

# 环境会计计量的动力机制与计量技术

黄晓榕(教授) 梁小红

(福建商业高等专科学校 福州 350012)

**【摘要】** 本文对福建省 40 家上市公司进行环境会计计量与报告的情况进行了统计分析,指出了企业未进行环境会计计量的原因,并探讨了环境会计计量的动力机制与计量技术。

**【关键词】** 环境会计 动力机制 计量技术

当今国际社会对环境质量越来越重视,我国“十一五”规划提出了“加快建设资源节约型、环境友好型社会,促进社会经济的可持续发展”的基本方针,其已成为我国的基本国策。因此,需要企业计量环境资源成本、环境资源的经营开发收益等,将企业生产中对外部社会产生的效应纳入企业的经济效益进行计量,反映企业对环境事项的处理及对环境风险的控制,以便真实反映企业的耗费与所得,即进行环境会计计量,从而有效地控制“外部不经济”现象,同时体现会计在可持续发展战略方面的决策价值。

## 一、企业未进行环境会计计量的原因

我们通过对福建省 40 家上市公司(其中属于重污染企业的有 13 家)2004~2006 年 116 份年报资料中关于排污费等 9 项环境会计信息的指标数据进行统计和分析,发现企业未进行环境会计计量的主要原因有:

1. 环境资源所有权缺位。40 家上市公司中,没有一家公司披露关于环境诉讼、罚款、赔偿与奖励等方面的信息,这说明政府环保部门尚未建立完善的环境法规。尽管我国已颁布了不少环境方面的法律法规,但规定比较原则化,缺乏具体的操作细则,政府尚不能以环境资源所有权人的身份对环境资源进行管理、对执法者进行监督,即环境资源所有权缺位现象严重。与企业购入其他企业的资产要向这些资产的所有权人支付购买价款或租入资产要支付使用费(租金)相比,企业可能不需要为使用环境资源和污染环境支付费用,环境污染者不容易受到处罚,企业也无须对此进行计量。

2. 缺乏环境会计计量的相关会计准则。现行会计准则尚未对环境会计计量做出规范。虽然中国证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 1 号——招股说明书》中有两处涉及环保问题,但在上市公司的年报中却没有关于环境会计信息的具体披露要求。目前我国尚未对环境会计核算对象及披露形式做出统一规范,致使环境会计核算与信息披露缺乏可操作的方法,也无相关标准衡量其信息质量,从而大多数企业就不会主动地披露环境会计信息。

3. 缺乏进行环境会计计量的激励机制。从福建省 40 家上市公司 2004~2006 年的统计结果可知,我国较少制定环保

方面的优惠政策,缺乏鼓励企业进行环境会计核算的激励机制,没有一个企业有参与市场环境资源竞争而发生支出的会计记录,这说明我国目前尚未建立保护环境方面的市场竞争机制,企业也就不会发生环境方面的收入和相应的支出。

## 二、环境会计计量的动力机制

1. 法规机制——完善环境方面的法规并制定环境会计计量和报告的会计准则。环境资源是一种商品,政府是这一商品的所有权人,政府应当通过强制性的正式制度安排予以明确企业对环境资源造成的损失和因环境资源问题而应承担的责任。美国环境保护局于 1992 年启动的环境会计项目,成为企业实施环境会计的催化剂。为了规范各企业的经济行为、保护公众的利益,政府监管部门(环保部门)应建立环境资源评估和环境资源使用费评定的法规,将环境资源使用费的收费标准纳入现有的法规。建立环境会计计量和报告的会计准则,以法规形式要求企业按照会计准则进行环境会计计量和报告,对企业应该计量的环境会计内容和对外报告的内容做出完备的、操作性强的规定,对环境资产、环境负债、环境成本和收益进行确认、计量、记录和报告。同时应提供环境会计准则的应用指南,使企业有章可循,增强环境会计准则的可操作性。另外,环境会计准则可以保证企业采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值进行环境会计计量的可靠性。通过环境会计信息披露,反映环境事项的处理及环境义务的履行情况、环境风险是否得到有效控制,同时体现会计在可持续发展战略方面的决策价值。

2. 合理的环境资源有偿使用机制——国家行使环境资源所有权,建立健全环境资源有偿使用机制。现行企业进行会计计量的主要依据是交易或事项的原始凭证。例如,企业从外界购入资产,以发票上的价格即实际成本作为初始计量的金额,该价格的确定是买卖双方博弈的结果。而目前企业从外界取得环境资源这一公共资产,通常不需付款,也就不需要进行会计核算。因此,国家必须行使环境资源所有权,建立健全环境资源有偿使用机制和生态环境补偿机制,向企业收取环境资源使用费和向污染环境的企业收取排污费,同时向生产和使用污染产品的人收取污染处理费。环境资源使用费、排污费

等也可以税的形式征收。为此,环保部门应组织专家对环境资源进行评估,确定环境资源使用费、排污费的收费标准。在实施环境会计的初期,尤其需要政府监管部门建立起向使用环境资源的企业收取环境资源使用费和向污染环境的企业收取排污费的合理机制。同时,将征收的环境资源使用费、排污费作为企业进行环境会计计量的一种依据。环境资源使用费、排污费是企业和国家之间形成的企业使用环境资源的制衡价格,企业必须以实际成本对应缴纳的环境资源使用费、排污费进行计量。合理的环境资源有偿使用机制是企业进行环境会计计量量的重要基础,它使环境会计的实施从制度上得以保证。

