

款,由此导致企业潜在的环境负债与风险十分巨大。如2010年10月4日下午发生在匈牙利西部维斯普雷姆州铝厂有毒废水泄漏事故,致使百万立升有毒废水流入附近村庄,8人死亡至少150人受伤。蓝色多瑙河变身红色多瑙河,有毒废水可能导致整个欧洲生态灾难。此次泄漏事件对河流造成的污染和损失费用高达102亿福林,对周边环境则造成80亿福林至120亿福林的损失,造成污染的铝厂将被处以7300万欧元的罚款。

我国改革开放30多年来,经济取得了巨大的进步,但环境问题也日益突出。如2005年松花江发生重大水污染事件和北江韶关段镉污染事件,中国石油天然气集团公司、吉林省环保局等单位有关责任人员受到相应的党纪、政纪处分,给予12名事故责任人做出党纪、政纪处理;韶关冶炼厂及其上级单位深圳市中金岭南股份有限公司的10名责任人员受到党纪、政纪处分,其中公司副总经理刘侦德受到行政记过处分。韶关冶炼厂3名直接责任人员移交公安机关调查处理,另有2人被责令做出书面检查。2010年7月发生的紫金山金铜矿污水渗漏事故,紫金山金铜矿被判犯重大环境污染事故罪,判处罚金人民币三千万元,其五名事故直接负责的主管人员和直接责任人员分别被判处三到四年有期徒刑,并处罚金。因此,要求企业在生产经营过程中履行自身的环保责任、努力保护环境,则成为我国社会各界关注的焦点。

据国家环保局公布的资料,我国目前每年污染和破坏造成的损失高达2000—4000亿元。给我国造成了严重的经济负担,不仅影响到当代人的生存和发展,而且还将会对后代人的生存和发展造成更为恶劣的后果——人类的可持续发展面临着前所未有的威胁。在“十一五”规划中,党中央把“节能减排”作为我们五年计划奋斗的目标之一;“十二五”规划中,党中央进一步提出加快建设资源节约型、环境友好型社会,提高生态文明水平,这也更进一步体现了我国环境保护的巨大决心。

由此可见,生态平衡的破坏、环境污染的严重性、全球对环境保护的重视程度以及企业自身环境保护责任的履行,都要求我国尽快确认和实施企业环境负债。

1.1.2 研究的意义

分析我国的财务报告可以看出,企业对环境资源的利用、生产过程对环境的影响以及污染、环境责任的履行情况等缺少充分的披露。在追求可持续发展和循环经济发展的今天,社会公众的环境保护意识日益增强,缺少环境信息的财务报告已经无法满足企业信息使用者的需求。在可持续发展战略下,企业必须在追求经济发展的同时树立环保观

念,注重履行自身的环保责任,主动披露环境信息,谋求企业的长远发展。会计要素是对会计对象的具体内容所作的基本分类,是会计对象的具体化。会计要素的作用在于:便于进行会计核算和编制会计报表,分门别类地为企业外部的信息使用者和企业内部的管理者提供有用的经济信息^[1]。环境负债作为环境会计要素中不可或缺的一部分,对其进行研究其意义不言而喻。

自20世纪70年代开始,随着绿色环保概念的出现,人们环保意识逐渐加强、环保法规不断完善,企业的环境支出和环境风险必将增大,企业的环境负债也将随之增加,并将越来越引起人们的关注,这为环境负债的研究提供了一个平台。80年代国外环境负债研究已在理论上形成一些初步的框架,但我国还尚未开始。90年代国外开始将环境负债应用于实际,并取得不少的成果;我国则开始了对环境负债的研究。进入21世纪,国内外的环境负债研究进如了百花齐放的态势,虽说文章的水平是参差不齐,但足以说明环境负债的研究进入了一个小高潮。但是,分析我国环境会计的研究现状,在理论上,环境负债的研究大都停留在翻译国外文献或对环境会计的理论结构进行研究,而结合我国实际情况的研究相对滞后;在实务上,对环境负债没有单独进行核算,而是沉没于一般的会计科目中,不利于引起管理当局对环境事项的重视,对环境风险的防范,也令外部信息使用者不能真正了解企业的环境负债,做出理性的判断。目前环境负债的研究对其概念、确认、计量等,还未取得实质性的突破,达到统一的认识,没有上升到会计准则的层面。构建环境负债的会计核算体系是我国环境负债研究的重要内容,从宏观角度来讲,日益严重的环境污染要求政府利用强制手段去推行环境负债的核算;从微观角度讲,企业要想长期生存和发展,必须注重自身的环境负债管理、防范环境负债风险。因此,无论对政府还是对企业都具有十分重要的理论和现实意义,这主要表现在:

(1) 有助于完善传统的会计核算体系,在传统的财务会计体系中加入环境事项,可有效的规范企业环境财务会计处理,强化环境负债信息的披露,揭示潜在的环境负债风险和或有负债风险。

(2) 帮助企业管理者进行兼顾环境利益的决策,调动企业保护环境的积极性,确保实现环境效益和经济效益双赢。例如,企业会根据自身的情况考虑是购买新型环境保护设备,还是继续使用原来的设备并承担罚款;废弃物是直接丢弃,还是接受改造等等。

(3) 环境负债信息的全面披露,有利于企业外部的信息使用者和企业内部的管理者了解企业的环境保护情况。

1.2 研究现状

1.2.1 国外研究现状

关于环境负债的研究最先出现在国外的文献中,对国外环境会计的相关文献研究发现,环境负债的研究最初是出现在环境会计和或有事项的研究中。比蒙斯(F. A. Beams)的文章《控制污染的社会成本转换研究》(1971)和马林(J. T. Marlin)撰写的《污染的环境问题》(1973)拉开了环境会计研究的序幕,他们提出环境会计的作用是将企业经济活动对社会和环境的影响传递给相关的利益集团及整个社会^[2]。美国对环境负债的研究较早也较多,1975年美国会计准则委员会(FASB)发布了第5号准则SFAS 5《或有事项的会计处理》,该准则涉及了环境或有负债的确认与计量,但由于未对“很可能”与“能合理估计损失金额”进行详细的规范,以至于有些报告主体以金额不能合理估计为理由而拒绝提供有关环境事项或有负债的信息。随后出台的财务会计准则指南FIN 14《损失金额的合理估计》在一定程度上弥补了SFAS 5对金额估计方面规定的不足,该指南规定当预计的损失具有一个合理的区域,在该区域内没有哪一个金额比其他更好时,其中最少的金额应该被预计入账并对外披露。由于规定企业可以在没有最佳估计数时以最小金额入账,这为企业低估环境负债提供了依据。但这两个文件主要针对一般或有负债,在确认和计量环境负债方面并不具体^[3]。

1993年,FASB下属的紧急问题特别委员会(EITF)发布了EITF NO.93-5《环境负债的会计处理》,提出将潜在的环境负债以一般或有负债项目单独估计列报的相关规定。1996年美国注册会计师协会(AICPA)下的会计准则执行委员会颁布了SOPNO.96-1《环境修复负债》准则代替了EITF NO.93-5,该准则在环境负债的计量内容及补偿处理、对环境损失可能性的预测等方面进行了系统的规范,为企业对环境负债有关支出的会计处理提供了指导^[4]。

2001年,FASB发布的SFAS NO.143《资产报废债务会计》规定了企业资产在报废时的会计处理原则,对长期资产存在的弃置义务可能形成的负债及一系列相关问题进行了规范。尽管该准则没有对所有的环境负债进行规范,但对资产弃置义务形成的环境负债采用公允价值进行确认与计量的思想为其他环境负债的处理提供了思路和经验^[5]。

2006年,美国政府会计准则委员会颁布了第49号公告《污染治理义务的会计处理

与财务报告》。该公告借鉴了 SFAS NO. 143 中公允价值思想,并吸收了 AICPA SOPNO. 96-1 中关于环境损失可能性的判断标准以及环境负债确认计量的相关规定,对污染修复义务引起的环境负债的确认计量和相关信息披露作了详细的规范,在环境负债计量规范上具有里程碑的意义^[6]。

国际会计学界对环境负债的研究也起到了很大的推动作用,1997年6月,国际会计师联合会(IFAC)颁布了“财务报表审计中的环境事项之考虑”的征求意见稿,其中对环境负债的起因、估计作了说明^[7]。1998年2月,联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组召开了第15次会议,会上通过了《环境会计和报告的立场公告》,该公告是关于环境会计和报告的国际指南,包括环境会计的各个要素,其中将环境负债定义为企业发生的、符合负债的确认标准、并与环境成本相关的义务^[8]。在履行义务的支出金额和时间不确定的情况下,在某些国家“环境负债”被称为“环境负债准备”。同时公告指出,如果企业有支付环境成本的义务,则应将其确认为负债。确认环境负债时,不一定要有法律上的强制性义务,在不存在法律义务时企业负有推定义务,或有在法律义务基础上的推定义务时也应确认^[1]。在少数情况下,根本无法全部或部分地估计环境负债的金额,这时应在财务报表附注中披露无法作出估计这一事实及理由。在1999年联合国也讨论通过了《环境会计报告与立场公告》,其中重点讨论了“环境成本与环境负债的财务报告”这一文件。2000年11月,联合国贸易与发展委员会(UNCTAD)公布了《环境成本和负债的会计与财务报告:工作组手册》修订版,详细地说明环境成本与环境负债的会计处理、环境报告中的环境负债的披露问题。

与此同时,世界银行也积极建议将环境问题招致的未来债务和风险纳入现有的财务报告体系中,使企业披露所有可能的环境债务以评估贷款风险。

1.2.2 国内研究现状

我国对环境负债的研究是从20世纪90年代开始的,自葛家澍教授等在《会计研究》1992年第5期上发表的《九十年代西方会计理论的一个新思潮——绿色会计理论》一文后,许多学者就展开了对环境负债领域的研究。但直到1998年陈毓圭在会计研究上的论文《环境会计和报告的第一份国际指南》才真正引发了专家学者对环境负债的讨论。此后,2001年成立的绿色会计委员会和环境会计专业委员会为环境负债的研究提供了一个良好的平台,使其有了进一步的深入。

王燕祥在《环境负债述要》(2000)一文中,着重介绍了美国的超级基金负债即环境负债的发展以及对环境治理和经济发展所起到的作用。美国政府正是通过措施超级基金,使得企业环境行为的影响内化成了企业的成本,再将环境因素纳入会计核算与会计控制之中。这可以促使企业为追求利润而增加环境建设的投资,使注重环境效益和追求经济效益并行不悖,因而可以促使企业主动作出符合环境要求的生产经营决策^[9]。

姜星明在《环境负债及其会计处理问题的研究》(2000)中相对完整地介绍了环境负债的概念特征、确认条件和计量属性以及信息披露问题。他提出环境负债具有可追溯性、连带性和不确定性三方面的特征;确认必须满足的两个条件导致环境负债的交易或事项很可能发生和金额能够合理计量^[10]。

王燕祥、于爱红《美国联邦政府机构环境负债核算述要》(2003)介绍论述了美国联邦政府关于环境负债很可能性与可合理计量性的确定规范,并指出在可持续发展的基本国策日益深入人心的今天,尽快建立和完善类似于美国环境负债那样的环境管理系统无疑是我国社会发展的必然^[11]。

周志方《环境会计的负债要素研究》(2006)在归纳国内外研究现状的基础上,阐述了符合我国国情的环境负债核算体系,确定了环境负债的内涵及在环境会计中的基本定位,本文的创新点在于论述了环境负债的风险、损害的评估以及控制,并结合 MEW 场地超级基金负债事例进行了深入的说明^[1]。

林秋菊《企业环境负债会计问题研究》(2008)从积极的环境负债观和消极的环境负债观两方面对环境负债的核算和披露做了分析,并以中国石油为案例,分析了中国石油在环境负债方面的会计处理以及与理论差距的原因,对中国石油在环境负债会计处理方法提出参考建议^[12]。

江西、陈霞、肖路遥《美国环境负债计量的规范进展》(2008)对美国环境负债计量的规范进展进行研究,总结了美国环境负债计量的变化,从“或有事项计量模式和整体性规定阶段”到“针对性规定阶段”再到“公允价值计量模式阶段”的发展路程,为我国环境负债计量规范起到抛砖引玉的作用^[6]。

王竹君《政府部门计提或有环境负债的必要性及其会计处理》(2008)和武子豪《政府部门环境负债核算的必要性及相关会计处理》(2009)结合我国最近几年发生的重大污染事件,从宏观角度出发,阐述政府成立专项突发性环境事件准备基金、定期提取或有环境负债准备金的必要性,对政府部门引入或有环境负债的会计处理做了详细阐述,并指出了政府部门此举的重要意义^[13]。

武子豪《不确定性环境负债的相关会计处理探析》(2009)主要探讨在相关会计处理中比较难的不确定性环境负债的相关会计处理。指出对不确定性环境负债的确认和计量原则主要依据我国会计准则中关于或有事项的确认和计量原则^[14]。

到2011年4月为止,我国涉及环境会计的文章较多,但主要写环境负债的较少。本文以中国学术期刊全文数据库和中国优秀硕士学位论文全文数据库为搜索对象,查看我国目前对环境负债的研究情况。

首先,在中国优秀硕士学位论文全文数据库中查找,从2001年到2011年4月,查找范围为全文,按主题查找环境负债,匹配为精确,共查到65篇,其中与环境会计有关有63篇,占96.92%,主要写环境负债的有3篇,占4.61%,分别发表于08、09、10年。各年发表的论文数和所占的百分比情况如表1-1。

表 1-1 2001-2010 年环境会计论文分析表

Table 1-1 Analysis on the environmental accounting papers 2001-2010

年份	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	合计
篇数	2	2	6	3	5	5	16	11	8	5	63
百分比(%)	3.17	3.17	9.52	4.76	7.94	7.94	25.40	17.46	12.7	7.94	100

