制差异导致企业环境信息披露也存在差异。Freedman和Jaggi(2010)指出企业规模和行业不同,其环境信息披露的真实性也存在较大的差异。Romy(2014)借鉴心理学理论对企业环境信息披露进行论述,说明管理者的风险承受能力不同,其环境信息披露的真实性也不同。

综上所述,受托责任观下,环境信息在市场化机制下逐渐透明。从环境信息披露角度来研究环境会计的文献很多,相关理论也相对完善,但是从内部管理和博弈的角度来看,这方面的理论较少。

(四)成本控制发展

环境治理会耗费大量的人力、物力和财力。从源头进行控制,在生产经营过程中及时准确地掌握环境信息,有助于管理者及时调整生产计划,在一定程度上会降低企业的成本费用,并能促进人与自然和谐相处。Lawrence和Cerf(1995)从成本和管理两个方面展开了环境会计相关研究,并通过将改进后的包括环境会计信息的财务报表与传统的财务报表进行比较,发现引入环境成本控制能够促进环境信息

的披露。二者不同的是成本注重内部经营,而管理注重外部信息使用者。Mathews(2000)发现最初环境成本控制主要对内部管理起到指导作用,但不影响企业对外披露。Mylonakis和Tahinakis(2006)认为:环境会计信息服务于企业追求利润最大化的目标,其作用并非是促进人与自然和谐相处,它只在一定程度上起到警示和预防作用。Burrirt和Saka(2006)指出环境成本控制只是经营管理的工具,其目的是降低企业的消耗,实现最大收益。

随着人类对自然环境的日益重视,学术界开始关注环境会计的确认与计量。Beer和Friend(2006)指出环境成本构成是其最关键的部分,并论述了构成因子的分类。Herbohn(2007)指出缺乏统一的计量标准和方法阻碍了环境会计的成本控制。Walters(2008)在总结以往理论的基础上,提出运用重置贴现法衡量污染治理的现实费用。与之相对的观点是运用成本收益分析法来配比环保措施投入与综合收益之间的关系。Lohman(2009)运用了此方法说明了京都协议中对发展中国家的不公平对待。Mylonakis和Tahinakis(2006)建立了CBA模型来对成本进行控制。

综上所述,运用成本分析法来研究环境会计问题,其目的是在管理决策过程中加入环境因素,虽然这种做法强调了成本控制,但是没有具体的计量方法和标准去明确成本控制的权重。

(五)科学行为管理

随着经济的发展,学术界在环境会计研究中引入了科学行为管理。企业组织结构是否科学、内部管理之间的分权制衡机制是否健全等,都与企业环境信息的披露有着重要的联系。

Dillardetal(2004)、Lounsbury(2008)、Ball和Craig(2010)基于企业内部管理制度阐述了环境信息披露与社会各参与人的关系。Ball和Craig(2010)指出产权分离为环境会计的变革提供了新的研究思路,同时也为企业组织结构的完善提供了思路。Lounsbury(1997,2008)运用区间理论研究了不同企业组织结构下环境信息的披露情况,其目的是找出一种最佳的企业组织结构来满足不同信息使用者对环境信息的需求。

Macintosh(1997)和Moore(2010)通过层次体系来说明环境会计与欧盟碳排放交易体系(EU-ETS)之间的关系。层次体系其实在20世纪70年代就由Anthony率先在企业管理中推广使用。他把社会制度和管理人员的主观能动性相结合,建立基于意识、行

为与环境信息披露的管理模式。Moore(2010)认为层次体系可以提高管理者从整体把握企业经营业绩的能力。Ball(2007)提出把环境目标管理融入企业组织结构,深化人们对环境问题的认识。他还结合相关案例,指出了企业组织结构存在的缺陷,将环境目标管理融入到企业组织结构能对企业经营者决策与环境信息披露起到同向促进作用。

将企业组织关系结构与企业环境会计相结合,实现多角度跨学科的理论融合,从而使得环境会计的理论研究开启了一种全新的局面。立足于企业组织结构去讨论和阐述环境会计问题,不仅有助于政府开展监管工作,而且有助于企业社会责任的履行。不足之处是:针对这方面的研究和理论才刚刚起步,研究路径不明晰,需要创新研究方法。