**3. 市场竞争机制——推广排污权交易。**排污收费是先确定价格,然后让市场确定排污水平,如果排污收费不合理就可能造成企业对环境的严重污染,因此仅靠政府监管部门向企业收取排污费并不能从根本上解决企业污染环境的问题。为此,必须扩大制衡范围,建立市场博弈环境下的竞争机制。排污权交易利用市场竞争机制使企业减少污染物排放,加快环境会计计量和报告的进程。作为环境资源的所有权人,政府部门应组织专家把要排放的污染物分割成一些标准单位,然后在市场上公开标价出售这些单位数量的“污染物排放权”(简称“排污权”)。每一份排污权允许其购买者排放一单位数量的污染物。排污权交易是先确定排污总量,然后确定排污价格,是在允许范围内的排污。排污权的初次交易发生在政府环境管理部门与各经济主体之间,即政府把排污权出售给各经济主体。经济主体可以是污染物排放企业,可以是环境保护组织,也可以是投资者。污染物排放企业购买排污权的动机是,在企业技术水平不变的前提下,维持原有产品的生产;环境保护组织购买排污权的动机是将污染物排放总量降到最低;投资者购买排污权的动机是实现自身利益最大化,获取排污权现期价格与未来价格的差价。排污权交易价格是企业污染环境支付的市场制衡价格。对企业来说,该价格是市场关于排污的博弈价格,企业需要在排污权交易中为获取排污权而付款,按照排污权的公允价值予以计量;在资产负债表日,根据排污权的价值变动,调整会计记录。排污权交易制度作为一种市场化的环境污染控制制度,在解决经济发展与环境保护的矛盾的同时,又能促使企业进行环境会计计量和报告。因此,实行排污权交易是企业参与环境资源竞争、进行环境会计计量和报告的重要基础。

**4. 全社会激励机制。**人们的经济行为往往要实现双重目的,一方面实现财富最大化,另一方面实现非财富最大化。后者常常对人们的经济行为产生较大的约束作用。因此,应形成全社会激励机制以促进企业保护环境和提供环境会计信息。我国可以借鉴美国的经验,由国家环保总局定期向中国证监会提供根据现行环境法规确定的重点污染企业名单,中国证监会根据该名单督促这些重点污染企业进行环境会计信息的披露,否则对其进行必要的处罚。国家环保总局于2007年4月11日宣布,《环境信息公开办法(试行)》将从2008年5月1日起正式施行。《环境信息公开办法(试行)》要求各级环保

部门公开环保法规、政策、标准、行政许可与行政审批等十七类政府环境信息;强制要求超标、超总量排污的企业公开四大类环境信息,由环保部门公布污染物排放超标的企业名单;要求污染物排放企业必须公布其主要污染物排放浓度和总量以及超标、超总量情况,企业环保设施的建设和运行情况;鼓励一般污染企业自愿披露环境会计信息。2008年2月25日,国家环保总局发布《关于加强上市公司环保监管工作的指导意见》,明确提出要进一步完善上市公司的环保核查制度。这将在一定程度上促进企业的环境会计计量和报告。此外,政府有关部门还应制定环境会计和审计法规、准则,通过环保部门监管和约束企业的行为,通过国家审计机关或会计师事务所对企业进行专项环境审计,以强化对环境会计施行情况的再监督。相关部门的奖惩、公众要求和评价、国家及社会的监督和审计等全社会激励机制为促使企业进行环境会计计量发挥了重要作用。

只有奠定了环境会计计量和报告的基础,才能促进企业将自身利益与社会利益联系在一起,主动地进行环境会计计量和报告。

### 三、环境会计的计量技术

进行环境会计计量的目的,是以有关法律、法规和会计准则(包括环境会计准则)为依据,确认、计量、记录、报告包括环境资源污染、预防、开发、利用环境资源的成本和费用,以及环境业绩对会计主体经营业绩的影响等信息。

**1. 环境资源价值计量的理论方法的适用性。**目前,环境会计计量方法在理论上主要有直接市场法、替代市场法、假想市场法和调查评价法,这些方法可用于环境资源价值计量,目前适用于企业外部的社会环保部门和资产评估机构对企业外部的环境资源价值进行评估。而环境会计计量是企业的资产计价与收益决定行为,虽然企业可以自行选择这些方法用于对环境资产的估价和预计负债的计量,但现行条件下企业自行将上述方法直接用于环境会计计量,可靠性较差,至少在目前尚未建立起环境会计准则的情况下,企业不宜直接将这些方法用于环境会计计量。