其次,在中国学术期刊全文数据库中查找,查找时间为从2001年到2011年4月,按主题查找环境负债,匹配为精确,共查到256篇文章,主要写环境负债的共有16篇,占总数的6.25%。具体分析见下表1-2,1-3。

表 1-2 2001-2010 年环境负债论文分析表

Table 1-2 Analysis on the environmental liabilities papers 2001-2010

年份	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	合计
篇数	1	1	1	2	2	0	3	4	2	0	16
百分比(%)	6.25	6.25	6.25	12.5	12.5	0	18.75	25	12.5	0	100

表 1-3 环境负债主要研究内容分析表

Table 1-3 The content analysis on the environmental liabilities

内容	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	合计
国外介绍			1					1		2
必要性		1			1			1	1	4
概念	1	1		1	1				1	5
特点	1			1			1		1	4
确认	1			1	1		1	1	2	7
计量	1			1	1		3	1	2	9
核算				1	1		2	1	1	6
披露	1			1	2		1			5
其他		1		1						2

在一些环境会计研究的专著中,乔世震、乔阳的《漫画环境会计》(2002)以图文并

的方式，介绍了全球范围内的环境会计的理论和方法。张白玲的《环境核算体系》(2003)则是探讨了环境会计的核算，从宏微观两个角度说明了实施环境会计的必要性^[15]。许家林和孟凡利的《环境会计》(2004)是一篇综合性论著，内容涉及环境会计的基本理论、会计信息披露、环境会计的核算(其中包括环境负债核算)、环境会计分析、环境管理会计和环境审计等。这是一本由诸多分布在国内财经高校和综合性大学并在环境会计及相关领域取得成绩的学者和教授编制的，综合地反映了我国关于环境会计研究取得的成果^[16]。另外，在某些硕士论文和博士论文中也涉及到环境负债，如张金硕的硕士论文《环境会计要素确认与计量及实证分析》(2008)、李芳的硕士论文《企业环境会计核算研究》(2009)、肖华教授的博士论文《企业环境报告研究》等。

1.2.3 对国内外研究现状的评价

环境负债的研究起步较晚，研究也不是很深。除美国试图将环境负债纳入到现有的财务会计框架体系之内，其他国家和相关组织团体对环境负债的会计研究都不够深入。国内虽已经在环境负债的理论构建和实务应用方面进行了一些较为深入的研究工作，但是仍存在很多问题有待解决：

(1) 关于环境负债的研究，基本处于介绍和翻译阶段，很少结合我国的国情来进行分析和探讨。

(2) 大部分环境会计的研究多集中在我国环境信息披露的现状、存在的问题、改进的方式，对环境负债的核算体系和披露研究不全面也不深入。

(3) 对环境负债的内涵本质理解不成熟，缺乏合理的理论延伸。人们仅将环境负债看作是环境会计要素之一，并没有考虑到环境负债所引致的责任和义务可能是以前、现在或者是将来的，也有可能是确定的或者不确定的，其发生与否与诸多外界因素有关，如环境法律法规的颁布、企业所属地区的经济水平、企业在社会上的地位、管理当局的谈判能力等。由此可见，它突破了传统会计学上负债要素的局限，融合了相关学科理论，因而具有广阔的深度和丰富的内涵。

本文在借鉴相关研究成果的基础上，结合可持续发展观，从宏微观两个角度出发，研究我国披露环境负债信息的必要性；结合我国会计准则的情况，在我国现有的会计体系中设置了环境负债相关的科目，来核算环境负债。探讨了环境负债确认、计量、披露的问题，希望为我国环境会计的发展尽一点绵薄之力。

1.3 研究的主要内容及方法

1.3.1 研究的主要内容

本文的研究内容分为七章：

第一章主要阐述了本文的研究背景及意义、文献综述、研究的主要内容及方法。

第二章主要阐述了相关基础理论及启示。可持续发展理论、经济外部性理论、委托代理理论、利益相关者理论和环境会计理论为环境负债的研究提供理论基础。

第三章主要研究了目前国内外环境负债披露的现状与拓展环境负债信息的现实需求。从我国法律法规和会计准则的角度以及企业内外部利益相关者对企业环境信息的需要两方面阐述了披露环境信息的需要。

第四章主要阐述了环境负债的基本内容及核算体系。传统负债基本内容及核算体系主要包括：负债的定义、特征、分类、确认和计量、所涉及的会计科目及账务处理程序和信息披露，因此，环境负债的基本内容及体系构建也是如此。

第五章主要是环境负债的信息披露，披露原则主要有重要性原则、强制性与自愿性相结合原则；披露模式采取表内确认与表外解释相结合的原则。

第六章完善企业环境负债核算体系的相关建议与对策，主要从五方面进行完善：重视理论和实务方面的研究、制定符合我国国情的环境会计准则、选择适合的行业或企业试行环境负债核算，同时加强对环境信息披露的监控力度和企业自身的意识。

第七章指出了本文的工作与创新点以及对以后研究方向的展望。

1.3.2 研究的主要方法

(1) 归纳分析法和演绎分析法

本文在研究环境负债的文献时运用归纳分析法，对国内外环境负债相关问题进行研究，通过国内外环境负债发展历程的对比，提出我国相关研究存在的问题以及学着们以后在研究环境负债时的努力方向。在对环境负债内涵进行重构时，运用了归纳分析法和演绎分析法。

(2) 比较分析法

本文在研究环境信息披露现状及问题时，主要运用比较分析法。选取了五个污染行

业中有代表性的企业以及 2009 年在沪市上市的钢铁企业，从纵向和横向两个方面比较我国上市公司环境会计信息的披露现状，找出环境信息披露存在的问题。

此外，本文在写作过程中还运用到了图表法、调查法等。

1.3.3 研究的主要技术路线

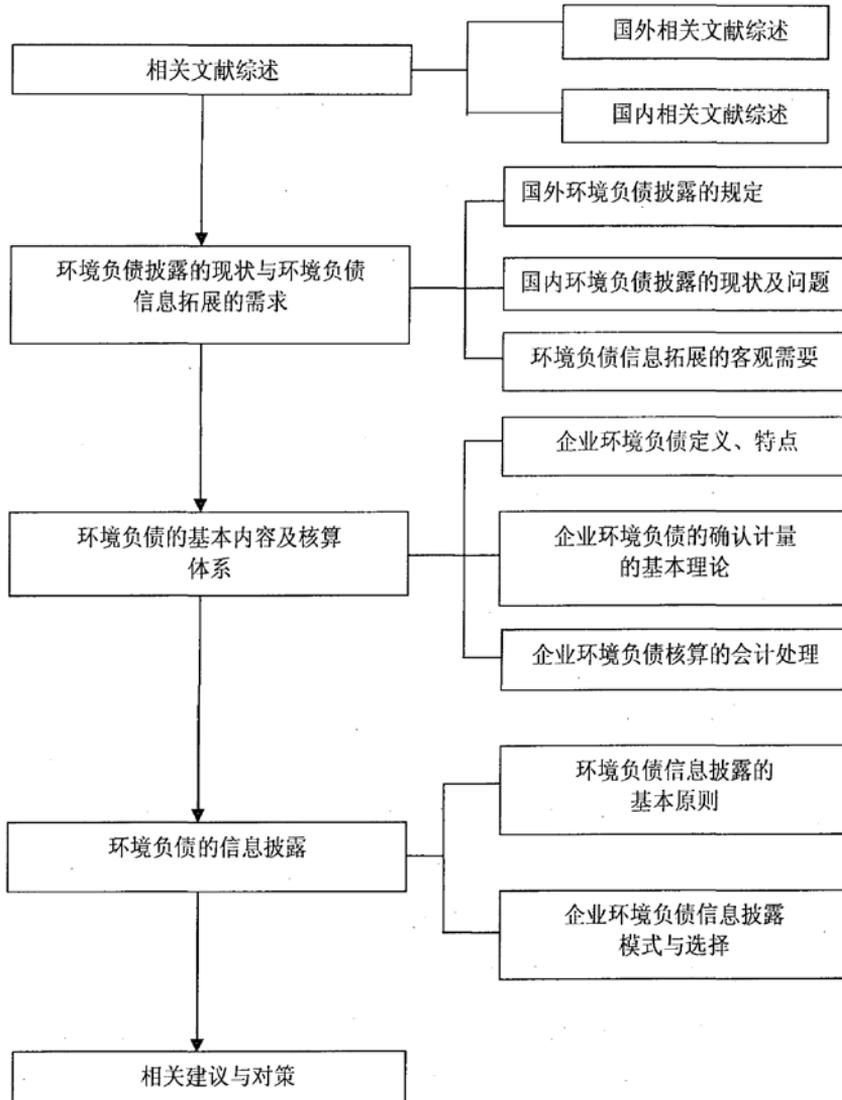


图 1-1 研究的主要技术路线图

Fig.1-1 The technical roadmaps of this research

2 相关理论基础与启示

环境负债作为环境会计学的一个不可或缺的要素，必须具备坚实的理论基础，只有在这些理论基础之上或指导之下，我们方可对环境负债进行深入地研究。

2.1 可持续发展理论

“可持续发展”的概念是 1987 年以挪威首相布伦特兰为首的世界环境与发展委员会在《我们共同的未来》报告中提出的，它是指一种既满足当代人的需要，又不损害后代人需求的发展。它不是单纯的经济增长，而是考虑了生态与环境之后的全面发展，是将人类作为大自然一部分的长期发展的战略模式，是在全球面临环境、生态与资源压力之下，人类在反思自己的行为与对未来的担忧中领悟出来的。在具体内容方面，可持续发展包括经济、生态和社会三方面的协调统一，要求人类在发展中不仅要注重经济的发展，而且要讲究经济效率、生态平衡以及社会公平。可持续发展鼓励经济的发展不是以环境的破坏为代价，而是要求经济发展要与社会和生态的承受能力相协调，在发展经济的同时必须保护生态环境，履行自己的环保责任。同时在社会可持续发展方面强调社会公平、代际公平，这样才能实现环境保护的目标。

企业作为微观经济的主体之一，社会的可持续发展必然离不开企业的努力。因为据环保部门的统计，生态环境污染的 80%是由企业造成的。企业在追求可持续发展的过程中，必须考虑自身的经济活动对环境造成的影响以及对自身的影响，必须进行环保投资、履行自己的环保责任，而且由政府以及其它组织对其环保责任的履行进行监督。这就要求企业披露自己的环境信息，以便能真实地反映环境事项对企业的经营活动造成的影响，促使企业的经营者关注企业的长期效益，减少企业的环境污染，促进社会的可持续发展。

1994 年国务院正式批准的《中国 21 世纪议程——中国 21 世纪人口、环境与发展白皮书》指出，中国可持续发展是建立在资源的可持续利用和良好的生态环境基础上。可持续发展战略提出之后，社会各界都以高涨的情绪和积极的热情参与到环境保护运动中来，人们时时刻刻都以“绿色”、“低碳”来约束自己的行为。作为污染源制造者之一

的企业,不仅要面临道德层面的约束,更有来自于国家法律法规方面的约束,促使企业主动承担环境保护责任、披露企业的环境信息^[20]。人们在努力解决环保和资源短缺问题的同时,逐渐发现单靠企业一方面的努力是不够的,只有相互合作才能取得事半功倍的效果,特别是在政府的带动下。由于生态的破坏和资源的短缺“污染者付费”原则逐渐被社会和企业所接受,企业在意识到环境事项给自己带来的巨大成本的同时也看到了机会,因此必须将其纳入现有财务体系中进行核算,以反映其对企业产生的经济影响。

2.2 经济外部性理论

外部性的概念是由马歇尔和庇古在 20 世纪初提出的,外部性指个人或企业不必完全承担其决策成本或不能充分享有其决策成效,即成本或收益不能完全内生化的情形。通俗的讲外部性是指生产者或消费者的活动对其他生产者或消费者产生的超越活动主体范围的潜在影响,包括正、负两方面影响,正面的影响亦称正外部性或外部经济性,负面的影响亦称负外部性或外部不经济性。外部不经济性是指个人或企业不必为其行为承担责任或者成本,外部不经济性是个人或企业不愿为环境保护作出投资的主要原因,因为个人或企业有时不必为自己的环境污染行为承担责任。如企业不经过任何处理直接将废水排放到河流中,个人随地扔弃塑料袋或其他垃圾,这些行为都会不同程度的给他人带来影响,但制造者却不必完全承担这种负面影响的成本。受利润最大化动机的支配,管理当局一般会选择将生产中的废弃物直接排放到环境之中,而不会对其进行治理。从微观角度而言,这样节约了企业的私人成本,但却污染了环境,造成了社会成本的增加,因此可以说经济活动的外部不经济性是造成环境污染和环境破坏的基本原因^[21]。

环境质量的每况愈下,使我们认识到环境资源的珍贵性,因此我们必须转变以往的经济发展模式,改变“先污染、后治理”的发展模式,采用合理的经济手段对环境资源进行保护和改善。因此环境资源应该有一个价格,应该由其消费者——企业按其所消耗的数量来承担环境责任,应该由企业将其污染产生的外部成本内部化^[22]。

2.3 委托代理理论

委托代理理论是 20 世纪 30 年代初,美国经济学家伯利和米恩斯因为洞悉企业所有者兼具经营者的做法存在着极大的弊端而提出的。委托代理理论是制度经济学契约理论的主要内容之一,是在一些经济学家深入研究内部信息不对称和激励问题的基础上发展

