

谈环境会计研究中的约束条件

西南财经大学 安劭健 黄薇

【摘要】 我国环境会计的研究以规范研究为主,这与当前环境会计的研究处于初始阶段因而缺少最为基本的环境会计理论框架有关。正因为如此,环境会计研究中“应当是什么”的规范研究体现了较强的主观随意性,欠缺必要的约束条件对其进行规范。鉴于此,本文从环境会计的研究对象入手,针对环境会计的确认、计量和披露提出了约束条件。

【关键词】 环境会计 约束条件 确认 计量 披露

目前,环境会计的理论研究呈现出百花齐放的局面,极大地丰富了环境会计的内容,积极地扩展了其研究领域。但是,目前的研究未能提出有效的约束条件,造成目前的环境会计研究处于无的放矢的状态。针对这一情况,本文提出了对环境会计的理论研究的约束条件即基本假设,以推动环境会计理论研究的深入发展。

一、环境会计研究对象的约束条件

对环境会计的研究首先要有明确的研究对象。目前,绝大多数的文章以上市公司作为环境会计研究的对象,这与上市公司能够较为全面和系统地提供披露资料有关。如果仅以环境会计信息披露为研究重点,那么选择上市公司是最有说服力的。然而,我们讨论的是环境会计的确认、计量和账户的设置及报表编制工作,仅以上市公司作为环境会计研究的对象未免有些狭窄。因此笔者认为,环境会计研究对象的范围应该扩展到非上市公司以及具有披露义务的对环境造成影响的企业。当然,在我国目前的情况下不应该将小型企业纳入环境会计研究的领域,因为小企业所受到的经济和法律方面约束条件不够全面,公司治理结构不够完善。环境会计研究的对象应该是具有清晰的委托代理关系、产权结构和公司治理结构健全的公司,因为它们对环境信息的披露提供了较为完善的内部条件。总之,环境会计研究对象的约束条件可以归纳为:以非小型企业作为研究的范围;以公司治理结构健全的公司作为主要的研究对象。

二、环境会计研究中确认方面的约束条件

传统的会计理论认为会计确认应当遵循一定的标准。会计确认的标准是对会计确认行为的基本约束,它指出了解决各种会计确认的方向。各项确认标准都适用于一切确认事项的判断。会计确认的标准是从会计信息质量特征推导出来的,它有助于形成会计报表各种要素的定义,用以解决编制会计报表的各种问题。在环境会计的研究中,传统的确认方式受到了极大的挑战,其原因在于在效益大于成本和重要性这两个前提下,可定义性、可计量性、相关性和可靠性这四个标准在环境会计研究中变得难以实现。若仅以财务会计的确认标准来规范外部环境成本的确认,将缺乏会计信息所需要的可靠性和可计量性。对环境会计确认条件的详细阐述要以

完整的环境会计理论框架为基础,而目前环境会计的研究缺少的恰恰是相应的理论框架。鉴于这种情况,对环境会计的研究应突破现有理论框架的局限性,寻求新的研究视角,形成环境会计确认研究的规范化。这里要明确的是:

第一,从法律的角度来看,已经认定了污染的非法性和排污的合法性。依据法律赋予企业的合法排污的权利,笔者认为,当前环境会计的确认研究,对环境成本发生的时间范围的着眼点应该放在排污后(已成事实),而非许多文章中所提到的污染前。因为污染前的控制可以看做是企业的预算及成本管理,它以达到利润最大化的财务会计目标为前提,与环境会计的确认研究关系不大。

第二,环境成本发生的空间范围应该以内部化的环境会计确认为主要研究对象。这是因为内部化的制度安排源自过去和现在以及将来最有益于人类的各种解决问题的办法,既有良好的习惯,又有伦理规范和商业习俗,也涉及到经济学中的产权和制度安排问题,体现了较为明确的产权制度。内部化的制度安排可以解决企业在生产过程中所产生的外部效应问题,而明晰的产权结构又是会计确认、计量和披露的前提。相反,外部化的措施是在事情发生以后,自上而下地制订并加以执行,它由一批代理人设计和确立,与内部化的环境成本研究有明显的差别。

第三,从环境资产(负债)的性质来考虑,环境会计是根据环境经济资源具有经济价值的特性来进行确认的,对环境资产的确认以“未来经济利益观”来描述是比较适宜的。这是因为环境资产蕴藏着可能的未来经济利益,是由资产的有用性和稀缺性所决定的。环境资产的有用性在于它能够产生净现金流入,环境资产的稀缺性在于它不可能充分供给。换句话说,环境资产与其他资产结合起来,具有一种未来直接或间接地产生净现金流入的能力。这种能力包括:①转化为成本或者费用的生产能力;②直接转化为现金或者现金等价物的能力;③减少现金流出的能力。

第四,环境会计的研究应该假设法律在维护环境方面已达到了其本身效用的最大化,即不存在漏洞。这就要求有关法律的环境条款所表达的法律内容与法律规范的结构应当一致,以便使国家的意志和原则能有效地得到体现。同时,有

关条款的法律规范要求应当适度,以便使《会计法》中体现的国家意志能够在环境会计的研究中落到实处。进一步地说,相关条款应当更明确地体现对环境影响的可预测性原则。法律规范可预测性即前瞻性,它可相应地节省交易费用,从而为社会主义市场经济发展提供较好的法制环境,促进环境会计研究的发展。所以,有效、完善、公正的法律是环境会计确认研究的有力保障。

三、环境会计研究中计量方面的约束条件

环境会计的计量基础应该具有多重性,即以机会成本、边际成本、替代成本作为计量基础。计量属性是指被计量对象予以数量化的特征,因此环境会计计量研究的首要问题是计量属性的确立。