三、国外环境会计理论的借鉴意义

基于上述分析,我们可以得出以下结论:①环境会计的研究方法和研究角度虽然多种多样,但它们之间存在内在的密切相关性,未来各种研究方法会互相融合。各个市场参与者之间的环境信息披露行为会相互影响,是制衡还是协同,需要靠企业、政府和社会三者之间的博弈决定。②信息披露的主体基于私利之心,对于环境污染产生的负面影响,会选择较为冒险的披露策略。如何规避和引导企业行为,促使企业与自然的协调发展,也是环境会计理论研究的重点方向。③环境会计的有关信息,对内服务于企业整体的业绩评价与管理,对外满足各个市场参与人对环境信息披露信息的需求。因此,环境会计信息披露需要从多个方面入手,整体考虑。④环境会计今后的研究应该包含更多的方面,并且将各种因素综合考虑,形成一个完整的理论体系。

四、我国环境会计理论概述

通过梳理环境会计理论发展进程,我们可以知道,随着经济的发展,我国环境会计的创新研究正在逐渐地深入,但是从大环境角度来说,由于研究范围比较宽泛,很难形成一致与公认的环境会计理论。环境会计的研究对象虽然存在差异,但是其研究方向和创新点的选择都紧紧地围绕社会经济的实际发展趋势。理论的创新和发展使得环境会计业务的处理更加规范化和标准化。

从我国的研究来看,早期的环境会计研究借鉴了西方国家的一系列理论。1992年厦门大学会计系领军人物葛家澍和李若山发表了《九十年代西方会计理论的一个新思潮—绿色会计理论》,标志着我国正式引入了环境会计理论。之后随着改革开放的步

伐越来越来也大,经济发展也呈现出繁荣的景象,环境会计理论研究也取得了辉煌的成就。

国内环境会计领域的重点研究方向集中于理论的延伸、信息质量要求、污染排放标准及环境成本控制等方面。理论的延伸涉及定义、本质、目标、对象、假设、要素、基本原则和报告等。

陈毓圭(1998)、袁广达(2010)构建了基本的理论结构框架,讨论环境会计的发展方向和重点。李建发、肖华(2002)提出人与自然的和谐相处是环境会计的目标要求。汤亚莉和陈自力(2006)、舒岳(2010)、吴德军(2011)等通过实际的案例来分析影响环境会计信息的相关因素;李正(2006)、蒋麟凤(2014)等运用博弈论等方法说明各市场参与方可形成互相制约的环境信息披露机制。污染排放标准一般由国内外有关环境机构制定,周一虹(2005)、肖序(2010)、周志方(2015)等结合我国环境保护与治理的有关要求着重讨论了企业污染物排放的标准;林云华和冯兵(2012)阐述了在社会主义市场经济体制下,污染物的排放标准及要求;肖序和郑玲(2011)构建了低碳经济下的碳会计体系。随着治污排污的成本不断加大,环境成本控制与环境经营业绩也成为我国学者研究的重要方面,如冯巧根(2015)结合我国企业的经营管理方法与我国的有关环境法规,希望能够建立环境成本构成及影响因素分析体系。

五、我国环境会计理论研究存在的不足

在环境会计领域,我国学者在推动其理论发展和信息披露方面做出了巨大的贡献。但我们必须承认,由于我国的市场经济起步较晚且环境保护与治理体制不太完善,我国明显落后于西方国家在这方面的进程。

主要表现为:由于市场经济处于初级阶段,没有合理的市场指标来反映市场对于污染排放的敏感性,而且难以准确地分析环境成本和费用,导致环境成本构成及因素分析缺乏相关的数据。再者,我国在环境保护方面的法律法规等有待完善,相关监督管理部门未能履行好自身的职责。在环境信息披露方面,由于我国政府与企业之间的关联性太强,市场的作用未能真正地发挥,环境信息披露的质量相对较低。众多不同方向的环境会计理论研究,未能从整体上把握环境会计的核心要义,没有形成一套统一的、标准的环境会计理论体系,也未与实际的业务相结合。最重要的是,行为管理和企业组织结构形式对企业的业绩评价具有很深远的影响,但是我国有关这方面的研究文献还相对比较缺乏。