起来的,重点研究在信息不对称和利益相互冲突的情况下,委托人和代理人怎样进行相互协调,达到双赢的局面。委托代理关系是随着生产力的大力发展和生产大分工出现的,其原因主要有两个,一是生产力发展使得分工进一步细化,导致了所有权与经营权的分离;二是专业化分工产生了一大批具有专业知识的代理人^[23]。企业的委托人(所有者)将其经济资源交给代理人,不仅要求企业在经济方面有良好的表现,同时也要求企业在环境方面有良好的表现。但是,委托代理关系是一种非信息对称下的契约关系,由于所有者和经营者之间的信息不对称、责任不对等、利益目标不一致等原因,必然导致二者之间存在冲突。例如,随着我国环保法规的日益完善与环境标准的提高,企业以前自愿履行的社会责任将变成强制责任,在这种情况下,对企业评价的内容就需要完善,需要在原来的经济基础上加上环境因素进行综合评价。从委托人的角度看,企业追求的是长期发展和壮大,而代理人认为只要企业在自己的任期内不受到法律的制裁,他们就没有必要去努力改善企业的环境业绩,因为这样会提高企业的现有成本,导致经营业绩的变动,但是这却与企业委托人追求的长远发展相矛盾。

2.4 利益相关者理论

利益相关者理论最早是出现在1984年弗里曼出版的《战略管理:利益相关者管理的分析方法》一书中,弗里曼将利益相关者定义为:能影响企业目标的实现和被企业目标的实现所影响的个人和群体。利益相关者包括政府和投资者、员工、客户、合作伙伴、社会公众、同行业伙伴、社会团体组织等。利益相关者理论是20世纪60年代左右,在美国、英国等长期奉行外部控制型公司治理模式的国家中逐步发展起来的。利益相关者理论认为,对于一个企业能否获得长期的生存和繁荣的最好途径是:考虑其利益相关者的需求并设法在一定程度上满足他们的需求,其原因是利益相关者能够对企业的发展产生重大影响,如没有债权人投资的企业可能会缺乏资金而导致资金链断裂,从而影响企业的发展;没有供应商企业将无法生产;没有客户企业的产品无法出售;如果企业只追求经济效应,而忽略了环境治理,政府可能会因为企业污染过于严重而要求企业停产整顿,甚至关闭企业,这些都是企业生存和发展的基础。因此企业不仅要为股东利益服务,同时也要关注其他人的利益,承担一定的社会责任,尽可能提供企业环保投资、环保规划等方面的信息。

2.5 环境会计理论

会计学是以研究财务活动和成本资料的收集、分类、综合分析和解释的基础上形成协助决策的信息系统,以不断提高经济效益的一门管理经济学科,它是人们对会计实践活动加以系统化和条理化的基础上形成的一套完整会计理论和方法体系。早在 12、13 世纪的欧洲,会计学就已经产生,到现在已经有了数百年的历史,环境会计虽说是一个新兴的学科,但它毕竟是会计学的分支,是对传统会计的发展而非否定或替代,不会因为环境会计的特殊性而尝试改变会计基本理论、本质属性、基本职能、基本目标等核心问题的科学界定。因此企业环境负债基本理论的建立必然是在传统会计学的基础之上,现代会计最近几十年的发展更为环境负债制度的建立奠定了良好的基础^[24]。环境会计是会计学与环境经济学相结合,以货币为主要计量单位,对企业生产经营过程中所涉及的环境防治、环境治理以及对环境维护形成的效益进行合理计量与报告,对环境活动造成的财务影响进行评价^[25]。随着环境资源的升值,应对环境资源的消耗与补偿纳入传统会计体系,在传统会计学理论框架的基础上发展环境会计。

2.6 相关理论的评析与启示

本章介绍了企业环境负债会计研究的五个理论基础。随着可持续发展战略的提出,环境保护运动愈演愈烈,作为微观经济主体之一的企业,同样要以“可持续发展”为核心的科学发展观为指导,在发展经济的同时应注意环境保护。经济外部性理论则为环境因素进入会计体系核算提供了依据,企业不能再免费使用环境资源,将为环境资源的使用付费,在原有的财务核算体系中加入环境因素。委托代理理论和利益相关者理论解决了委托人和代理人、企业管理者和利益相关者之间的矛盾,使得企业不是一味的追求短期利润的最大化,而是要考虑企业的长期发展、考虑环境因素为企业带来的潜在风险与机会。而传统会计学则为环境事项进入现有财务体系提供了方式、指明了方向。企业环境负债的理论基础如图 2-1 所示。

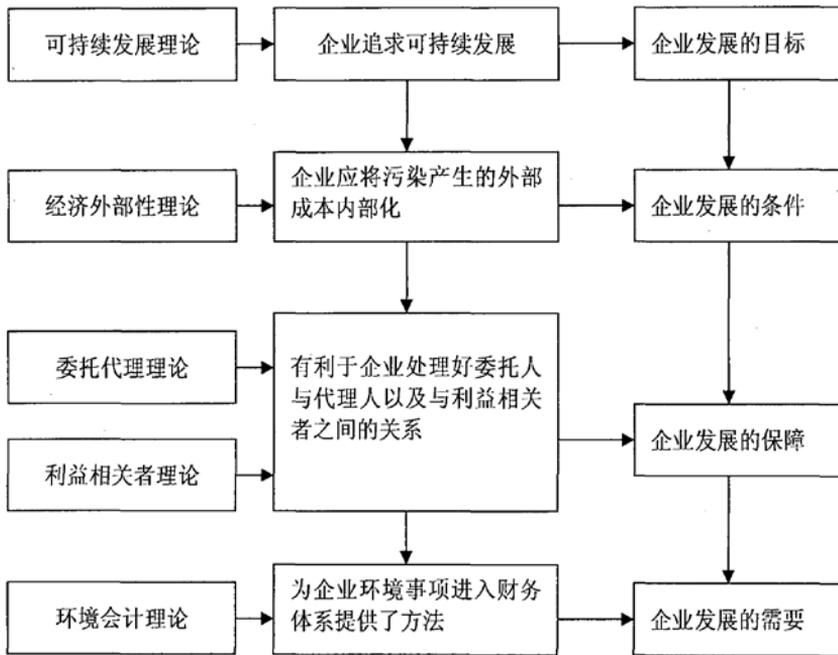


图 2-1 企业环境负债的理论基础

Fig.2-1 The theoretical basis of enterprise environmental liabilities

3 环境负债核算和披露的现状与拓展需求

3.1 环境负债核算和披露的现状

3.1.1 国外环境负债核算和披露的标准及现状

美国是最早进行环境会计核算和披露的国家之一,在美国财务报告体系中,有关环境负债核算和披露的会计规定,主要在体现在《或有负债会计》中,其要求如果损失的发生只是“尚有可能”或“有极小可能”,或者损失金额不能够合理估计,从而未能确认一项负债的话,只要存在未来财务损失发生的合理可能性,就应当在会计报表附注中对该损失加以披露。美国证券交易委员会(Securities and Exchange Committee,简称 SEC)在 1993 年的第 92 号专门会计公报中规定,企业应披露以下环境信息:①企业的环境负债以及可以收到的第三方补偿;②环境负债的计量基础;③预计环境负债产生的原因、最佳估计数;④分级管理的企业的的环境负债的列示;⑤或有事项、场地清理与监控成本在财务报表中的披露。美国的上市公司一般在年报管理层讨论中披露环境信息,披露的内容主要有:与环境负债相关的会计政策、越来越严格的环境法规可能导致的潜在环境负债;环境成本的披露,并分别列示了环境投资和环境费用。披露形式主要采取定量形式披露,定性描述为辅。2006 年,美国政府会计准则委员会颁布了第 49 号公告《污染治理义务的会计处理与财务报告》。该公告采用公允价值思想,并借鉴了美国会计准则委员会于 2001 年颁布的《资产报废债务会计》中关于环境损失可能性的判断标准以及环境负债确认计量的相关规定,对污染修复义务引起的环境负债的确认计量和相关信息披露作了详细的规范。

加拿大特许会计师协会在 1993 年出版的《环境成本与负债:会计与财务报告问题》中建议公司披露以下环境负债信息:①在财务报表中单独披露环境负债;②单独披露个别重大性环境负债;③递延费用应与其相关的负债一起披露;④披露任何计量的不确定性特征。

联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组在《环境会计和报告的立场公告》规定,环境负债应在资产负债表中或报表附注中进行单独披露。具体包括以下内容:①环

境负债的计量基础；②对重大环境负债说明其形成的原因、性质、预计清偿的时间；③对于金额或者清偿时间不确定的负债，应加以披露；④如果采用现值法作为计量基础，应披露对估计未来现金流出和在报表中确认环境负债起关键作用的所有假定，包括：清偿环境负债的现行成本的估计金额、计算环境负债所使用的预计长期通货膨胀率、预计的清偿负债的未来成本、折现率等；⑤与环境负债和成本相关的特定会计政策；⑥其他可能影响环境负债的事项^[25]。

3.1.2 我国环境负债核算和披露的现状和问题

3.1.2.1 我国企业环境负债核算和披露的标准及现状

我国 2001 年发布的企业会计准则基本没有涉及到环境负债的会计处理问题，在 2006 年 2 月 16 日新颁布的《企业会计准则》中并没有直接关于环境负债科目的规定，但是我们仍然可以从其他相关准则中发现一些关于环境负债的影迹。如《企业会计准则第 13 号——或有事项》对或有事项的确认和计量做了相应的规定，可以为企业确认环境负债提供参考。在《企业会计准则第 4 号——固定资产》中明确，对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始成本时，还应考虑弃置费用。并指出，弃置费用的金额与其现值比较通常较大，需要考虑货币时间价值，对于这些特殊行业的特定固定资产，企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。在《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》中规定，企业承担的矿区废弃处置义务，满足《企业会计准则第 13 号——或有事项》中预计负债确认条件的，应当将该义务确认为预计负债，并相应增加相关设施的账面价值。

鉴于全社会对企业环境会计信息关注的不断升温，人们要求了解有关企业未来发展前景的信息。因此，客观、公允、及时地披露企业的环境负债信息，既符合企业自身发展的要求，也是投资人和债权人的需要。环境负债信息对于企业报表使用者特别是外部使用者而言，已成为评价企业未来发展前景的必不可少的因素，因此如何合理披露环境负债信息，以满足大量报表使用者的需要，已成为一个迫切需要解决的问题。我国环境信息的披露形式多样，既有独立公布在社会责任报告中的，也有出现在年度报告、内部工作会议记录、单独报告、会计报表附注、董事长报告中。尽管环境信息的披露已受到一定的重视，但由于散落在不同的报告中，不利于信息使用者全面了解企业的环境事项。本文通过分析 2009 年火电、电器制造业、钢铁、石油、造纸五个重污染行业企业的年

报得知,我国披露的环境会计信息项目比较单一,大部分企业关于环境会计的信息只有环保项目或节能减排项目投资,而关于环境负债的信息披露则少之又少。具体分析见表 3-1。

表 3-1 环境会计信息内容分析表

Table 3-1 Analysis table of the Environmental Accounting information

行业	环境会计信息内容
火电	循环经济建设投资
	环保投入
	环境治理投入
电器制造业	环保项目投资
	废水处理项目投资
钢铁	水循环建设投资
	污染治理投入
	环保投入
石油	节能项目投资
	节能减排投资
	环保项目投资
造纸	环境治理投资
	减排投入
	环保项目投资
	环境治理投资

环境信息披露研究者大量实证分析的结果表明,公司的规模与公司披露环境责任有正向关系。本文选取了火电、电器制造业、钢铁、石油、造纸行业的五家公司进行研究。样本选取主要考虑两个因素:一是五家公司在国内同行业中经营收入较高,具有一定的代表性;二是它们都属于上市公司,资料较容易获得。五家企业 2009 年有关环境信息披露对比分析见表 3-2。

表3-2 企业环境会计信息比较表

Table 3-2 Comparison table of the enterprise environment accounting information

企业名称	所属行业	披露环境信息报告名称	披露环境信息部分名称	环境会计信息	环境指标
中国华能	火电	可持续发展报告	环境责任	节约环保绩效	资源综合利用率、水资源节约量等
海尔集团	电器制造	环境报告书	环境报告	环境投资与分析、环境绩效	年度资源消耗量、污染物排放量、资源循环利用率
宝钢股份	钢铁	可持续发展报告	环境保护	环境保护成本、环境管理绩效	年度资源消耗量、污染物排放量、资源循环利用率
中石油	石油	社会责任报告	保护环境	无	节能节水量
华泰股份	造纸	社会责任报告	环境保护与可持续发展	无	无

从表 3-2 可以看出,我国企业都较为重视企业环境事项,均按规定发布了可持续报告或者社会责任报告书,但是中石油和华泰股份两家企业只有对环境事项的文字描述,只有环保方针和目标,并没有具体说明环境保护成效。其它三家披露了年度资源消耗量、资源综合利用率、水资源节约量、污染物排放等,但是披露的信息并不全面,如中石油只披露了节能节水量,没有披露其它的。海尔集团和宝钢股份的环境信息披露最为完善,不仅披露了年度资源消耗量、资源综合利用率、污染物排放,还披露了环境投资与分析、环境绩效。

我国目前仍处于工业化、加速城镇化的重要阶段,而钢铁作为最基本的工业食粮其在国民经济发展中占有举足轻重的地位。作为重要的工业原料,钢铁被广泛的应用于基建、房地产、汽车、机械、装备制造等诸多领域,而这些行业可以说是国民经济的支柱产业,它们的发展在很大程度上决定了国民经济的增长速度,对国家的经济发展起着重要的作用。2009 年中国在沪市上市的钢铁企业共有 21 家,其中 2 家在披露年报之前摘牌,在剩余的 19 家中年报披露环境会计信息的共有 10 家,占 52.63%。具体分析见表 3-3, 3-4。