财务会计研究的计量模式通常由计量尺度、计量单位和计量属性构成。其中计量属性的选择在财务会计计量模式中可分为历史成本、历史收入、现行成本、现行市价、可实现(清偿)净值、未来现金流量的现值(或贴现值)和检验计量属性尺度的公允价值。当前财务会计的实务工作主要遵循受托经管责任会计目标的内在要求,以历史成本、历史收入作为主要的计量属性。然而,对于环境会计而言,其研究对象的计量属性既需要保持财务会计受托经济责任的传统特色,又要根据市场经济参与者的新情况,满足外部投资者对会计信息质量的要求,而公允价值会计的选择正代表了环境会计的发展方向,起到了连接交易或事项的过去与未来的作用,所以环境会计的计量属性应采用公允价值。在以公允价值作为环境会计计量属性的条件下,在具体计量时若无法确认某项环境投资所带来的收益(或费用)的市场价格,那么应估算其现金流量以确定收益(或费用)的账面价值。

总的来说,在无法客观地确定环境资产(或负债)的公允价值的情况下,现值法是较好的选择。还应看到,公允价值会计的核心是现值的运用问题,环境会计计量属性对现值研究的关键是要解决两个问题:一是确定未来现金流量;二是选择恰当的折现率。通常现金流量的计算公式为:全部现金流入量=罚款的减少+税收补贴+折旧×所得税税率+企业软资产(商誉)。这其中最难计量的是商誉,这是因为:一方面,按现行会计制度规定,对于商誉价值,只确认外购商誉的价值,不确认自创商誉的价值,而外购商誉价值只有在企业合并时才可能加以确认,显然这是不全面的;另一方面,在现有的技术手段条件下,还难以估算商誉会给企业经营活动的现金流量带来多大的影响。

另外,折现率的选择应以资本资产定价模型的预期报酬率为基础,即 $R_i = R_F + \beta(R_M - R_F)$,其中关键是 β 值的确定,当前比较流行采用类比的方法来确定 β 值。需要注意的是,在研究环境会计时,应考虑到资源正向流动的特性,资源总是流向报酬率高的地方,因而企业在进行对环境资产的投资时应该采用经济学收益理论和财务管理的观念去分析成本效益和机会成本问题。

四、环境会计研究中披露方面的约束条件

从财务会计的角度来看,财务信息需求起源于所有权与经营权分离。财务信息载体——财务报告的发展变化是与经济环境的发展变化相适应的,并逐渐形成了当今具有社会影

响的“公共产品”。环境会计的信息披露作为整体会计信息披露的一部分,可以向信息使用者提供其所关注的环境会计信息,以便信息使用者了解环境问题对企业财务状况、经营成果的影响以及环境问题对企业资产结构所引起的变化和企业环境绩效如何等情况。环境会计信息的披露方式应有其基础性的约束条件,主要应注意以下几个方面:

1.环境会计披露研究应该以公平和效率为基础。这是因为,会计披露中公允原则要求要进一步扩展传统会计的披露范围,除传统的投资者和债权人外,披露范围还要包括在公司事务中既有既定利益的所有其他利益集团(政府、供应商、客户等)。根据福利经济学理论,在一组竞争中市场的均衡是帕累托有效的配置,它体现了披露中应有的效率和均衡的思想,从而引申出了环境会计披露研究中的社会契约观,即假定企业生产应该以社会财富最大化为目标,那么就好像企业与社会之间有一个社会契约一样,必须减少外部的不经济,以达到一种帕累托改进。

2.法律因素。在社会契约观下,各种社会法律可以使特定契约更加清楚明确。社会采取法律的形式、运用法律的手段,为企业规定了承担会计责任的规则。会计法律法规的制定既与国家的意志密不可分,也是企业利益相关者的客观要求。以我国上市公司信息披露为参照,法律法规的逐步健全对完善上市公司的信息披露发挥着重要的作用。同样,有关环保法律法规的逐步健全,环保执法力度进一步加强,环保执法和处罚力度加大,这些对环境会计信息披露制度的完善将起着极大的推动作用。

3.制度因素。通常认为,制度安排与所有权有着天然的、千丝万缕的联系,在对环境会计信息披露进行分析时,所有权结构应成为其充分必要条件。这是因为,清晰的所有权结构能够明确环境信息披露者与被污染者之间的利益关系。换句话说,企业生产产生的污染环境的外部效应,一般都是在产权未能很好界定的情况下发生的。如果产权界定明确并且各种机制能够允许企业与被污染者的代表进行适当的谈判的话,那么人们就能够以他们交换生产和消费一般商品的权利方式,交换他们产生外部污染效应的权利。应该看到,合理的产权分配可以实现环境信息披露者与被污染者的外部效应内在化,达到共同披露污染信息的目的。

本文以环境会计的约束条件为目标,从环境会计的对象、确认、计量与披露的理论层面上进行了一些探讨。笔者认为,环境会计的理论研究应该拥有类似于经济学研究的假设条件或约束条件,这是分析问题的必要前提。同时,约束或假设的确立应该以会计的基本理论为基础,这是环境会计理论研究的根本所在。

主要参考文献

- ①陈国辉.会计理论体系研究.大连:东北财经大学出版社,1997
- ②陈汉文.构建会计理论体系的设想.会计研究,1996;6
- ③赵德武.会计计量理论研究.成都:西南财经大学出版社,1997
- ④武晓芬,马占丽.经济发展代价与环境资源利用——环境成本确认和计量问题探讨.思想战线,2005;3