# 我国环境会计信息披露研究综述

王 简 孟淑芳

（北京工商大学 北京 100048）

【摘要】2011 年是中国会计学会环境会计专业委员会成立的第十个年头，在这十年里，中国环境会计理论研究与实际运用得到了较快的发展，其中环境会计信息披露问题已成为学术界关注的重点。本文梳理了中国环境会计信息披露的研究成果，并对其做了简要评价。

【关键词】环境会计 信息披露 研究成果 环境报告

环境会计是会计学的一个分支。学术界对环境会计的研究始于 20 世纪 70 年代初。1971 年，比蒙斯（F.A.Beams）在《会计学月刊》上发表了《控制污染的社会成本转换研究》，拉开了环境会计研究的序幕。2001 年 10 月，中国会计学会环境会计专业委员会组建成立，标志着我国环境会计研究进入了新阶段。本文总结了中国环境会计信息披露的研究成果并对其作了简要评价，以期能够较全面地展现目前我国环境会计信息披露方面的研究成果，以便于其他学者在此基础上作深入研究，形成系统理论，促进环境会计在实务中的应用，实现经济社会的可持续发展。

## 一、环境会计信息披露的理论研究

**1. 关于环境会计信息披露动因的研究。**部分学者认为企业出于自身利益的考虑不会自愿披露环境会计信息，因此必须由政府强制企业披露（张劲松、何学军，2002；袁广达，2004）。毕茜（2003）从供求关系的角度分析了环境信息的披露机制，指出环境会计信息需求乏力，难以有效影响供给，市场主导仍需时间，所以强制披露在相当长的时期内是做好企业环境会计信息披露工作的主要手段。

周一虹（2003）总结了环境会计信息披露动因的四种观点：受托责任论认为企业应该向社会公开其履行环境受托责任的

---

**1. 加强法制建设，完善立法。**遵循市场经济的规律，增加量化标准，减少原则性、抽象性的条款。同时健全法律制度，尤其注意完善与担保相关的法律法规，并进一步完善会计准则和会计制度，压缩财务舞弊空间。尽量减少执法真空，根据新的情况及时制定与之完善相关的会计准则和会计制度，减少规则性会计信息失真的可能性。

**2. 提高效率，加大处罚力度。**从法律制定的角度看，其成本的设定应能有效地遏制舞弊行为的发生，并足以补偿受害方的损失，体现社会的公平、公正裁决，补偿社会经济秩序中遭受侵害的投资者。

在当前我国市场监管资源有限的情况下，应将提高违规处罚力度作为治理舞弊的重要措施。证监会应加强监管力度，及时发现舞弊的上市公司并及时进行处理，对于查实会计舞弊行为应严惩不贷，追回舞弊者的非法获利，经济上要课以重金处罚，法律上还要追究舞弊者的刑事责任。对屡屡违规的上市公司，应否决或延迟其再融资要求。

**3. 拓宽上市公司的融资渠道。**通过拓宽上市公司的融资渠道，从上市公司财务报告舞弊的诱发因素方面发现会计舞弊的根源，从源头上减少其舞弊的可能性。目前，我国市场上有资产典当融资、风险投资、信用担保贷款、自然人担保贷款、买方信贷、贸易融资、项目融资，政策性基金融资等多种企业融资方式，企业应该积极利用合适的融资方式，以有效拓宽融资渠道，及时筹集到自己所需要的资金。

**4. 强化上市公司内部控制和内部审计。**健全的内部控制制度对防止会计舞弊行为能够起到积极的督导作用。要完善上市公司内部控制制度，必须按系统化方法设计和实施会计控制系统并使之成为企业集成化系统的有机组成部分。

内部审计是内部控制的一种特殊形式，是对其他内部控制的再控制，它可帮助管理当局监督其他控制政策和程序的有效性，为改进内部控制提供建设性意见，因此应加强内部审计建设。完善的内部控制制度和内部审计制度相辅相成，起到共同防范舞弊的作用。

**5. 加强审计手段和审计方法的研究，保证注册会计师审计的独立性。**注册会计师在财务报表审计中考虑舞弊时，需要采用风险导向审计的总体思路，即首先识别和评估舞弊风险，然后采取恰当的对策。独立性是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必要条件，注册会计师审计在组织结构、人员配备、工作形式、经费使用上均应具有独立性。