**2. 环境会计计量的模式。**进行环境会计计量是指对应记录的环境会计事项加以衡量、计算,以确定其货币金额或相关数量,其主要解决在记录时和在财务报表中如何对会计要素进行数量描述的问题。“计量”即要选定计量单位和计量属性,特定的计量单位和计量属性相结合就构成了特定的计量模式。笔者认为,进行环境会计计量,现行会计计量模式仍适用。会计计量可以货币计量为主,以实物计量为辅,而且仍然可以采用历史成本进行计量,也可以采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值进行计量。对于排污费、绿化费、参与市场环境资源竞争的支出等9项指标,全部都可以用现行企业会计计量所使用的历史成本/名义货币计量模式进行计量,并不需要另行创建新的计量模式。企业将环境资源的计量纳入会计核算体系,环境资产、环境负债、环境支出和收入完全可以采用企业现行的会计计量模式按实际发生额进行计量。企业不需要单独计量环境收益(它与孤立地计量某项无形资产的收益

# 试析我国会计信息化进程

黄锡远

(广西财经学院 南宁 530003)

**【摘要】** 本文分析了我国会计信息化的进程,指出了当前会计信息化面临的挑战,以期把握会计信息化的发展规律,推动我国会计信息化事业的进一步发展。

**【关键词】** 会计信息化 会计电算化 ERP

随着现代信息技术的迅速发展,人类进入了信息时代,信息化工程逐步深入到经济生活的各个领域。党的十七大报告指出,“发展现代产业体系,大力推进信息化与工业化融合,促进工业由大变强”。加快信息化进程乃大势所趋,而如何及时、准确地掌握市场信息,从而有效地运用资本、技术、人力资源就成为企业具有较强的竞争力的关键。因此,企业应加快管理信息化建设,而企业进行管理信息化建设的关键是进行会计信息化建设。

我国会计信息化是在会计电算化的基础上产生和发展的,从1979年提出推行会计电算化,到今天提出推行会计信息化,已有近30年的时间。研究会计信息化进程,把握会计信息化的发展规律,对于推动我国会计信息化事业的发展具有重要意义。会计信息化的概念是在1999年4月于深圳举办的“会计信息化理论专家座谈会”上提出的。会计信息化是指利用现代信息技术整合和优化企业业务流程,融物流、资金流、信息流与业务流为一体,充分开发和利用会计信息资源,及时、准确地为企业内外部的信息使用者提供多方位的信息

一样没有太大的意义),由于企业可以计算环境支出和收入,因此无须建立其他会计计量模式,只须在资产负债表和利润表中增加相应的环境会计项目,或者说现行企业会计计量可以兼容企业对环境资源的计量。

3. 环境会计计量规则。进行环境会计计量应遵循企业会计准则。环境资产必须符合资产的定义(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),同时满足:①与该环境资源有关的经济利益很可能流入企业;②该环境资源的成本或者价值能够可靠地计量。环境资源是公共资源,政府是其所有权人,其不属于企业资产,但企业治理环境购置的资产以及环境资源保护、维持等实际环境支出的发生能够形成独立的环境资源(自然资源或生态资源)的,应作为环境资产以实际成本进行初始计量;费用的发生不能形成独立的环境资产,应作为环境费用核销。当发生环境资源耗减(企业所消耗的自然资源)、环境降级(是指废弃物的排放量超过了环境容量而使环境质量下降所造成的

服务,具有全面性、智能性、集成性、多元性、共享性、动态性、开放性等特征。会计信息化和会计电算化在所处的社会环境、理论基础、目标、技术手段、功能范围、信息输入和输出的对象等方面均有所不同。会计信息化是在会计电算化的基础上产生和发展的,它的产生对提高会计工作效率和质量以及信息共享程度、促进管理现代化、实现企业价值增值等都具有十分重要的作用。

## 一、会计信息化的进程

会计信息化的产生是基于信息技术的迅速发展、信息社会的经济环境的变化与企业管理的客观要求这样的背景,其发展主要经历了萌芽、初始、普及与提高三个阶段。

### (一)会计信息化的萌芽阶段

会计信息化的萌芽阶段具有以下特征:会计工作领域引入了计算机进行核算和辅助管理;核算型会计软件得到规范化的发展,逐步形成会计软件产业;计算机应用于会计工作的相关法规体系逐步建立;核算型会计软件得到较为广泛的应用;以网络技术为核心的现代信息技术的研究及其在会计工

损失)时,企业对环境资源的使用或者破坏支付环境资源使用费、治理费、排污费、罚款支出以前,可以通过建立的含环境问题在内的会计准则(或有事项准则),使企业在资产负债表日根据会计准则对环境资源耗减、环境降级分别按消耗、污染程度计量预计负债,以反映企业潜在的环境负债;企业发生的环保借款、生产的环保产品的税收优惠等都应单独计量,以核算环境资产、环境负债、环境使用、环境污染、环境维护、环境收入和支出。总之,可采用实际成本或公允价值进行环境会计的初始计量,对资产负债表日的环境资产、环境负债(其中,预计环境负债的计量属于特殊计量问题)可以按照公允价值计量,但公允价值的运用需要会计准则予以规范。

**【注】** 本文系“福建省环境会计实施状况调查与分析”(项目编号:JBS06198)阶段性成果。

### 主要参考文献

周一虹.排污权交易会计要素的确认和计量.环境保护,2005;3