表3-3 钢铁企业环境会计信息分析表

Table 3-3 Analysis table about Steel the enterprise environment accounting information

项目	环境保护方针	年度资源消耗量	污染物排放	废弃物的处理	环保投资
披露家数	10	6	7	7	9
披露比例 %	100	60	70	70	90

表3-4 钢铁企业环保投资信息比较表

Table 3-4 Analysis table about Environmental Protection Investment information of Steel Enterprises

企业名称	环保投资信息
重庆钢铁	投资 200 多万元完成了焦化废水的中水回用改造。 2009 年公司获得首笔碳交易收益 22.05 万美元
贵绳股份	无
南钢股份	环保设施同步运行率达到99%，实现了重大污染事故为零的目标，控制并减少排污费用支出1500万元。 公司在环境保护和环境开发项目共投资470万元建设，完成了石头河厂界噪声治理工程。
济南钢铁	实施环境持续改进项目9项，共投资8199万元，其中建成投用7项，完成投资4710万元。
武钢股份	公司投入5000多万元用于节能项目
安阳钢铁	公司环保总投资 4.4793 亿元，其中新上污染治理项目 6 项，投资 9793 万元，环保“三同时”。 配套焦化干熄焦投资 3.5 亿元。 绿化投资 136 万元。
宝钢股份	公司环境保护投资共计 40.47 亿元。
莱钢股份	2009 年累计完成污染治理投资超过2.27 亿元，先后实施了一批污染减排项目。
西宁特钢	公司先后投资 158 万元，在烧结机、电炉、转炉、废水排放口等主要污染源安装了污染物排放在线监测设备 5 套。 绿化投资327 万元。
马铁股份	公司大力推进节能减排技术进步，完成了等多项节能工程。（没有具体金额）

从表 3-3, 3-4 可以看出，在披露环境会计信息的 10 家企业中，均披露了环境保护方针，说明我国企业已经越来越重视环境事项对企业的影响。10 家中有 9 家披露了环保投资，只有贵绳股份没有披露环保投资信息，马铁股份虽披露了环保投资信息，但没有披露具体的金额。

3.1.2.2 我国企业环境负债核算和披露存在的问题

从总体上来看，我国环境负债信息披露较为简单，有些内容仅有简单的文字说明，缺少数据支撑。通过对环境负债信息披露情况纵向和横向的比较，目前我国环境负债披露主要存在以下问题：

(1) 环境负债没有单独核算和披露

由于我国目前没有像其他西方国家有专门关于环境负债的准则，没有单独设立环境负债科目进行核算，导致我国环境负债核算和披露淹没在其他相关科目中，不能直接反映企业的环境负债信息。而且披露的信息主要是历史信息，没有披露潜在的环境负债。通过对沪市10家钢铁业上市公司的社会责任报告书的研究发现，公司披露的环境信息多注重过去的信息，对企业可能存在的潜在环境负债披露基本没有。

(2) 环境投资和环境支出的披露比较简单

我国对环境投资和环境支出的披露,主要采用定性描述为主,定量披露较少,而货币性的描述就更少了。这就使得信息披露没有什么实质内容,过于模糊。大多数企业侧重披露企业的环境方针政策,并没有提到具体的措施。有些虽提到了具体的措施,但缺少采取该措施后的成果,没有与未实施前的对比数据,这会影晌信息使用者对企业环境责任履行的评价,降低了环境信息披露的质量。

(3) 缺少具体规范的披露标准

目前我国对于环境信息的披露标准一般是依据《关于中央企业履行社会责任的指导意见》、《公司履行社会责任报告的编制指引》、《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》、《上海证券交易所上市公司环境信息披露指引》、《可持续发展报告指南》等,导致不同行业上市公司披露的信息不同,即使是同一行业不同企业披露的信息也不具可比性。

3.2 拓展我国环境负债核算和披露的现实需要

3.2.1 法律法规和会计准则要求企业核算和披露环境负债信息

3.2.1.1 满足环保法律法规的要求

作为环境资源管理者之一的国家有权利要求环境资源使用者企业管好、用好环境资源,了解企业经济活动对环境的影响,以及企业环境责任的履行情况,要求企业披露关于环境投资、环境负债的信息^[26]。

随着我国环境问题的日益突出,我国的环保法规已逐渐完善,我国的环保法律从实施的目的上讲,主要分为旨在提高资源利用效率与减少环境污染两种。从1979年至2008年9月,我国出台的环保法规共有29部,其中2000年到2008年9月出台的为15部,占总数的50%以上。2000年以来我国实施的旨在提高资源利用效率的环保法律主要有:《中华人民共和国节约能源法》、《中华人民共和国可再生能源法》、《中华人民共和国循环经济促进法》;实施的旨在减少环境污染的环保法律主要有:《中华人民共和国放射性污染防治法》、《中华人民共和国固体废物污染环境防治法》、《中华人民共和国水污染防治法》。这些法律的实施表明,企业以前自愿承担的部分社会责任将逐步变成一种强制性的法律责任^[26]。目前,我国对环境污染治理采取的是“谁污染、谁治理”的原则,

企业的环境污染责任一般由政府部门认定，一经认定就具有法律上的强制性，将会导致企业在短期内支出数额巨大的治理费用，对企业的财务状况和经营成果产生较大影响。如紫金山铜矿铜矿湿法厂于2010年7月3日和7月16日先后两次发生含铜酸性溶液渗漏，造成汀江重大水污染事故，福建省环境保护厅责令其采取治理措施，消除污染，直至治理完成，并处以人民币三千万元的罚款。因此，加强环境负债的核算，有助于企业降低环境负债带来的风险。

3.2.1.2 满足会计准则的要求

我国现行《企业会计准则》中虽未有对环境负债的相关准则，但在我国《企业会计准则——或有事项》中指出，如果与或有事项相关的义务同时符合以下条件，企业应将其确认为负债：①该义务是企业承担的现时义务；②该义务的履行很可能导致经济利益流出企业；③该义务的金额能够可靠地计量^[1]。另外，在我国《公开发行证券公司信息披露的编报规则第十二号——公开发行证券的法律意见书和律师工作报告》中明确规定，要求企业必须披露环境保护投资、环境事项引发的债务、企业的环境管理体系是否通过了国际环保认证，以及企业的产品技术等是否符合环境保护的相关要求^[27]。但在我国实际工作中，大多数企业都忽略了企业潜在的环境风险，并未确认或披露环境负债。

3.2.2 严峻的环境形势需要企业核算和披露环境负债信息

一直以来，我国采用“先污染，后治理”的经济发展模式，导致经济的增长以环境污染为代价，致使我国的生态环境遭到极大的破坏、资源极度浪费。自然生态环境本身具有一定的净化能力，但这种净化能力是有一定的限度的，当排放到环境中的污染物在环境自净能力范围内，污染不会对环境产生影响；反之当排放到环境中的污染物超出了环境自净能力范围外，环境的自净能力不足以净化所有的污染、恢复生态环境的平衡，环境质量将会下降。按照可持续发展的定义，经济发展应该在环境的承受能力范围之内，但是，我国的经济的发展却一直是以环境透支为代价。我国环境形势不容乐观主要由两方面造成，一是排放到环境中的污染物太多，超过了环境的自净能力；二是环保投入力度欠缺。

根据“中国环境状况公报”资料，可以看出，我国环境污染总体比较严重，与发达国家相比，“三废”排放量一直居高不下。从2001年到2009年我国废水排放量一直呈

增长态势，直到 2008 年才开始有所回落；二氧化硫、氨氮和烟尘排放量一直上升，在 2007、2008 年达到了高峰，之后开始下降。近九年废水、废气及主要污染物排放量见表 3-5。

表 3-5 2001-2009 我国废水、废气中主要污染物排放量

Table 3-5 The main pollutant in waste water and gas in 2001-2009

项目 年度	废水排放量 (亿吨)	二氧化硫排 放量(万吨)	氨氮排放量 (万吨)	烟尘排放量 (万吨)	粉尘排放量 (万吨)	化学需氧量排 放量(万吨)
2001	202.6	1566.6	41.3	851.9	990.6	607.5
2002	207.2	1562.0	42.1	804.2	941.0	584.0
2003	212.4	1791.4	40.4	846.2	1021.0	511.9
2004	221.1	1891.4	42.2	886.5	904.8	509.7
2005	243.1	2168.4	52.5	948.9	911.2	554.8
2006	240.2	2234.8	42.5	864.5	808.4	541.5
2007	246.6	2140.0	34.1	771.1	698.7	511.1
2008	241.9	1991.3	29.7	670.7	584.9	457.6
2009	234.4	1866.1	27.3	603.9	523.6	439.7

资料来源：2001 年—2009 年中国环境状况公报

我国的许多污染物是不经处理直接排放到海洋中，目前排放到海域中的污染物已经大大的超过了海洋的承受能力，导致海洋污染严重。2009 年，近岸海域监测面积共 279940 平方千米，其中一、二类海水面积 213208 平方千米，三类为 18834 平方千米，四类、劣四类为 47898 平方千米。按照监测点位计算，一类和二类海水比例为 72.9%，比 2008 年上升 2.5 个百分点；三类海水占 6.0%，比 2008 年下降 5.3 个百分点；四类 and 劣四类海水占 21.1%，比 2008 年上升 2.8 个百分点。全国近岸海域水质总体为轻度污染。与上年相比，水质无明显变化。四大海区近岸海域中，黄海和南海近岸海域水质良，渤海近岸海域水质一般，东海近岸海域水质差。2009 年四大海区接纳污染物具体情况如表 3-6，表 3-7 所示。

表 3-6 2009 年排入四大海区各项污染物总量 单位：万吨

Table 3-6 The total of major pollutants discharged into the four seas in 2009 Unit: Tons

污染物 海区	氨氮	总磷	高锰酸盐指数	石油类
南海	16.2	3.68	111.8	2.48
黄海	2.8	0.78	26	0.28
渤海	2.2	0.19	7.8	0.09
东海	39.3	21.15	302.8	3.49
合计	60.5	25.8	448.4	6.34

资料来源：2009 年中国环境状况公报

表 3-7 2009 年各类直排海污染源排放情况

Table 3-7 The total of various pollutants emissions in 2009

污染源类别	废水量 (亿吨)	化学需氧量(万吨)	石油类 (吨)	氨氮 (吨)	总磷 (吨)	贡 (吨)	六价铬 (吨)	铅 (吨)	镉 (吨)
工业	15.46	4.16	319	1479	82	0.0014	0.28	0.61	0.06
生活	6.76	6.21	303	11319	1139				
综合	25.38	16.88	790	19959	2387	0.33	0.98	1.78	2.3
合计	47.60	27.25	1412	32757	3608	0.3314	1.26	2.39	2.36

资料来源: 2009 年中国环境状况公报

近几年随着我国经济的发展, 工业固体废物产生量逐年上涨, 虽然处理能力也有提升, 但面对庞大的固体废物产生量, 还是显得有点力不存心。全国工业固体废物产生及处理情况见表 3-8。

表 3-8 2007-2009 年全国工业固体废物产生及处理情况 单位: 万吨

Table 3-8 Industrial solid waste production and disposition in 2007-2009 Unit: Tons

年度 \ 项目	产生量	综合利用量	贮存量	处置量
2007	175767	110407	24153	41355
2008	190127	123482	190127	123482
2009	204094.2	138348.6	20888.6	47513.7

资料来源: 2007-2009 年中国环境状况公报

据统计, 80%的环境污染都是由企业造成的, 从企业自身角度来讲, 企业要想长期发展, 立于不败之地, 就必须考虑环境事项, 而且巨大的治理和改善环境义务也需要企业主动将环境事项纳入财务核算中。从国家宏观角度讲, 为了防止环境进一步恶化、促进经济的可持续发展, 政府必须利用会计核算、信息披露等对企业进行引导, 从而推动企业主动进行环境信息披露。

3.2.3 各利益相关者需要企业核算和披露环境负债信息

利益相关者理论的出现, 为企业承担社会责任提供了理论基础, 利益相关者理论认为现代企业被视为由各个利益相关者构成的契约联合体。企业不能仅作为谋求股东利益最大化的工具, 而是要考虑企业诸多利益相关者之间相互冲突的索取权。随着利益相关者理论的出现, 利益相关者最大化被视为一种新的财务目标。社会责任运动的新起、利益相关者理论的出现导致企业目标由“股东利益最大化”逐步向“利益相关者最大化”转变, 从传统的只考虑股东利益转变为综合考虑各方利益, 企业不仅要追求经济的可持续发展, 在发展过程中还要主动承担一定的环境责任, 而且要将对环境责任的履行公布于众, 让大家知晓。企业承担环境责任并披露环境负债信息, 虽然增加了成本, 但从长

远的角度看，满足了利益相关者的需求，最终必将有利于企业提升自己的形象和声誉，有助于长远发展。

3.2.4 环境负债核算和披露有助于企业自身发展

3.2.4.1 吸引潜在的投资者和顾客

据英国特许管理会计师协会的调查，企业的环境保护投资与企业的赢利能力呈正相关，对于不注重承担环保责任的企业，主动承担并披露环境负债信息的企业其超额利润主要来自于市场份额的扩大和生产效率的提高。资本具有趋利性，“超额利润”的存在必然会吸引投资者进入该行业或某个企业，给企业注入“新鲜的血液”，促使企业更快更大的发展。

在绿色、环保、低碳等概念日益深入人心的今天，绿色产品已经被大家看成是选择一种产品的重要标准，消费者在选择商品或服务时，会考虑产品的环境负荷，主动披露环境负债信息让顾客更加了解企业的环保投资，无疑会吸引更多的顾客，扩大市场份额。例如在家装行业，大家都会选取无甲醛或甲醛含量低的产品，而家装产品的广告也大打“绿色环保”牌。