冰冻三尺非一日之寒，治理会计舞弊也是一项长期系统的工程，需要社会各界的积极参与与共同努力。塑造诚信社会，使会计舞弊不再有生存的土壤是社会各界共同的目标。

主要参考文献

岳殿民等.中国上市公司会计舞弊方式实证研究.审计研究，2009；5

信息；决策有用论认为投资者在进行投资决策时会考虑企业的环境因素；外部压力论认为企业进行环境信息披露是由于受到了政府和社会公众的压力；企业自愿披露论认为企业为了塑造良好的形象以及避免受到处罚等而自愿披露环境信息。闫天池、张庆龙（2009）通过对受托责任目标导向与决策有用目标导向的分析，指出我国上市公司环境信息披露的目标导向应采用融合的观点。高红贵（2009）以“生态社会经济人”假设为视角，探讨了企业履行社会责任与披露环境信息之间的关系。“生态社会经济人”与“经济人”相比，其行为决策将更加注意与生态环境的协调发展，追求长远的利益最大化，追求社会福利最大化，更加注重社会责任，而披露环境信息正是企业与社会之间对话的途径。

2. 关于环境会计信息披露内容与方法的研究。储一昀（1999）将环境信息的披露分为两部分：一部分在董事会报告中披露，包括企业环境政策和实施情况；另一部分在财务报表及其附注中披露，包括计入本期损益的环境支出、与环境有关的或有负债。

孟凡利（1999）比较全面地总结了企业环境会计信息披露的内容与方法。他认为环境会计信息披露的内容应包括两个方面：一是环境问题的财务影响，二是环境绩效。其中环境问题的财务影响包括环境问题对财务状况和经营成果的影响；对于环境问题的财务影响，可以选择在现有的财务报表内披露、对现有的财务报告稍加调整进行披露、在年报的其他地方披露三种模式。环境绩效则包括环境法规执行情况、环境质量情况、环境治理和污染物利用情况。对于环境绩效，可能的披露模式有两种，即在现有的信息披露工具中加以披露或编制单独的环境报告。

张劲松、何学军（2002）认为，在环境会计的起步阶段，由于自然资源用货币计量的难度较大，因此可以采用价值形式法与指标体系法相结合的方法，等自然资源计价问题被攻克以后，最终采用价值形式法。

耿建新、刘长翠（2003）指出，环境会计“另起炉灶”的核算在我国目前来说难度很大，而将我国当前的情况充分利用则简单易行。他们详细列明了企业应当披露的环境信息，包括环境保护引发的成本、费用、收益、负债以及与环境保护有关的设施及其效益评价，并以表格的形式给出了企业环境会计信息报告的具体形式，这对环境会计的真正建立和发展起到了很好的推动作用。

张素刚、张宏亮（2009）认为应采用报表附注披露和编制单独的环境报告书相结合的方式。对于能够确认、计量的货币信息和有关的环境会计程序、方法等信息要在报表的附注中披露，并以会计准则的形式加以规范。另外还应编制单独的环境报告书，重点包括货币性信息、物量性信息和记述性信息以及第三方的验证，同时对环境报告书的模型、框架和内容进行了设计，提出了具体的表式。

3. 关于环境会计信息披露影响因素的研究。近年来，不少学者开始对环境会计信息披露的影响因素进行实证研究。上市公司资产规模、公司绩效与环境信息披露水平正相关（汤亚丽等，2006；张俊瑞等，2008）。公司规模、公司绩效、法人股比例是影响我国上市公司环境信息披露的重要因素，而资产负债率、直接控股股东性质、股权集中度、董事长与总经理是否二职合一及独立董事比例等因素对环境信息披露没有显著影响（李晚金等，2008）。国有企业比民营企业更倾向于披露环境信息，规模大的企业比小规模企业更倾向于披露环境信息（孙烨等，2009；卢馨、王建明，2010）。

4. 对国外环境会计信息披露状况的研究。随着各国经济的发展，资源浪费、环境污染已经是一个不可避免的话题，可持续发展已是当务之急。环境会计引起了国内外学者的广泛关注，借鉴国外的经验对我国环境会计的发展大有裨益，我国不少学者对国外的环境会计进行了研究，并结合我国的现实情况提出了合理建议。

