

环境会计的理论基础与发展困境

王伟妍

大连财经学院，辽宁大连，116000；

摘要：环境会计作为会计学的重要分支学科，自 20 世纪 70 年代诞生以来，经历了从边缘到主流的发展历程。本文系统梳理了环境会计的理论基础、发展历程以及当前面临的主要困境。研究发现，环境会计的理论基础主要包括外部性理论、可持续发展理论、社会责任理论以及利益相关者理论，这些理论共同构成了环境会计研究的框架体系。然而，环境会计在实践推广中仍面临计量方法不统一、信息披露不规范、准则体系缺失以及实施动力不足等多重困境。本文通过文献分析，揭示了这些困境的根源，并提出了未来发展的可能路径，为环境会计的理论完善和实践应用提供了参考。

关键词：环境会计；可持续发展；社会责任

DOI：10.64216/3080-1486.25.07.023

1 环境会计的兴起与意义

环境会计（Environmental Accounting）又称绿色会计或生态会计，是会计学与环境经济学交叉融合形成的新兴学科领域。20 世纪 70 年代，随着全球环境问题日益严峻，传统会计体系无法全面反映企业生产经营活动对环境的影响这一缺陷逐渐显现，环境会计应运而生。环境会计通过将环境因素纳入会计核算体系，旨在量化企业经济活动对环境资源的消耗和破坏，以及企业为环境保护所付出的成本与获得的收益，从而为利益相关者提供更为全面的决策信息。

2 环境会计的理论基础

环境会计作为一门交叉学科，其理论基础具有多元化和跨学科的特点。通过对文献的系统分析，可以归纳出环境会计主要建立在四大理论支柱之上：外部性理论、可持续发展理论、社会责任理论和利益相关者理论。这些理论从不同角度为环境会计的存在和发展提供了学理依据，共同构成了环境会计研究的理论框架。

2.1 外部性理论：环境会计的经济学基础

外部性理论是环境会计最为核心理论基础，它解释了为什么传统会计体系无法充分反映企业活动的真实成本。外部性是指经济主体的行为对第三方产生的非市场化的影响，这种影响未被纳入市场价格体系。在环境领域，企业的污染排放和资源消耗往往产生负外部性，即企业获得了经济效益，而环境成本却由社会承担。

环境会计的核心使命正是将这些外部成本内部化，使企业为其环境行为承担相应的经济责任。通过环境会

计系统，企业需要计量和报告其环境影响的货币价值，如污染治理成本、资源耗减费用、生态破坏损失等。这种内部化过程可以通过两种途径实现：一是政府通过环境税、排污权交易等政策工具强制企业承担环境成本；二是企业自愿采纳环境会计，主动将环境因素纳入决策考量。

环境会计在解决外部性问题上面临的主要挑战是计量难题。由于许多环境资源（如清洁空气、生物多样性）不存在市场交易，其价值难以用货币准确计量。学者们提出了多种环境价值评估方法，如直接市场法（利用市场价格评估环境物品）、替代市场法（通过相关市场行为推断环境价值）和假想市场法（如条件价值评估法）等。然而，这些方法各有局限性，尚未形成公认的统一标准，导致环境会计信息的可比性和可靠性受到质疑。

2.2 可持续发展理论：环境会计的战略导向

可持续发展理论为环境会计提供了长远视角和价值导向，这一理念要求企业在追求经济效益的同时，必须考虑其活动对环境和社会的影响，确保长期发展能力不受损害。

环境会计是实现企业可持续发展的重要工具。通过系统计量和报告环境绩效，环境会计可以帮助企业识别环境风险、评估绿色投资回报、优化资源利用效率，从而在经济绩效与环境绩效之间取得平衡。中国会计学会环境与资源会计专业委员会 2025 年工作会议明确指出，构建中国特色的可持续发展会计知识体系是当前研究

的重点方向,其中生态产品价值实现、双碳目标与碳会计、ESG 表现评价等议题与环境会计密切相关。

从战略管理角度看,环境会计不仅是一种报告工具,更是企业实现绿色转型的管理系统。高引用文献中,多位学者探讨了环境管理会计(EMA)在企业环境战略中的应用。环境管理会计通过提供内部决策支持信息,如环境成本分析、产品生命周期评估、清洁生产效益测算等,帮助企业将可持续发展理念融入日常经营管理。