3.2.4.2 降低企业经营风险

随着大众环保意识的增强与国家环保法规的进一步规范，企业披露环境信息的需求更加强烈，各行各业开始开始注重企业的环境事项，企业的环境信息关注度也在逐渐攀升。从我国目前情况看，一旦企业因环境事项引起环境负债，我国一般强制要求企业去承担，往往造成企业当期金额大笔支付，可能导致企业当期亏损，不能真实反映企业的实际盈利情况。环境事项往往不是当期发生的，而是一直存在于企业，但却被忽略了。企业通过披露环境信息可以促使企业转变发展思路，树立环境保护意识，主动加强环保投资，避免环境污染导致的经营损失，从而降低因环境问题引起的经营风险。

3.2.4.3 实现企业经济效益和社会效益的统一

作为一个企业来说，赚钱是第一位的，但企业的社会责任是不可推卸的。企业要想长远发展，除了要具备雄厚的资金实力、良好的销售渠道和优秀的管理层之外，还必须

注重企业的社会责任感和社会负面效应，只有这样才能符合科学发展的要求。在经济的迅猛发展后，人们更加关注企业的社会效应，一个企业如果只能带来经济效应而忽略了它的社会责任，则会被淘汰。如我国 2010 年，全国关闭小煤矿 1693 处，淘汰落后产能 1.55 亿吨。在被关闭的小煤矿中不乏存在具有经济效益的企业，但是从企业和社会未来的发展两方面来看，这些小煤矿或存在安全隐患，或对环境的污染较为严重，不能带来正的社会效益，因此必须叫停。

4 环境负债的基本内容及核算体系

4.1 环境负债的基本内容

4.1.1 环境负债的定义

4.1.1.1 国内外环境负债定义的主要观点

通过对国内外环境负债文献的研究,发现关于环境负债的定义颇多,各有不同,归纳总结主要观点如下:

(1) 强调负债产生的原因是企业要承担法律上的强制性义务,符合此观点的定义有:美国环境保护署(EPA)认为企业的环境负债是指由于企业过去或正在进行的制造、使用、排放(将要排放)某种物质或其他影响环境的经营行为引起的将来法律上强制性的费用支出;美国联邦政府则认为,环境负债是美国政府(联邦、州、地方)以立法的形式所规定的各种组织对其运作所造成的环境影响加以消除、补偿、赔偿以及接受惩处等的法律义务^[1];王燕祥将环境负债定义为一种由于在过去或现在生产、使用、排放或者威胁排放某种有毒有害物质,或者发生了其他污染了环境的行为所承担的在未来进行支付的法律责任。

(2) 强调负债产生的原因是要清理或净化环境,此观点的代表有美国注册会计师协会(AICPA)在《环境修复负债》中将环境负债定义为“为净化环境而形成的负债”;加拿大特许会计师协会(CICA)认为:环境负债是一种为清理过去的环境破坏而在将来发生的支出或向由于遭受环境破坏的第三方进行赔偿的义务。国内孟凡利认为环境负债指企业为了保证自身的生产经营活动不会对自然环境产生任何不利影响所应该承担的治理和改善责任^[28]。

(3) 强调企业因经营行为引起的费用支出,符合此观点的定义有:国际会计准则理事会(IASB)认为负债是:由于过去的事项而发生的企业的现有义务,该义务的履行将会引起含有未来经济利益的企业资源的流出^[1];丁兆军将环境负债理解为:由于企业以往的经营或其他事项对环境造成破坏或影响,而应当由企业承担的、需要以资产或

劳务偿付的现有义务^[29]；姜星明认为环境负债是传统会计负债定义在考虑环境因素后合乎逻辑的拓展，是指由于企业以往的经营或其他事项对环境造成的破坏和影响，而应当由企业承担的、需要以资产或劳务偿付的现时义务^[30]。

4.1.1.2 对国内外环境负债定义的评价

通过以上对环境负债定义进行归纳总结，可以看出每个定义各有特点，都有其独到之处。但对其进一步分析，仍存在以下几方面问题：

(1) 会计主体过于单一。有的定义界定范围过窄如美国环境保护署，仅从企业出发界定环境负债的范围，较为狭窄^[31]。

(2) 模糊了环境负债的确认基础。如美国联邦政府对环境负债的定义，要求必须以立法形式确认，各种组织对其运作所造成的环境影响加以消除、补偿、赔偿以及接受惩处等的法律义务。该定义一是缩小了环境负债的范畴，认为必须有法律法规的明确规范才能确认环境负债，没有以立法形式确认的则不是环境负债，遗漏了由于过去的经营活动导致的环境负债，二是模糊了负债的确认基础，认为负债的确认基础是法律。

(3) 环境负债定义涵盖不全。负债按是承担现时义务还是潜在义务将负债分为确定性负债和或有负债。或有负债指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。在一些定义中只强调了现时义务却忽略了潜在义务。

(4) 没有指出环境负债的本质所在。一个定义应能明确的反映出其特征和本质，而众多定义却只是简单的套用会计学负债的定义，没有点出环境负债的本质，难以与一般负债加以区分^[32]。

4.1.1.3 环境负债的内涵的表述

由上面的定义可以看出，环境负债是企业的一种环境责任或义务，产生原因均来自于环境净化所需的未来支出。而不同之处则有：第一种观点强调法律上的强制义务；第二种观点强调企业主动承担环境责任而导致的环境负债；第三种观点则以会计学上的负债为理论基础进行拓展，强调是因企业经营行为引起的费用支出。这些从不同角度对环境负债的描述，也使得其定义难以把握，即如何从定义的要素组成去探讨它，则是一个

有意义的问题。

环境负债产生的主要原因有两个：(1)企业日常的经济活动对环境造成了破坏。(2)企业管理当局环保观念淡薄、忽视企业的环保工作造成的^[33]。企业的首要任务是生存与发展，在利润最大化的目标前，企业会尽最大努力缩减成本，以达到经济效益最大化。在国家未出台强制性措施和企业管理当局尚未具有环保意识的情况下，企业必然走向一条“先经济后环保”的道路，企业的经营活动对环境造成污染甚至破坏。在环保意识日益增强的今天，国家的环保政策促使企业承担因环境破坏而产生的义务，企业必须改“先经济后环保”为“经济环保双赢”。环境负债作为企业负债的一种，与企业的其它负债具有一定的共性，又由于它是因环境事项导致的负债，与企业的其它负债又有一定的区别。因此，对环境负债的定义必须满足以下两个要求：一是满足我国会计准则对负债的定义；二是有助于使用者理解环境负债的范围及与其它事项的区别。因此笔者认为环境负债是由于企业过去和正在进行的经济活动或其他事项对环境造成的不利影响，而应当由其承担的、并会导致未来经济利益流出企业的现实或潜在的责任和义务。从这个定义可以看出，它在传统负债定义的基础上，加入了环境因素后对负债进行了符合逻辑的扩展，包含了确定环境负债和或有环境负债两个层次，因此更符合环境负债的本质^[34]。

企业在持续的生产经营过程中会产生多种多样的债务，有经营性的，如为生产产品购入原材料形成的债务；也有非生产性的。但环境负债归根到底还是由于企业的经营行为造成的，企业如没有生产经营活动就不会产生废气废水等，也就不会排放到环境中，对环境造成污染。因此，从这个角度看，环境负债就是企业生产经营的一部分，没有必要单独进行核算^[34]。会计核算之所以把环境负债与其他负债适当地加以区分，一是要使企业内部的管理者、生产者明确企业生产经营对环境产生的负面影响；二是要合理、准确地确定企业生产经营活动的环境损害给企业财务上带来的损失；三是为了客观评价企业的经营业绩和环境业绩^[35]。

4.1.2 环境负债在环境会计中的定位

4.1.2.1 企业环境会计要素分析

会计是为企业的经济决策服务的，环境会计作为会计的一个分支也不例外，也是为企业的经济决策服务的。环境会计的目标是：对会计主体在一定时期内的环境事项进行确认和计量，充分披露有关环境事项的信息以及对企业经济活动造成的影响，为各决策

层实施相应的决策提供帮助。企业管理层可以根据企业履行环保责任的投资与收益来对企业的经营前景和环境风险做出判断；政府以及其它环保监督部门可以了解企业环境污染与环境治理的情况，并对其作出评价，促使企业在自身发展的同时，注重合理开发和利用环境资源，以达到企业和社会的可持续发展^[36]。要将环境会计纳入现有会计体系中进行核算和披露，必须要确定环境会计的要素。目前环境会计界关于环境会计要素的构成没有形成一致结论，主要代表观点有以下几种：①三要素观点，如刘永祥教授的环境资产、环境收益、环境费用；孙兴华的环境收入、环境收益、环境成本。②四要素观点，代表人物有李心合的环境资产、环境负债、环境支出、环境收益；朱学义的环境资产、环境成本、环境收益、环境利润。③五要素观点，如李武立的环境资产、环境负债、环境成本、环境收益、环境损失。④六要素观点，陆玉明的环境资产、环境负债、环境权益、环境收入、环境费用、环境利润。

虽然目前就环境会计要素究竟由哪几部分构成还没有最终成定论，但根据已出版的专著，公开发表的论文及收集到的研究生学位论文等相关文献检索归纳统计所得，国内外的学者倾向于环境资产、环境负债、环境成本(环境支出)及环境收益四要素论的占到整体统计样本的 70%以上，且随着环境会计的发展，四要素理论的认同度在不断地上升^[38]。与传统会计六要素相比，环境会计虽缺失了环境权益和环境利润，但并不与目前的会计理论框架相背离，能有效地指导企业环境会计的的实物操作。

4.1.2.2 环境负债与环境资产的关系

环境资产是指特定个体从已经发生的事项取得或加以控制，能以货币计量、预期可能带来未来经济利益的环境资源^[39]。

环境资产是环境会计中的一个基本要素，两者之间是一种此消彼长的关系，关键在于管理层对待环境事项的态度^[40]。目前我国对于环境事项实行的是“谁污染谁治理、谁开发谁保护”的政策，而且我国大力提倡节能减排。当企业对环境事项进行投资时，则会增加环境资产，企业的环境负债就会相应减少；反之，当企业不重视对环境资产的投资时，则环境负债则会相应增加。如宝钢集团 2009 年为环境保护共投入了 40.47 亿元，其中费用化为 30.72 亿元、资本化为 9.75 亿元，形成资本化的项目主要有新、改、扩建项目环保技改项目和“三同时”配套环保项目，增加了企业的环境资产减少了未来环境负债。

4.1.2.3 环境负债与环境成本的关系

在传统的会计学理论框架中, 负债与成本互为独立; 而在环境会计学中, 负债与成本相应的得到了扩展, 从而使得它们存在着很大程度上的交叉与重合^[41]。环境成本是指企业因国家要求主动或被动采取的环境保护措施而付出的成本^[42]。

企业发生的环境资源保护项目的研究、开发、建设、更新费用, 产品研发中的环保开发成本, 生产过程发生的耗减成本和恶化成本, 销售产品过程的环境污染的处置成本等都属于环境成本。而罚款, 罚金和赔偿以及事后的环境恢复成本和再生成本等方面的成本虽然被视为与环境相关的成本, 但其属于环境负债的范畴。因此两者之间有一定的交叉, 概括而言, 潜在的, 不确定性的、以及未来可能发生的环境成本即为环境负债^[43]。传统意义上的成本可以分为前期成本和后期成本, 前期成本即直接成本, 后期成本为维护成本。例如为生产一台冰箱所花费的成本为前期成本, 在会计处理中作为成本进行确认; 冰箱卖出后的维修成本属于后期成本, 也可以称为或有成本, 在会计处理中作为或有负债来处理。环境成本也分为前期环境成本和后期环境成本, 也称为环境对策成本和环境损失成本。前期环境成本, 是在某一流程、系统或工厂运营过程中为遵守环境法律而产生的。后期环境成本是指由当前经营产生, 但却是要到未来的某一时点才会发生的成本, 是因企业造成环境污染而被受害者或第三方要求予以赔偿、恢复等所支付的成本费用, 包括受害赔偿金、罚金等, 这种成本是和环境负债相对应的。

4.1.2.4 环境负债与环境绩效的关系

环境绩效是指企业经营活动中由于环境保护和治理环境污染取得的成绩和效果^[44]。从财务角度讲, 企业积极参与保护和改善生态环境有可能直接或间接为企业产生某种经济收益。直接收益主要有: 环保产品导致的税收减免、因环境成绩突出得到政府的补贴收入、节约能源和不可再生资源的消耗等。如宝钢股份 2009 年因专用设备投资额抵减企业所得税约 0.5 亿元。间接收益表现为因通过了环保认证而成功打入某个市场, 从而扩大了销售额, 还包括因达到某种环保指标而免于遭受法规惩处或经济制裁的机会收益。二者之间的关系如同环境资产和环境负债也是此消彼长的, 因为环境收益的增加往往伴随着环境负债的减少。如中国华能在澜沧江流域水电站的建设中, 坚持“开发与

保护并重，建设生态文明”的环保理念，努力实现水电建设与生态环境、经济社会的和谐发展。开展环境、水土保持、生态、人群健康和气象等监测工作，实施生态修复和水土保持措施。建设面积达 400 亩的珍稀植物移栽保护点 5 处，移栽珍稀植物 35000 余株；建设绿孔雀、大象饲料基地和珍稀动物救护站；开展水库淹没区珍稀植物千果榄仁、红椿的移栽保护工作；加快鱼类增殖站、垃圾填埋场的建设。既保护了生物的多样性，同时也提高了公司的社会形象、为公司带来了环境收益，减少了公司未来的环境支出可能形成的环境负债。

