

环境管理会计理论与方法探讨

重庆工商大学会计学院 陈煦江 杨萍



环境管理会计是在环境问题逐渐成为影响企业活动的重要因素的背景下,由管理会计与环境管理相结合形成的新兴领域,其理论结构与实践方法亟待探讨。

一、环境管理会计的理论结构

作为环境管理与管理会计的交叉领域,环境管理会计的理论结构需要在继承与发展这两大领域基本理论的基础上形成自身的概念体系,其内容包括以下几个方面:

1.环境管理会计的目标。

环境管理会计的目标由三个层次的目标构成:①最终目标。实现企业价值的可持续最大化是环境管理会计的最终目标。②协调目标。是实现环境管理会计的最终目标与具体目标相互协调、环境管理工作与管理会计工作相互协调、经济效益与环境效益相互协调的综合性协调目标。③具体目标。指企业具体的、经常性的环境财务目标、环境管理目标与环境责任目标等。

2.环境管理会计的假设。

环境管理会计的假设包括五大假设:①多层次主体假设。环境管理会计的主体包括国家、地区、企业及企业车间等,应当对这些多层次主体的责权利范围、会计目标及会计对象作用的空间范围进行界定。②持续经营假设。虽然环境问题会

体论述。一般把会计政策选择与会计信息质量的可靠性和相关性两个特征进行“捆绑”论述,普遍认为良性的会计政策选择可以保证会计信息的可靠性和相关性,非良性的会计政策选择有损会计信息的可靠性和相关性。但从前面的分析来看,事实并非如此。

1.会计政策选择与可靠性。会计信息的可靠性源于确定性会计对确定性交易的处理,其结果是会计政策的唯一性。也就是说,可靠性排除了会计政策选择。如果人为对确定性交易规定多种会计政策,实行会计政策选择,则构成会计信息可靠性的“如实反映”、“可验证性”和“中立性”就无法实现。因为如果其中选择的某一种会计政策是“如实反映”、“可验证性”和“中立性”的,则允许选择的另一种会计政策无疑不具备“如实反映”、“可验证性”和“中立性”的要求。显然,会计政策选择本身就是对可靠性的否定。

2.会计政策选择与相关性。会计政策选择之所以存在:一

加大会计主体停业、清算等风险,但良好的环境管理则有利于会计主体的持续经营,因此,对会计主体的经营时间进行持续性假设是合理的,也为环境管理会计方法与原则的连续性提供了时间基础。③会计分期假设。企业各管理层需要信息的时间不同,并受环境事件突发性和环境绩效长期性的影响,要求环境管理会计的会计分期假设保持较强的弹性。④多元计量假设。资源环境具有多样性、多用途性、非市场性等特征,企业各管理层也需要多种信息,这就要求环境管理会计采用多种属性的货币计量与多种形式的非货币计量等多元计量方法。⑤环境可控假设。环境问题产生的原因有自然原因和人为原因两种,前者不可控制,后者可以控制和避免。环境管理会计主要是对人为造成的环境问题进行管理,应当基于环境可控假设。

3.环境管理会计的对象。

环境管理会计的对象可分为直接对象与间接对象两个方面:①直接对象。是会计主体内资源环境的实物量变化及其价值运动,是进行物化管理的对象,具有较强的可操作性与可计量性。②间接对象。人是各种环境问题产生的根源,除对直接对象进行物化管理外,还应将人的行为作为间接对象,进行以人为本的理论创新与实践管理。只有这样,环境问题才能得到有效解决。

4.环境管理会计的职能。

环境管理会计的职能主要包括:①预测。根据相关资料,对企业未来环境的财务状况及其变化趋势进行科学的测算。

是确定性会计对不确定性交易进行确定性处理形成的差别为会计政策选择提供了基础;二是利益相关者对可产生利益的会计信息“导致差别”的会计政策的需求。不确定性交易是确定性会计保证会计信息相关性的前提,相关性要求会计信息具备与某一决策相关的“导致差别”能力,“导致差别”能力的形成有赖于可以选择的差别会计政策的存在。可以说,会计信息相关性诱发了会计政策选择。反过来,由于不确定性交易导致的差别会计政策可以满足不同信息使用者进行决策的不同信息需求,从而可以通过会计政策选择满足信息使用者的决策相关性要求来实现相关性。也就是说,会计政策选择实现了相关性。

显然,会计政策选择与可靠性无关,与相关性有关。可靠性排除了会计政策选择,会计政策选择否定了可靠性;二者相互矛盾,相互制约。相关性诱发了会计政策选择,会计政策选择实现了相关性;二者互为因果,互动发展。☒

②决策。根据预测提供的数据和其他相关资料拟定多种环境下的生产建设方案,并进行可行性研究与技术分析,从而选择最优方案。③计划。对未来环境管理的长短期目标、对策措施、内容步骤等进行规划与安排。④组织。为实现环境管理目标,对企业的环境管理活动进行合理的分工与协作。⑤协调。在环境管理活动中对各种关系进行综合协调,以提高管理效率。⑥监督。对环境管理活动和环境质量进行监督,包括事前、事中与事后监督。⑦评价与分析。企业利用环境管理会计信息评价过去业绩、分析未来趋势。