2.3 社会责任理论:环境会计的伦理维度

社会责任理论从企业伦理角度为环境会计提供了正当性依据。该理论认为,企业作为社会成员,不仅要股东负责,还应对员工、消费者、社区和自然环境等更广泛的利益相关者承担责任。环境责任是企业社会责任的重要组成部分,环境会计则是企业履行和证明其环境责任的重要手段。

社会责任理论下的环境会计强调透明度和问责制。企业通过环境会计系统披露其环境绩效,接受社会监督,回应公众关切。随着公众环保意识提高和环境规制加强,企业环境信息披露的压力与动力都在增强。特别是上市公司和大型企业,面临着来自投资者、消费者、环保组织和监管机构的多重压力,不得不更加重视环境会计和信息披露工作。

然而,研究也发现,当前企业环境信息披露存在选择性披露和形式主义问题。许多企业倾向于披露正面环境信息而回避负面信息,或者仅提供定性描述而缺乏定量数据。这种现象反映了企业社会责任的自愿性质与商业利益之间的张力。要解决这一问题,需要加强环境信息披露的强制性和规范性,这正是各国正在推进的可持续披露准则制定的重要目标。

2.4 利益相关者理论:环境会计的需求驱动

利益相关者理论从信息需求角度解释了环境会计发展的动力机制。该理论认为,企业的生存和发展依赖于多种利益相关者的支持,而这些利益相关者对企业环境信息有着不同的需求。环境会计通过满足这些多元化的信息需求,帮助企业维持与各利益相关者的良好关系。

环境会计的主要利益相关者包括:投资者(关注环境风险对企业长期价值的影响)、债权人(评估企业环境负债对偿债能力的影响)、政府监管部门(监督企业环境合规情况)、消费者(了解产品环境友好程度)、员工(关心工作环境安全与健康)以及社区公众(关注企业活动对当地生态环境的影响)。不同利益相关者的

信息需求侧重点不同,这就要求环境会计系统能够提供多维度的环境绩效信息。

3 环境会计的发展历程与现状

环境会计从理论萌芽到实践应用,经历了半个多世纪的演进过程。通过对文献的梳理,可以清晰地把握环境会计发展的历史脉络和当前所处的阶段。了解这一发展历程,有助于我们更深刻地认识环境会计面临的现实挑战和未来趋势。本部分将从国际和国内两个维度,系统分析环境会计的发展历程与现状。

3.1 国际环境会计的发展轨迹

国际环境会计的演进大致可分为三个阶段:萌芽探索期(1970-1980年代)、框架形成期(1990年代)和快速发展期(21世纪以来)。在萌芽期,学术界开始关注企业活动对环境的影响,尝试将环境因素纳入会计考量。1971年,比蒙斯(F. A. Beams)在《会计学杂志》上发表了《控制污染的社会成本转换研究》,1973年马林(J. T. Marlin)发表了《污染的会计问题》,这两篇开创性论文标志着环境会计研究的开端。

1990年代,随着联合国环境与发展大会(1992年里约会议)的召开和可持续发展理念的普及,环境会计进入框架形成阶段。这一时期的重要进展包括:联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组(ISAR)开始研究环境会计问题;美国环保署(EPA)推出了环境会计项目;日本制定了《环境会计指南》;欧洲企业开始发布独立的环境报告。这些举措为环境会计的标准化和制度化奠定了基础。

进入21世纪,特别是2015年《巴黎协定》签署后,环境会计进入了快速发展阶段。气候变化问题的紧迫性促使各国加强环境信息披露要求,碳会计、自然资源核算等专业领域迅速发展。国际组织如全球报告倡议组织(GRI)、国际综合报告理事会(IIRC)、气候相关财务信息披露工作组(TCFD)等相继推出环境信息披露框架。2024年,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)发布ISSA 5000(可持续发展鉴证国际标准),为环境信息鉴证提供统一标准。

当前,国际环境会计实践呈现出几个显著特点:强制披露趋势加强,如欧盟《企业可持续发展报告指令》(CSRD)要求约5万家企业报告环境信息;碳会计成为焦点,许多国家建立了碳排放权交易体系,配套的碳会计规则逐步完善;整合报告理念普及,企业将财务信息与环境、社会、治理信息整合披露。然而,ACCA与格拉斯