4.1.3 环境负债的本质特征

环境负债作为企业负债的一种，除了具有一般债务所具有的基本特征：①由过去的交易或事项形成；②企业承担的现时义务；③预期会导致经济利益流出企业。其本身还具有一些独特的本质特征。

4.1.3.1 非直接交易性

环境负债是由企业与环境保护有关的事项引起的，一般是以企业的污染物排放对环境和人体健康造成的损害为前提，这也可以说是环境负债在发生的缘由上与一般负债的区别^[45]。企业的负债往往是建立在实际交易基础上的，如购买材料或劳务形成的应付款项、租用场地或设备形成的租金、开酒店或者休闲场所形成的营业税、房产税等。企业的环境负债也有建立在直接交易基础上的，如企业购买环保设备形成的负债，但大部分环境负债不是建立在直接交易的基础之上，而是由非直接交易以及企业的生产经济后果造成的。如紫金山金铜矿铜矿湿法厂发生的废弃物排放导致的环境罚款人民币三十万元，这一环境事项就是非直接交易形成的负债^[46]。

4.1.3.2 相对滞后性

对于企业的一般负债，在发生之日就可以确定其偿还的金额、偿还时间等相关信息，如企业购买一台生产用的设备，在购买时就知道该设备的金额以及还款时间。相对于此，由于污染物的排放对环境的污染要在一段时间后才能显现出来，环境负债的确认并不是在企业环境事项发生的那一时间，特别是对于产品造成的污染，往往要在产品使用一段日子之后才能被确认。即使环境污染当时被确认，但由于环境污染的估算等原因也不能

立即确认。如紫金山金铜矿重大环境污染事故发生在 2010 年 7 月 3 日，但对其罚款的判决是分别在 2010 年 10 月和 2011 年 2 月做出的。

4.1.3.3 可追溯性

可追溯性是指追溯所考虑对象的历史、应用情况或所处场所的能力。环境负债具有较强的可追溯性是指即使企业导致环境问题的行为在当时是合法的或者说在当时有关环境法律根本不存在，企业也对其环境问题负有责任^[47]。环境污染造成的危害一般涉及的范围广、影响较大，企业往往在排放时法律法规要求不太严、或者当时的污染并没有体现出来，导致企业往往不仅要承担现在的经营活动对环境所造成的污染或破坏，还可追溯到以前期间发生的污染或破坏环境的行为。比如，2010 年 4 月发生的墨西哥漏油事件，2010 年 5 月 26 日路易斯安那州州长表示，该州超过 160 公里的海岸受到泄漏原油的污染，污染范围超过密西西比州和阿拉巴马州海岸线的总长。墨西哥湾沿岸生态环境正在遭遇“灭顶之灾”，相关专家指出，污染可能导致墨西哥湾沿岸 1000 英里长的湿地和海滩被毁，渔业受损，脆弱的物种灭绝。由于该事件的污染情况严重、影响之大，不可能在短期内确认英国石油公司的环境负债，对此类事件的处理往往要采用追溯赔偿处理。

4.1.3.4 明显的外部性

企业一般的负债金额的确认，只需要依据历史成本或者市场上的公允价值，不存在其他外部因素的影响。而企业到底承担多大的环境负债，不是由企业自身能够决定的，牵扯到很多外部因素，具体有自然界的承载能力和净化能力的强弱、社会环保意识的强弱、环境法律的完备程度、社会环境管理机构的监督与制约能力、企业所在区域经济发展水平以及企业在当地的影响力、企业管理当局的谈判能力等众多因素的影响。在人类发展的初期由于产生的工业及生活垃圾较少，自然的净化能力完全可以承受，因此那时我们不必为治理环境承担责任。随着工业化大生产，人们向自然界排放的污染物远远超过了自然的净化能力，这时就不可避免的产生了环境污染。在环境污染初期我们一般都认为环境污染治理是国家的责任，而与企业以及个人没有关系。随着环境污染的加重，大家开始认识到企业作为环境污染的制造者，必须为自己的行为买单，主动承担环境治理责任。虽然通过现在的技术，企业可以测量出自己排放的污染物，但无法确定对企业

造成的环境影响,也无法确认自己应承担的环境负债,因为有诸多的外部因素对其造成影响。如果企业所在地区的环境承载能力较强,而当地的法律法规较轻,社会大众的环保意识也不强烈,企业为当地的经济的发展做出了极大的贡献等的情况下,企业承担的环境负债就可能较小;反之,环境负债就会多一些。

4.1.4 环境负债的基本类型

从我国目前有关环保支出的项目看,主要有:①高危行业企业按国家规定提取安全生产费;②特殊行业的特定固定资产的弃置费用;③按现行法规要求对原有设备改造和重置的环保支出;④新投资项目的环保设施支出;⑤排污费;⑥因违反有关环境法规而被处罚的罚款;⑦对职工的特殊工作环境补偿;⑧环境问题诉讼和赔偿支出;⑨其他支出等。在上述环保支出内容中,“高危行业企业按国家规定提取安全生产费”和“特殊行业的特定固定资产的弃置费用”在我国会计准则中已经做了具体的规定。因我国大力提倡节能减排导致“按现行法规要求对原有设备改造和重置的环保支出”、“新投资项目的环保设施支出”、“排污费”、“违反有关环境法规而被处罚的罚款”、“环境问题诉讼和赔偿支出”这五类支出较多。

根据环境负债的确定与否,可以将其划分为:确定性环境负债和不确定性环境负债。确定性环境负债即企业承担法定义务所产生的负债,主要为:高危行业企业按国家规定提取安全生产费、特殊行业的特定固定资产的弃置费用、按现行法规要求对原有设备改造和重置的环保支出、新投资项目的环保设施支出、排污费、违反有关环境法规而被处罚的罚款、环境问题诉讼和赔偿支出、其他等。不确定性负债是指在金额、偿付时间、方式上尚未确定,但确实是企业过去的经营行为造成的,并且将来要承担的义务。这一类负债在确认上考虑诸多因素,如当地的环保政策和经济发展水平、民众的环保意识、法律法规的执行力度等。虽有诸多的不确定性,但是企业仍可根据以往的经验,合理的估计其金额,这类负债多是因为企业承担推定义务所引发的负债。

4.2 环境负债确认与计量的基本理论

4.2.1 环境负债的确认标准

4.2.1.1 环境负债的会计确认标准

根据我国企业会计准则关于负债的定义可知,企业有由于过去事项引起的,在偿付的金额与时间方面已确认,并将造成企业经济利益的流出的现时义务,则可确认为环境负债。如果该项环境负债在偿付金额、时间或者偿付的可能性上存在着一定的不确定性,则应作为一项或有环境负债来处理。

根据我国现行会计准则的规定,在会计报表中被确认,必须满足两方面的条件:①导致环境负债的交易和事项很可能发生;②环境负债的金额能够被合理的估计。因此,“很可能”与“可以被合理估计”这两项标准对环境负债的确认具有重要意义。我国《企业会计准则——或有事项》中将很可能对应的概率定义为大于 50%,小于或等于 95%。在企业的实践活动中“很可能”是指虽不是十分确定但有一定的证据可以认定企业将承担一定的义务,这里的义务既包括法律上的强制义务(也称法定义务),也包括道德上的推定义务^[34]。

法律上的强制义务是指企业生产经营活动引发的,经有关机构作出裁决而应由企业承担的环境负债,主要包括排污费、环境罚款、环境赔偿引发的环境负债。

推定义务是指企业没有法律上的强制义务去消除某一特定区域的污染、净化环境、恢复原貌的责任,但如果企业不这样做,其声誉以及以后在这一区域开展经营活动的能力将受很大的影响,因此企业将产生这项推定义务,也可称为道德义务。企业的推定义务一般根据企业的经济能力、社会舆论以及管理当局的决定而定,因此该项义务的金额和发生时间有一定的不确定性,不应确认为环境负债,而应先认定为或有环境负债,但由于或有环境负债可能不按最初预料那样发展,因此要对它们进行持续评价,以确定未来环境成本发生是否已变为可能。若已变为可能,则应在可能性发生变化当期确认为环境负债^[34]。

4.2.1.2 环境负债的法律确认标准

随着绿色、环保的概念越来越深入人心，依据我国《环境保护法》的规定，只要企业的生产经营活动对生态或环境造成了不良影响，就应当承担相应的赔偿责任。对环境造成损害的企业，要么现在承担净化环境的责任，要么将来承担支出或债务。依据对企业环境法律责任的认定，环境负债的认定可分为三类：

(1) 环境修复责任的认定。环境修复责任是指企业在开发利用生态环境对其造成污染之后，有清除污染、恢复环境原貌的责任。其性质具有一定的法律的强制性，只要企业对环境造成了污染，就一定要承担修复环境的责任。如《环境保护法》第二十八条规定：“排放污染物超过国家或者地方规定的污染物排放标准的企业事业单位，依照国家规定缴纳超标准排污费，并负责治理。”以及《水污染防治法》第十五条规定：“直接向水体排放污染物的企业事业单位和个体工商户，应当按照排放水污染物的种类、数量和排污费征收标准缴纳排污费。”

(2) 环境罚款责任的认定。罚款责任的认定，主要取决于企业违反环境法规的事实。根据《环境保护法》及其有关规定，环境保护部门有权对下列行为罚款：①拒绝环境保护行政主管部门或者其他依照法律规定行使环境监督管理权的部门现场检查或者在被检查时弄虚作假的；②未经环保部门同意擅自拆除或闲置防治污染设施；③限期治理逾期未完成而造成环境污染以及其他法律法规规定的应予罚款的行为进行罚款处罚；④预防环境污染设施没有建成或没有达到国家规定标准的要求而建设项目投入使用；⑤据报或者谎报国务院环境保护行政主管部门规定的有关污染物排放申报事项的；⑥将产生严重污染的生产设备转移给没有污染防治能力的单位使用的。

(3) 环境赔偿责任的认定。环境赔款责任是指企业由于排污或者其他原因对他人造成了生产或生活上的损害，因此给对方支付的补偿费用。在现行会计处理中一般将其作为“营业外支出”处理。依据《环境保护法》和《民法通则》的规定，企业造成环境污染危害的，有责任排除危害，并对直接受到损害的单位或者个人承担民事法律责任、赔偿损失。赔偿范围包括：医疗费、误工费、生活赔偿、财产损失等，实际上还包括后续影响性赔偿——对他人生产、生活的后续活动的持续影响。在现行环保立法中，各国都推崇“无过错责任”，即企业并不是主观故意的，但只要是给他人造成了是实质性的影响，都应承担赔偿责任^[53]。我国的立法亦是如此，《环境保护法》第四十一条规定，

“造成环境污染损害的,有责任排除危害。并对直接受到损害的单位和个人赔偿损失。”该条表明,承担环境污染赔偿的法定条件是造成了环境污染损害,以行为后果确定原则,而不看主观状态。采用这个原则意味着企业承担环境赔偿责任的可能性增大。但是,至于企业所负担的环境赔款的范围有多大,以及应向哪些单位或个人进行赔偿的问题,则涉及到对“环境相临关系”和“环境保护相临权”概念的理解与运用。

从上述法律规定中可以看出,我国企业的污染治理责任一经认定就具有法律强制性,在治理时间要求上有较强的行政强制性,这使得企业难以预料要发生的治理成本有多少,又由于环境负债的确认有众多外界因素的影响,因而更难以对这类环境负债作出合理的估计,因此实务上一般不将其确认为负债,而只是在实际发生时计入当期费用,导致不能真实的反映企业当期的经营成果。

4.2.1.2 环境负债的确认流程

环境负债确认必须以企业发生的环境事项是否需要发生支出为依据,其特点表现为企业因经营活动或其他事项对环境造成破坏影响而承担的义务或责任。因此,要确认环境负债,必须要经过两个层次的判断:

(1) 判断未来环境支出发生的可能性大小和是否承担现时义务,我国《企业会计准则——或有事项》中,将或有事项发生的可能性按概率划分为四种可能:①基本确定: $95% < X < 100%$; ②很可能 $50% < X \leq 95%$; ③可能: $5% < X \leq 50%$; ④极小可能: $0 < X \leq 5%$ 。当该义务为企业承担的现实义务且该义务的履行很可能导致经济利益流出企业,则应确认为环境负债;否则就不能确认。

(2) 该义务的金额能够可靠地计量,若能可靠计量则进入报表确认,如不能可靠计量则在附注中披露。其具体流程如下图 4-1 所示。

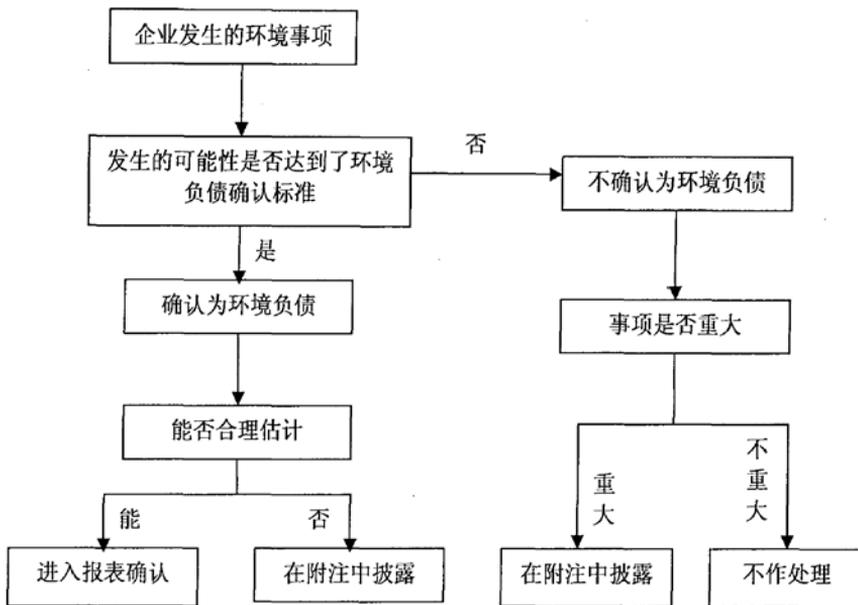


图 4-1 环境负债的确认流程图

Fig.4-1 The flowchart of environmental liabilities confirmation

4.2.2 环境负债的会计计量原则与属性分析

4.2.2.1 环境负债的计量原则

会计计量在会计信息系统中占据着举足轻重的地位,从某种意义上讲,现行财务会计模式中的许多理论和方法都涉及会计计量问题——会计本身就是一个计量过程。

(1) 最佳估计数的确认

对于确定性环境负债,由于其金额以及偿付时间及条件已基本确定,故可直接根据其金额来确认。如企业购买的环保设施、企业因环境污染导致的环境罚款、企业购买排污权交易所产生的负债等,都可直接根据其交易金额或者法院的罚款通知单的金额来入账^[54]。