王立彦、冯子敏（2001）对国际环境会计信息披露的状况进行了分析，总结了政府、国际组织、会计职业团体、专业服务机构对环境会计的关注，同时列举并分析了企业、政府与非营利组织披露的环境报告，这对我国的环境会计起到了很好的借鉴作用。耿建新、房巧玲（2003）客观评价了西方国家的环境会计研究现状，并指出我国的环境法规较多，但是执法力度不高，导致企业没有强烈的愿望和需求去披露环境信息，因此建议授予环保局更大的权力，提高执法力度。

西方国家环境信息披露工作通常是由公司负责环境实务、公关和政府主管部门的人员来完成，而企业会计人员的参与程度相当低。但是案例研究表明，会计人员参与到这一领域有着无可比拟的优势，因此我们不能直接搬用西方国家的做法，而应重视会计人员与环境管理人员、业务人员等其他部门人员之间的协调与合作。

二、环境会计信息披露的实务研究

1. 以各行业上市公司作为样本的实证研究。肖淑芳、胡伟（2005）对在沪深两市交易的 1 000 余家公司 2002 年、2003 年年度报告中披露的环境信息作了实证研究。结果发现，上市公司环境信息披露存在以下几个问题：①总体比例不高，且主要集中在重污染行业；②披露内容不独立不完整、披露方式不规范；③披露的信息主要为历史性信息，对影响企业未来发展的信息披露带有随机性；④披露的环境信息的实用性较低，缺少对公开披露的环境信息的必要鉴证；⑤有关环境信息披露的法规、准则不够完善。

周一虹、孙小雁（2006）对 2004 年沪市 A 股 827 家上市公司年报中的环境信息内容做了统计分析，其研究结果与肖淑芳等（2005）在 2005 年所作的研究结果相似。但是，肖淑芳等选取的 2002 年、2003 年的样本中没有公司编制独立的环境报告，而周一虹等通过对 2004 年年报的分析，发现宝钢编制了独立的环境报告。周一虹等指出，由于我国缺乏环境会计准则来规范企业环境信息披露，因此企业应该首先考虑编制独立的环境报告书，且环境报告书至少应该包括企业概况、环境方针及环境目标、环境业绩等三个方面。

2007 年，我国发生了环境污染和生态失衡的一系列重大事件，引发了人们对外部监管制度有效性的争论。王建明（2008）

以 2006 年在沪市上市的 727 家公司为样本进行了实证研究。结果发现，环境信息披露状况受到行业差异和外部环境监管制度压力的显著影响，环境信息披露水平在重污染和非重污染行业之间存在明显差异，而且这种差异与行业间外部制度压力差异的相关性十分显著。上述研究还表明，外部监管制度约束对提高环境信息透明度功不可没，因此我们需要巩固并进一步加强相关制度建设。

2. 以强污染行业上市公司作为样本的实证研究。耿建新、焦若静（2002）以 1992～1999 年间在沪市上市的 30 家强污染行业企业为样本，通过对其招股说明书中有关环境信息的分析，揭示了当时我国上市公司环境信息披露的现状及存在的问题。结果发现，30 家公司中有 24 家在其招股说明书中披露了相关的环境信息，且环境信息披露逐年详尽。由于当时我国的环境会计刚刚起步，上市公司对环境信息的披露较为简单，但其确已具备了环境会计信息披露的雏形。

在研究上市公司环境信息披露的同时，耿建新等（2002）将我国上市公司与美国上市公司环境信息的披露进行了实例对比，发现美国上市公司环境信息披露大多涉及财务事项，而我国上市公司在这方面比较欠缺。在实例对比的基础上，耿建新等对更多的资料进行了归纳性分析，总结了我国上市公司与美国上市公司环境信息披露的基本内容与格式，分析了产生差异的原因，并从环境会计信息披露相关标准、准则、法规、制度的建立与完善等方面提出了具体建议。

尚会君等（2007）以 1992～2002 年间在沪深两市上市的强污染行业企业为分析对象，对这些企业近年来的环境信息披露状况进行了实证分析与个案研究，结果表明：上市公司环境信息披露的详尽程度与上市年度相关，即上市越迟的公司，其披露的环境信息就越详尽；环境信息的披露与年度有较强的相关性，而与行业相关性不强，即环境信息的披露主要与相关法规的出台有较强的相关性。