六、我国环境会计理论研究展望

笔者综合分析了各国环境会计的发展历程和研究成果,再立足于我国现实国情和环境方面的方针政策,总结了一些研究方向供学者们参考:①研究我国市场经济的条件下,环境排放标准与计量标准,设计一整套适合我国国情的环境会计结构框架。②研究我国大型的环境能源类型企业的财务报表和环境信息披露,结合实际的数据建立我国的环境会计业绩评价指标体系或者是环境排放信用评级体系。③结合我国企业自身的经营活动,把环境会计的成本控制职能融入其中,降低企业的成本费用,提高企业的环境综合收益。④基于我国企业的管理行为和企业组织结构形式,深入研究影响环境会计的因素,建立多学科、多领域下的环境会计评价指标体系。

主要参考文献:

陈毓圭. 环境会计和报告的第一份国际指南——联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组第15次会议记述[J]. 会计研究,1998(5).

冯巧根. 从KD纸业公司看企业环境成本管理[J]. 会计研究,2011(10).

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[J]. 会计研究,1992(5).

李建发,肖华. 我国企业环境报告:现状、需求与未来[J]. 会计研究,2002(4).

李正. 企业社会责任与企业价值的相关性研究——来自沪市上市公司的经验证据[J]. 中国工业经济,2006(2).

汤亚莉等. 我国上市公司环境信息披露状况及影响因素的实证研究[J]. 管理世界,2006(1).

吴德军. 责任指数、公司性质与环境信息披露[J]. 中南财经政法大学学报,2011(5).

肖序,郑玲. 低碳经济下企业碳会计体系构建研究[J]. 中国人口资源与环境,2011(8).

谢德仁. 企业绿色经营系统与环境会计[J]. 会计研究,2002(1).

许民利,陈宇. 排污权定价研究综述[J]. 湖南财政经济学院学报,2011(2).

周一虹. 排污权交易会计要素的确认和计量[J]. 环境保护,2005(3).

周志方,肖序. 排污权交易会计国际发展评述及启示[J]. 当代财经,2010(1).

朱学义. 我国环境会计初探[J]. 会计研究,1999(4).

Balla. Environmental account in gas workplace activism [J]. Critical Perspectives Accounting, 2007 (18).

Bebbington J., Larrinaga-Gonzalez C.. Carbon trading: accounting and reporting issues [J]. European Accounting Review, 2008(17).

Blanco E., Rey-Maqueira J., Lozano J.. Economic impacts of voluntary environmental performance of firms: a critical review [J]. Journal of Economic Surveys, 2009(23).

Burritt R. L., Saka C.. Environmental management account in applications and efficiency: case studies from Japan [J]. Journal of Cleaner Production, 2015(4).

Davis L. W., Muehlegger E.. Do Americans consume too little natural gas? An empirical test of marginal cost pricing [J]. The Rand Journal of Economics, 2010(41).

Dillard J., Brown D., Mars Hall R. S.. An environmental lye night accounting [J]. Accounting Forum, 2005(29).

Fleischman R. K., Schuele K.. Green accounting: a primer [J]. Journal of Accounting Education, 2006 (24).

Freedman M.. Global warming disclosures: impact of Kyoto Protocol across countries [J]. Journal of International Financial Management and Accounting, 2010(22).

Frost G. R.. The introduction of mandatory environmental reporting guide lines: Australian evidence [J]. Abacus, 2007(43).

Hopwood A. G.. Accounting and the environment [J]. Accounting, Organizations and Society, 2009(34).

Jones M. J.. Accounting for the environment: towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting [J]. Accounting Forum, 2010(34).

Metz P., Dick C., Moerman L.. Creating institutional meaning: accounting and taxation Law perspectives of carbon permits [J]. Critical Perspectives on Accounting, 2010(21).

作者单位:黑龙江八一农垦大学会计学院,黑龙江大庆163319