但是对于不确定性环境负债,由于其偿付金额、偿付时间或者偿付条件处于变动状态,现在还不能确切地进行计量。根据我国《企业会计准则——或有事项》规定,对于或有事项导致的负债应以最佳估计数计量^[55]。具体情况分为两种:如果环境事项仅涉及单个项目,按最可能发生发的金额确认;如果环境事项涉及多个项目的,按照各种可能的结果及相关概率计算确认。

在对金额进行估计时应考虑多方面的因素，企业所在地区的法律法规的惩处力度、当地政府以及民众的环境保护态度、企业对当地经济以及就业所做的贡献、管理当局与政府的谈判情况等。

(2) 可靠性与相关性的平衡

可靠性是指信息没有重要错误或偏向，并且能够如实反映其拟反映或该反映的情况，是会计要素在计量时首先应遵循的原则，环境负债计量属性的选择也不例外。可靠性包括三方面，可验证性、没有偏向和如实反映。可验证性是所选会计计量属性得到的会计信息能够重复执行，而且执行的结果应该相同或相近^[56]；没有偏向即立场的中立性，要求信息是如实地反映当时的客观情况，不存在主观的推测，既不倾向于事先预定的结果，也不倾向于某一特定利益集团的需要；如实表述要求客观、真实的反映经济业务。按照可靠性的要求，历史成本无疑是最合适的计量模式，而在现行会计中，负债一般也是采用历史成本进行计量的。

相关性原则要求企业在选择计量属性时，要从信息需求者的角度出发，选择最能反映环境事项给企业带来影响的属性进行计量。从相关性原则角度出发，重置成本、可变现净值、现值可能要比历史成本更具有优越性。如果一项环境事项可以采用多种计量属性计量，那么，在选择环境负债的计量属性时，能达到相关性和可靠性都满足的金额当然是最优的。

由于或有环境负债的偿付义务在将来，从会计信息相关性的角度考虑，企业需要对其未来偿付金额进行折现，需要考虑两个因素：折现率和折现年限的选择，折现率的选择要考虑货币市场的无风险利率和预期的通货膨胀，折现年限的选择要参考其他企业类似情况下的折现年限。由于这两个选择都具有一定的主观性，导致会计信息的可靠性不足。用历史成本对其进行计量则不用考虑这些不确定因素，但由于环境负债的确认在现在而偿付在将来，即计量与偿付时间间隔较大，容易造成偿付金额与确认金额存在较大差异，不能真实反映环境负债的信息，导致信息在一定程度上的失真。因此需要管理人员与会计人员在相关性与可靠性之间做出抉择。

在对特定的环境负债进行计量时，除了正确理解运用上述两个原则外，还应充分考虑下列因素对环境负债计量的影响：①相关法律法规。在追求可持续发展的今天，我国必将用一些非市场的手段对环境事项进行直接干预。国家必将通过一系列的环境法规和环境管理制度，如三同时制度等，来实现环境资源合理有效的利用。因此作为企业大环境之一的法律环境企业必须进行关注，关注的焦点主要有两个：一是国家对环境保护的

力度,是否会引起企业的环境负债;二是关注有关法律法规发展的态势,是否会引起潜在的环境负债。②环境治理的技术。企业对未来可能承担环境责任以及为治理环境而支付费用产生的环境负债的估计往往是建立在现有的科学技术的基础上,但如果近期内治理的技术将取得进一步发展时,应考虑这一重大变化,重新估计环境负债的金额^[56]。③从第三方获得赔偿的可能性。如果企业为治理环境污染而支付的费用,有可能从第三方手中获得赔偿,也应加以考虑。

4.2.2.2 环境负债会计计量属性的选择

葛家澎教授和刘峰在《试论会计计量——兼论统一会计问题》一文中曾经写道:“一个完整的计量模式,除计量对象外,还应包括两个要素:计量属性和计量尺度”可见,要进行计量,重要的一个内容是要确定计量时选用何种计量属性和计量尺度^[57]。

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定相关金额。计量属性是指所予计量的某一要素的特性方面,如桌子的长度、铁矿的重量、楼房的高度等。从会计角度,计量属性反映的是会计要素金额的确定基础,主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

一般情况下,对于会计要素的计量采用历史成本进行计量,在对静态、市场环境较为稳定的情况下,历史成本是最佳的选择。但由于环境负债的特殊性,采用历史成本计量却并不能最准确的反映环境负债,环境负债的确认需要考虑诸多的外部因素,而历史成本偏向于提供过去的信息,相关决策性不高,难以满足会计信息的要求,有时甚至会使信息使用者做出错误的判断^[58]。由于环境负债的偿付时间在未来而计量是在现在,因此为了提高会计信息的有用性,在对环境负债进行计量时,可以考虑用重置成本、可变现净值、现值和公允价值等计量属性代替,以弥补历史成本的不足。

4.3 环境负债核算的账户与核算

目前国内关于环境负债的核算主要有两种观点。一种观点认为环境负债也是企业未来需要偿付的一种负债,虽有其特殊性,但却还是在负债的框架之内,支持该观点的科学家认为可以在原有核算系统的基础上增设环境资产、环境负债等账户,来反映企业的环境事项。另一种观点则截然相反,支持该观点的学者们认为环境会计是一门新兴的会

计学科,应该单独设立一套核算体系。因为支持该观点的学者认为,环境负债科目与现有的会计科目存在着本质的不同,一种是以货币计量等四大会计基本假设为前提的传统体系,而另一种则是多重计量假设、资源稀缺性假设、受托责任假设等众多不同于传统会计假设的前提条件,两者之间难以统一^[1]。

目前,我国对于环境负债的核算一般出现在“营业外支出”和“预计负债”中。如中石油对松花江污染事件的处理,在企业确定被处100万元的罚款时,直接做了“营业外支出”,中石油对此事的会计处理是以收付实现制为基础的,与其他收入与费用的确认基础不一致。这种做法是将环境事项视为与企业日常经营活动无关的其他事项引起的,这种处理方法存在很大的不足。因为,企业的环境责任必定是由企业的日常经营活动所引起的,如没有经营活动,企业就不会产生废弃物,不会污染环境。企业的环境责任应被视为企业环境管理效率的一部分,作为企业管理业绩评价的重要指标予以考虑,所发生的环境负债应视为企业经营活动的直接或间接成本。这不仅符合当今国际潮流的可持续发展理论和环境管理理论,也会促使企业外部成本内部化^[59]。因此,为了便于会计人员进行会计处理,可以在现有会计科目的基础上对负债类科目增加二级科目来核算环境负债,因为环境负债与企业的其它负债具有一定的共性。

目前我国环境负债主要有:企业因发生购买环保材料、环保设备、雇请专业的环保机构和人员等环境经济事项而形成的环境应付账款;企业的环境工作不符合政府的要求或标准时,政府机构对企业的罚款,企业生产经营行为所产生的环境污染对他人造成伤害时的赔偿等确认为环境其他应付款;我国已经开始征收的环境方面的税种,例如资源税,确认为环境应交税费;政府按规定向企业征收的排污费、环境方面的管理费等费用确认为企业的环境其他应交款。

根据我国的实际情况,本文认为在现有会计科目中添加有关环境明细科目即可,这样考虑的原因:一是不用对现有会计科目进行大的修改,在现有负债科目中增设环境负债二级科目来核算环境负债;二是这样设置与我国现在的会计报表相符,可以将环境负债的相关信息在资产负债表中单独列示,既节约了信息使用者的时间,又能将环境负债带来的风险在财务报告中加以反映^[60]。

4.3.1 确定性环境负债的账户与核算

确定性环境负债是指偿付金额、时间、条件已经全部确定,主要是针对企业直接交

易产生的环境负债和环境补偿义务所引起的负债，主要内容有：高危行业企业按国家规定提取安全生产费；特殊行业的特定固定资产的弃置费用；企业因发生购买环保材料、环保设备、雇请专业的环保机构和人员等环境经济事项而形成的环境应付账款；我国征收的环境方面的税种，例如资源税、环保税，确认为环境应交税费；政府按规定向企业征收的排污费、环境方面的管理费等费用引起的环境负债。

(1) 短期借款——环保借款

“短期借款——环保借款”账户核算企业从银行或其他金融机构借入的用于环保方面、期限一般在1年或一个营业周期以内的借款。该账户借方核算企业已经归还的环保借款，贷方核算企业借入的环保借款。由于短期环保借款的利息一般较少，可以直接计入财务费用中。

(2) 应付账款——应付环保款

“应付账款——应付环保款”账户核算企业购买环保材料、商品或接受污染防治、环境改善方面的服务等而发生的债务。由于是有实际交易记录的，该项环境负债确认时一般采用历史成本。企业购买时，借“原材料——环保材料”等科目，贷本科目。支付款项时，借本科目，贷“银行存款”或“库存现金”等相关科目。

(3) 应交税费——应交环保税

“应交税费——应交环保税”账户核算企业交纳的有关环境保护方面的税费。税收是取之于民，用之于民的，政府可以收取一定的环保税用于环境污染的治理，不同地区可以按不同的比例和基数来收取。该科目贷方核算企业按规定应上缴的环保税，借方核算已经上缴的或者可以抵扣的环保税。

(4) 应付利息——应付环保借款利息

“应付利息——应付环保借款利息”账户核算企业为进行环保投资借入款项，按照合同约定应支付的利息。如果企业的环保投资借款是分期付息，则将利息计入本科目；如果是在归还借款时一次性支付利息，则将利息计入“长期借款——环保借款”中。

(5) 其他应付款

“其他应付款”核算企业应付、暂收其他单位或个人的与环境事项有关的款项，如企业应缴纳的排污费、发生环境损害尚未支付的债务、应付租入环保固定资产的租金等。可设置“应付净化费”“应付排污费”、“应付环保资产租金”、“应付环境赔偿”等明细科目。

(6) 长期借款——环保借款

“长期借款——环保借款”账户核算企业期限在 1 年或一个营业周期以上,用于进行环境保护投资的各种借款。该科目与“短期借款——环保借款”核算的内容相同,只是借款期限不同。

(7) 长期应付款——应付环保设备款、应付融资租入环保设备款

“长期应付款”账户核算企业采用分期付款方式买入或融资租赁方式租入企业所需的环保设备而将来需要支付的款项。因分期付款和融资租赁都具有融资的性质,故在设备购买日或租赁日,按该设备公允价值和付款额现值中的较低者,加上一些相关费用,作为设备的初始入账价值,借“固定资产——环保设备”,贷本科目,差额记入“未确认融资费用”中。

4.3.2 不确定性环境负债的核算

不确定性环境负债多是企业要承担的修复性环境负债或预防性环境负债,有时甚至是或有负债。我国目前存在的不确定性环境负债主要有:企业因环境污染会被处于罚款,但在资产负债表日处罚决定尚未下达前金额不能确定;企业承担的环境修复义务,如绿化义务;以及企业为了减少或预防其经营活动对环境造成的影响,而主动采取的一些有利于环境保护的措施。对企业的不确定性环境负债,因在“预计负债”下设置二级科目来核算。

(1) 预计负债——环境罚款

企业的环境罚款一旦发生数额较大,虽在资产负债表日企业没有承担该项罚款,但根据过去的经验或者现有的资料来看,企业在将来很可能承担并且金额可以合理的估计,在这种情况下企业应按照未来支付金额的现值来确认。如果此项罚款与固定的产品有关,则借“生产成本”,贷记本科目;如果与固定的产品没有关系则可借“管理费用”,贷记本科目。

(2) 预计负债——未决环境诉讼

“预计负债——未决环境诉讼”账户核算企业当期实际发生的诉讼但在资产负债表日判决还尚未结束,或者虽未被起诉,但有可靠的资料和迹象表明企业即将面临一场诉讼而且败诉的可能性大于 50%。在这种情况下,企业应在资产负债表日按照能够合理估计的金额,借“生产成本”或“管理费用”,贷本科目。如企业产品或者生产线因环

保不符合国家标准而引起的对他人人身或经济造成损害产生的经济赔偿诉讼。

(3) 预计负债——环境修复义务

“预计负债——环境修复义务”账户核算企业虽没有法定义务承担环境责任，但企业如果不主动承担此项环境修复义务，其声誉以及以后在这一区域开展经营活动的能力将受很大的影响。由于企业承担的此项环境负债是推定义务，金额在很大程度上具有很大的不确定性。企业可以根据企业的经济能力、社会舆论、管理当局的决定以及其他企业类似的投入等合理估计其金额，借“管理费用”，贷本科目。