3. 以单个行业上市公司作为样本的实证研究。肖华、张国清（2008）以“松花江事件”的肇事者“吉林化工”所属化工行业的 79 家 A 股公司为样本，探讨重大环境事故对相关行业的公司股价和环境信息披露行为的影响。结果表明：股票市场对公司的正当性受到威胁和未来可能承担更大的管制成本作出了负面反应；公司的环境信息披露取决于时期和事件，基本上可以解释为一种为生存“正当性”辩护的自利行为，是对公共压力作出的反应。研究还发现，由于缺乏相关监管制度，公司在进行环境信息披露时存在操控行为，不披露那些对会计盈余和现金流量可能造成不利影响的环境信息，而披露那些对自身有利的环境信息。

2008 年 5 月 1 日我国实施《环境信息公开办法（试行）》，5 月 14 日上海证券交易所发布了《关于加强上市公司社会责任承担工作暨发布〈上市公司环境信息披露指引〉的通知》（简称《指引》）。在此背景下，卢馨、王建明（2010）考察了 2007 年、2008 年沪市 A 股制造业上市公司的环境信息披露情况。结果发现，上市公司在《指引》出台后，披露内容、披露方式均有了明显的改善；同时，公司规模、公司所有权性质对上市公司的环境信息披露行为具有显著的影响；但从披露方式来看，仍以定性化描述为主，而且企业在主动披露信息时存在自利性倾向行为，往往只披露有利于树立良好形象的正面消息。

三、对现有研究的评价

1. 由规范研究向实证研究转变。我国对于环境会计信息披露的研究始于 20 世纪 90 年代后期，当时受到国际上有关环境会计研究的影响，我国学术界开始引进环境会计的概念和理论，对其研究尚停留在理论层面，还没有涉及实务，更谈不上系统的实证研究。这主要有两个方面的原因：一是环境会计理论不成熟，缺乏系统的理论指导；二是当时对环境信息进行披露的上市公司非常少，缺少研究样本。自耿建新、焦若静（2002）以 1992～1999 年间在沪市上市的 30 家强污染行业企业为样本进行实证研究后，环境信息披露的实证研究逐渐增多，以重污染行业企业为样本的研究居多，但缺少个案分析。

2. 由借鉴国外经验向注重我国国情转变。国外环境会计研究起步较早，特别是日本、美国等国家，理论体系日趋成熟，实务操作日益规范，相关准则、制度等也比较完备。我国环境会计信息披露研究尚处于摸索阶段，许多学者对国外的研究成果进行分析借鉴，这对我国的环境会计起到了很大的推动作用。在分析借鉴国外的研究成果过程中，陆续有学者认识到国外的很多做法并不适用于我国的实际情况。近年来，研究国外环境信息披露状况的论文逐渐减少，更多的学者根据我国的实际国情来进行深入研究，这会大力促进我国环境会计信息披露制度的进一步完善。

3. 研究内容由笼统向具体转变。我国在建立环境会计的初期，学术界探讨环境信息披露的论文相对来说比较笼统，涉及内容多，涵盖范围广，但大都只是泛泛而谈，观点不深刻，说服力不强。多数论文缺乏独到的见解，也没有实务操作方面的建议，适用性不强，对实务的贡献较小。近些年来，随着环境会计的进一步发展，许多学者开始对环境信息披露的某一方面进行深入研究，并提出了自己的观点。例如耿建新、刘长翠（2003）以表格的形式表述了企业环境会计信息报告的具体形式；张素刚、张宏亮（2009）对环境报告书的模型、框架和内容进行了设计，并提出了具体的表式。

此外，学术界对于环境会计信息披露的研究具有明显的事件性，即研究成果的多少与当年发生的事件相关。例如，2001 年中国会计学会环境会计委员会成立，2002 年关于环境信息披露的论文就较多，而 2002 年前后这方面的研究成果则相对较少。另外，与环境信息披露有关的法规、政策的出台或者企业污染事件的发生都会引起学术界的进一步关注。

主要参考文献

1. 储一昀.企业环境信息披露的探讨.上海会计，1999；3

2. 孟凡利. 论环境会计信息披露及其相关的理论问题.会计研究，1999；4

3. 王立彦，冯子敏.国际企业环境披露与管理启示.经济研究参考，2001；29

4. 张劲松，何学军.环境会计信息披露的研究.北方经贸，2002；2