5. 环境管理会计的原则。

环境管理会计的原则包括总体原则与具体原则两个层次。总体原则主要包括:①系统原则。要求环境管理会计应当与企业会计、环境管理及外部环境保持整体性、综合性、开放性、动态性、反馈性与适应性。②责任原则。要求明确企业人员的职责分工,合理授权与职位设计,及时、公正地进行奖励与惩罚,做到职责、权限、利益与能力的对等。③效益原则。要求环境管理会计追求可持续的经济效益、环境效益与社会效益,同时坚持成本效益原则。④人本原则。环境管理会计应当立足于职工是企业的主体、职工参与是有效管理的关键、服务于人是管理的根本目的等人本思想,不应片面地进行物化环境管理。具体原则主要包括:①相关原则。指环境管理会计应当为企业各管理层提供决策有用的财务信息与非财务信息。②客观原则。指环境管理会计提供的有关解析过去、控制现在与筹划未来的信息应当客观、可靠。③可比原则。指同一企业的不同决策方案之间应当相互可比,决策方案应当合理考虑资金时间价值与项目风险等因素,但不必做到不同企业之间的可比。④例外原则。由于环境会计管理具有区域性、综合性、非程序性、社会性等特征,因此其对重要的环境事项与新情况应当随机、适宜地进行处理,兼顾原则性与灵活性。

二、环境管理会计的主要方法

环境管理会计方法是在环境管理会计理论的指导下,从环境管理实践中总结出来的各种方法。主要有:

1. 环境成本计算与管理方法。

目前,多数企业将环境成本确认为管理费用、制造费用或营业外支出,将环境成本内在化到对应成本对象的做法较少。通过以下方法可以实现环境成本的合理内在化:①作业成本法(ABC)。根据环境成本与成本对象之间的因果关系,按所完成的作业归集环境成本并将其分配到产品、流程与项目,以增强成本计算、价值增值、资本决策与业绩评价的可靠性。②完全成本法(FCA)。将企业内部环境成本通过作业成本法、寿命周期成本法等分配到成本对象,同时将外部环境成本通过环境影响评价方法进行货币计量,并按因果关系将其分配到成本对象,为企业长期资本预算等战略决策提供全面的环境成本信息。③寿命周期成本法(LCC)。对产品或流程的设计、开发、生产、销售、使用、报废等全过程所发生的环境成本进行计算与评价,反映资源环境对企业整个价值链的影响,为价值链的取舍与整合提供科学依据。④全面质量成本法(TQC)。从全面质量管理角度,将环境质量成本作为产品质量成本的重要组成部分,通过改进环保技术与管理技术使其最低。上述四

种方法可以单独使用也可以结合使用,对环境成本进行全面计算与系统管理。

2. 预测方法。

预测方法分为两类:①环境状况预测方法。以回归预测方法、马尔可夫链状预测方法、灰色系统预测方法等环境专业预测方法,对污染物排放量、环境污染趋势、生态环境变化趋势、生产经营、环境政策、环保技术发展等方面进行预测,主要为环境管理提供非财务信息。②环境财务预测方法。以环境状况预测方法提供的非财务信息、市场条件及管理要求等为基础,将环境影响因素纳入销售预测、成本预测、资金预测和利润预测等财务预测中,进行趋势分析、因果分析与判断分析等,主要为环境管理提供财务信息。

3. 决策方法。

目前,企业在进行长期投资决策时往往忽视环境因素的影响,新的环保法规、环保技术的出现使得被放弃的项目可能是最优项目。这需要用完全成本法计算内部环境成本与外部环境成本,用作业成本法将环境成本分配到投资项目,用寿命周期法确定投资项目评价的时间范围,以合理的折现率与风险系数进行计算,综合确定长期投资决策方案。

4. 计划方法。

计划应考虑环境因素的影响,通过编制弹性预算、零基预算、滚动预算等实现。其具体内容为:①业务预算。在销售预算、生产预算、采购预算、人工预算、制造费用预算、生产成本预算等环节中,应考虑环境政策、环保技术、环保市场等环境因素。②财务预算。在资金预算、预计利润表、预计资产负债表,应涉及环保资金预算、环境成本与环境收益预算、环境资产与环境负债预算等。③专项预算。指专门为某些重大或特殊的环境管理决策而编制的预算,如为购置环保设备而编制的资本预算等。

5. 控制方法。

控制方法主要包括:①制造成本控制。应将环境因素纳入标准成本控制系统,进行环境标准成本的制定,环境成本差异的计算、分析与处理等。②质量成本控制。应对环境预防费用、环境检验费用、内部环境损失与外部环境损失进行事前、事中与事后控制,综合确定最优的环境质量成本模型和产品质量总成本模型。③存货控制。应根据企业的环保需求、市场情况、环境政策等确定环保物资的经济订货量与环保产品的经济生产量,并进行分类控制与综合分析。

6. 业绩评价方法。

企业应结合自身的战略目标、经营特点和组织结构特点,按照针对性、重要性、可比性、综合性等原则建立环境业绩评价指标体系。其内容应包括:①环保达标类指标。主要量化对环保法规的遵守与违反情况,如污染超标量、环保法规违反率、环保罚款等。②环境管理效率与效益类指标。主要量化环境管理实施与控制的效率及其产生的经济效益、环境效益与社会效益,如产品环保合格率、环境成本与环境收益等。③综合业绩类指标。由于企业的环境业绩与财务业绩、市场业绩等密切相关,因而企业应将环境业绩指标与其他财务业绩指标、非财务业绩指标相结合,构建综合环境业绩评价指标体系。□