哥大学 2025 年的研究报告指出,全球范围内碳相关工具的会计处理仍缺乏统一标准,导致企业报告差异显著,影响信息可比性。

3.2 中国环境会计的发展历程

中国环境会计研究起步较晚但发展迅速,大致经历了引入吸收(1990 年代末-2000 年代初)、探索创新(2000 年代中后期)和深化拓展(2010 年代至今)三个阶段。早期研究主要集中在对国外环境会计理论的介绍和评价上。1992 年,葛家澍教授在《会计研究》上发表《绿色会计理论初探》,首次系统地将环境会计概念引入中国。

2000 年代中后期,随着可持续发展战略的确立和循环经济理念的推广,中国环境会计研究进入本土化探索阶段。学者们开始结合中国特殊的制度环境和经济转型特点,研究适合国情的环境会计模式。这一时期的重要成果包括:探讨自然资源资产负债表的编制方法、研究环境污染责任保险的会计处理、分析循环经济下的物质流成本会计等。

2010 年代以来,特别是“十八大”将生态文明建设纳入“五位一体”总体布局后,中国环境会计研究进入深化拓展期。研究议题更加多元化,包括生态补偿机制中的会计问题、碳排放权交易的会计处理、环境绩效评价指标体系构建等。2025 年,中国注册会计师协会发布《可持续信息鉴证业务准则第 X 号基本准则(征求意见稿)》,标志着我国环境会计规范建设进入新阶段。

当前,中国环境会计实践呈现出政策驱动特征明显。在“双碳”目标引领下,碳会计成为研究热点。顾奋玲教授主持的“生态文明视域下碳审计赋能首都绿色发展的作用机制及实施路径研究”等国家级课题,推动了碳会计与碳审计的理论创新。企业实践方面,上市公司特别是重污染行业企业开始定期发布社会责任报告或环境报告,但内容质量和深度参差不齐。与国际相比,中国环境会计在准则制定、实施范围和专业人才培养等方面仍有较大提升空间。

3.3 环境会计的学科发展与分支领域

随着研究的深入和实践的拓展,环境会计已发展出多个专业分支,形成了相对完整的学科体系。高引用文献显示,当前环境会计主要包括以下几个重要分支领域:

环境财务会计主要研究如何将环境事项纳入传统财务报表体系,包括环境资产、环境负债、环境成本的确认、计量和报告。这一分支面临的突出挑战是如何处

理不确定性较大的环境负债(如未来污染治理义务)和难以货币化的环境资产(如生态服务价值)。2025 年 ACCA 的研究指出,企业对碳相关工具的会计处理差异显著,有的将其归类为无形资产,有的作为存货或金融资产,反映了环境财务会计标准的不统一。

环境管理会计侧重于为内部管理决策提供环境成本与绩效信息,包括环境成本核算、物质流成本会计、生命周期成本评估等工具。与财务会计不同,环境管理会计不受严格准则约束,更具灵活性和创新空间。日本企业在物质流成本会计方面的实践尤为突出,通过量化生产过程中的物料损失和能源浪费,帮助企业识别改进机会。

碳会计是近年来发展最为迅速的环境会计分支,专门核算与温室气体排放相关的财务影响。碳会计又可分为碳排放会计(量化碳排放量)、碳交易会计(处理碳排放权交易的会计问题)和碳固会计(核算碳汇项目)三个子领域。随着全球碳市场的发展,碳会计的重要性日益凸显。ACCA2025 年报告显示,尽管碳市场快速扩张(截至 2024 年全球有 36 个强制碳市场),但企业参与度和信息披露仍不足,仅有 28% 的样本公司在年报中披露参与碳市场。

自然资源会计专注于自然资源的存量与流量核算,旨在反映自然资源的经济价值变化和生态状态变迁。联合国《环境经济核算体系》(SEEA)为自然资源会计提供了国际标准框架。我国学者在自然资源资产负债表编制方面进行了大量探索性研究,为领导干部自然资源资产离任审计提供了技术支撑。

参考文献

- [1]徐泓.《环境会计理论与实务的研究》[M].中国人民大学出版社,1998.
- [2]孟凡利.《环境会计研究》[M].东北财经大学出版社,1999.
- [3]耿建新,焦若静.上市公司环境会计信息披露初探[J].会计研究,2002(1).
- [4]肖序,毛洪涛.对企业环境成本应用的一些探讨[J].会计研究,2000(6).
- [5]牛文元.“绿色 GDP”与中国环境会计制度[J].会计研究,2002(1).

作者简介:王伟妍(1995-),女,汉族,吉林省四平市人,助教,会计专业硕士,研究方向:管理会计。