5 环境负债的信息披露

5.1 环境负债信息披露的原则

根据我国学者肖华的研究,关注环境报告的使用者主要有:政府管理机关、金融机构、投资者、雇员、财务分析师、顾客、新闻媒体、社会公众等。政府管理机关是我国企业环境报告最主要的使用者,其次是投资者、金融机构、顾客、新闻媒体、雇员、财务分析师等。这说明披露环境负债信息满足广大投资人和债权人以及其他利益相关者的需要,也是企业自身发展的要求^[61]。

5.1.1 重要性原则

重要性原则是指企业在提供环境负债信息时应当反映与经营成果、财务状况相关的所有重要的环境交易和事项。只要能够对信息使用者理性判断产生影响的环境负债信息就属于重要的环境负债信息,满足重要性原则。对重要性原则应用时需要依赖管理人员和会计人员的职业判断,企业应该根据自己所处行业以及结合自身的实际情况进行判断。重要性不仅指金额大,对于一些环境负债虽然金额较小,但重要的环境负债也要进行披露。例如,我国在要求上市公司披露季度报告时,考虑到成本效益原则和报告披露时间长短的因素,要求季度报告没必要像年度报告一样披露详细的附注信息,只要披露会对信息使用者的理解和决策产生影响的重要交易和事项,该规定就体现了重要性要求。企业对环境负债信息进行披露时也要从金额和项目两方面考虑重要性要求进行披露。不能为了特定目的而有选择性的披露环境负债信息,导致信息在一定程度上的不完善。我国在《上市公司证券发行管理办法》中规定上市公司发行证券,必须真实、完整、客观公正、准确、及时地披露环境信息或者提供有关的环境信息,不能有虚假、误导性的称述或者遗漏重要信息。

5.1.2 强制性与自愿性相结合原则

企业必须按国家相关规定披露环境负债信息,在满足强制性原则的基础上,可以自

愿选择一些信息进行披露。强制性原则是披露的环境负债信息必须满足国家的要求，这是企业必须履行的义务。目前我国涉及到环境负债信息披露规定的规定有：上海证交所发布的《上海证券交易所上市公司环境信息披露指引》、深圳证交所发布的《上市公司社会责任指引》、国家国资委发布的《关于中央企业履行社会责任的指导意见》、《关于企业环境信息公开的公告》、国家环境保护总局的《环境信息公开办法（试行）》、《关于加强上市公司环境保护监督管理工作的指导意见》等文件。在遵守这些相关准则与指引的基础上，自愿选择环境负债信息的内容进行披露。由于我国目前对环境负债的研究不成熟，我国缺少环境负债准则和相关对环境负债的具体规范，在上述文件及规范中多是对环境信息披露的要求，因此企业可以在参照上述指引和规范以及我国会计准则对负债的要求自愿的披露企业的环境负债信息。

5.2 环境负债信息“表内+表外”的披露模式

广义上的披露，包括表内披露和表外披露——财务报表的附注等其他形式。对已确定的环境负债和不确定的环境负债所披露的信息、披露的要求是不一样的^[63]。

5.2.1 确定性环境负债信息的披露模式

对于确定性环境负债由于导致环境负债的交易或事项很可能发生或实际和已经发生环境负债的金额能够合理计量两个条件可以进入会计报表进行确认。但由于在环境负债核算时是在现有负债科目的基础上设置二级科目对其核算，导致在编制企业报表时难以从会计报表中直接了解企业的环境负债信息，因此可以单独设置环境负债信息附表对其进行披露。以此来反映环境负债的内容及金额，具体格式如表 5-1 所示。

表 5-1 环境负债内容表

Table 5-1 The table about environmental liabilities contents

环境负债项目	期初数	本期增加数	本期减少数	期末数
短期环保借款				
应付环保款				
应交环保税				
应付环保利息				
其他应付款				
应付净化费				
应付排污费				
长期环保借款				
预计负债				
环境罚款				
环境修复款				
未决环境诉讼赔偿款				

表 5-1 反映主要从货币形式上披露环境负债的信息,对于不同的企业可以根据其具体情况对此表进行一定程度的变动。当然对于环境负债,仅在会计附表中列示其金额的做法也是不够的。因为这不利于信息使用者全面了解企业环境因素与环境负债的实际情况,而且也给信息使用者造成具有不确定性的环境负债已经确定的假象。因此,还应在表外对已确认的环境负债进行补充说明。主要包括:①环境负债产生的原因;②环境负债的性质;③环境负债确认的基础以及计量属性的选择,如果采用现值进行计量,还要披露其折现率以及折现年限选择的依据;④环境负债清偿的时间与条件等。

5.2.2 不确定性环境负债信息的披露模式

对于不确定性环境负债,由于金额和时间的确认具有一定程度的不确定性,这就给确认、计量带来相当大的难度,但对于一些重要的环境负债又不得不披露,因此,不少重要的环境负债只能通过表外披露的方式来反映。

在报表附注中要披露以下信息:不确定性环境负债的种类及其形成原因、金额和偿还时间方面存在的重大不确定性的说明、预计产生的重大影响和获得补偿的可能性^[62]。此外,还要披露对环境损害的说明;企业对这些损害做出补救所依据的法律法规;企业准备采取何种政策和方案,如果目前仍无相关方案,应说明其原因;以及采取这些环境保护政策当地政府会给予的帮助与鼓励。

对于企业重大污染造成的环境负债不仅要在年报中披露,而且还要在重大环境事项发生后在临时报告中对其进行披露,以便让信息使用者及时掌握该情况,做出理性的对

策。此外，对于有些环境负债信息不仅要反映其货币信息也要反映一些非货币信息，如环保投资都用在哪些方面、目前取得的与环保有关技术、通过的环境认证与奖励以及企业的环境政策等其他相关的信息。这些信息企业可以单独在社会责任报告或可持续发展报告中披露。

5.3 环境负债信息披露的样本研究——以紫金矿业为例

5.3.1 公司重大环境事件介绍

紫金矿业集团股份有限公司，是以黄金及其它有色金属矿产资源勘查和开发为主的大型矿业集团。其控股公司分布在全国二十多个省区和海外 8 个国家，是中国控制金属矿产资源最多的企业、中国最大的黄金生产企业、中国第三大矿产铜生产企业、中国六大锌生产企业之一。其下属的福建紫金矿业紫金山铜矿湿法厂于 2010 年 7 月 3 日和 16 日先后两次发生了铜酸水渗漏事故，废水外渗引发汀江流域污染，造成沿江上杭、永定鱼类死亡和水质污染。2010 年 9 月 21 日，受台风“凡亚比”带来的罕见特大暴雨影响，茂名市信宜紫金矿业有限公司银岩锡矿高旗岭尾矿库发生溃坝事件，造成 22 人死亡，房屋全部倒塌 523 户、房屋严重损户 815 户。受溃坝影响，下游流域范围内交通、水利等公共基础设施以及农田、农作物等严重损毁。

5.3.2 公司环境负债信息的披露

紫金矿业在重大环境事故发生后于 2010 年 7 月 13 日、7 月 17 日、10 月 8 日、12 月 28 日以及 2010 年的第三季度报告中对其进行了披露。

7 月 13 日的临时报告只是对福建紫金矿业紫金山铜矿湿法厂铜酸水渗漏事故本身以及对水质的污染做了简单的披露，没有涉及到对环境事故处理的信息。

7 月 17 日的临时报告披露了铜矿湿法厂铜酸水渗漏事故的原因是企业防渗膜破损和人为非法打通 6 号集渗观察井与排洪洞，致使渗漏污水直接进入汀江。对事故的处理为：上杭县公安局依法对紫金矿业铜矿湿法厂污水渗漏污染涉嫌重大污染事故案进行立案侦查，紫金山铜矿湿法厂厂长、副厂长以及环保车间主任 3 人被刑事拘留。公司研究决定对紫金山金铜矿分管安全环保工作的副矿长和紫金山金铜矿环保安全处处长两人进行停职检查。

10月8日的临时报告披露了紫金山金铜矿湿法厂先后两次发生含铜酸性溶液渗漏,造成汀江重大水污染事故,直接经济损失为3187.71万元。福建省环境保护厅行政处罚的公告:①责令采取治理措施,消除污染,直至治理完成;②处以罚款人民币956.313万元。

12月28日的临时报告披露了福建省环境保护厅对紫金矿业集团股份有限公司董事长陈景河、董事邹来昌分别处以人民币705970元和人民币449768元的罚款。

企业在2010年第三季度报告中,在资产负债表中确认了1950万元的预计负债,原因是信宜紫金矿业有限公司银岩锡矿高旗岭尾矿库发生溃坝事件,可能产生对外的赔偿和补偿责任。在利润表中确认了2906.313万元的营业外支出,原因是预提灾损的赔偿1950万元和紫金山铜矿湿法厂发生含铜酸性废水渗漏事故造成的956.313万元的罚款。

在“重大事项进展情况及其影响和解决方案的分析说明”中披露:

企业因2010年7月3日的紫金山铜矿湿法厂发生含铜酸性废水渗漏事故,公司接到福建省环保厅行政处罚决定书,认定事故造成的直接经济损失3187.71万元,并依据有关法规对公司处以956.313万元的罚款;相关责任人的法律责任认定正在调查中。企业因2010年9月21日,受台风“凡亚比”环流影响,造成茂名市信宜紫金矿业有限公司银岩锡矿高旗岭尾矿库发生溃坝事件,公司于2010年10月16日收到信宜市人民法院应诉通知书,信宜市政府请求法院判令信宜紫金赔偿经济损失1950万元,若损失在核定后超过1950万元的另行增加诉讼请求。公司已聘请律师应诉,并根据法院审理情况持续披露。

5.3.3 对紫金矿业环境负债会计处理和披露的分析及建议

根据以上分析可知,紫金矿业两次环境事故导致的负债都符合环境负债的确认原则,应确认为环境负债。因此紫金矿业应在资产负债表中确认“其他应付款——应付净化费”金额956.313万元;“预计负债——未决环境诉讼”金额1950万元。同时在附注中进行披露,有关账务处理如下:

借: 管理费用——环境罚款	29063130
贷: 其他应付款——应付净化费	9563130
预计负债——未决环境诉讼	19500000

在紫金山铜矿湿法厂的罚款在支付时:

借：其他应付款——应付净化费 9563130
 贷：银行存款 9563130

在信宜紫金矿业有限公司的诉讼案件判决结果出来后，如果法院处以了 1950 万元的罚款，则会计处理如下：

借：预计负债——未决环境诉讼 19500000
 贷：银行存款 19500000

虽然此会计处理结果与紫金矿业的会计处理结果都是导致企业支付了 2906.313 万元的罚款，但是反映的会计信息却不同。有助于企业管理当局及外部使用者关注企业的环境负债，促使企业加强环境管理的意识，提高环境管理的水平。

关于环境负债信息的披露，“环境负债内容表”中披露环境负债的期初数、本期增加额、本期减少额及期末数。具体见表 5-2。

表 5-2 紫金矿业环境负债内容表

Table 5-2 The table about environmental liabilities contents of ziky

环境负债项目	期初数	本期增加数	本期减少数	期末数
其他应付款——应付净化费		9563130		9563130
预计负债——未决环境诉讼		19500000		19500000

在附注部分披露：福建紫金矿业紫金山铜矿湿法厂铜酸水渗漏事故是企业防渗膜破损和人为非法打通6号集渗观察井与排洪洞，致使渗漏污水直接进入汀江。对其水质造成了严重的污染。本公司在事故发生后立即停止了铜矿湿法厂的生产，积极的参与了环境治理，以求将损害降到最低程度。根据《中华人民共和国水污染防治法》及《福建省环境保护行政处罚自由裁量权细化标准（试行）》确认环境负债956.313万元。

茂名市信宜紫金矿业有限公司受台风“凡亚比”的影响使得银岩锡矿高旗岭尾矿库发生溃坝，导致了下游流域范围内交通、水利等公共基础设施以及农田、农作物等严重损毁。广东省委、省政府将本次灾害事故认定为一件重大污染事故，根据信宜市人民法院应诉通知书确认赔偿经济损失 1950 万元。

6 完善企业环境负债核算体系的相关建议与对策

6.1 重视环境负债理论与实务的研究

我国企业提供环境会计信息的企业很少，能提供具体环境负债信息数据的就更少，很难满足利益相关者的需要，也不利于企业自身的环境管理。我国可以借鉴美国、西欧、日本等国环境负债的研究成果，并结合我国的国情，加强我国环境负债理论和方法的研究。

环境负债理论基础的构建和完善，要依据的理论和方法体系是多元化的，它以经济科学为中心，以环境学科的研究与会计学理论及实务的结合为指导。我国环境负债的实务操作，存在极大的问题，主要是由于环境负债的理论基础尚不完善^[63]。马克思的哲学论告诉我们，实践是理论的基础，而理论对实践具有指导作用；我们伟大领袖毛主席也曾说过，没有调查就没有发言权。因此环境负债理论体系必然是在理论研究和实践中构建起来的。

由于目前环境负债在我国没有实施，使得环境负债理论体系的构建缺乏足够的实践，进而严重阻碍了环境会计与现行财务会计的融合，导致企业环境信息的缺失。我们必须顺应时代世界环境保护的潮流，尽快加强环境会计理论研究，并注重实务操作上的可行性。在进行环境负债的理论研究时，应加强政府、企业、学者以及其他社会组织之间的合作，对于实际工作中出现的新问题，要及时的进行协商，反映在环境负债的理论体系中。同时我国学者也应及时关注和参与其他国家的环境负债理论和实践的研究。一方面，多关注和参与国外或国际间的研究，有助于提高自身的研究水平，减少不必要的重复工作；另一方面，各国的实际情况多有差别，我国要借鉴他们的理论和方法，结合我国的实际国情，构建适合我国的环境负债核算体系。随着绿色会计委员会和环境会计专业委员会的成立，我国环境负债的理论水平必将有一个很大的提高。总之，理论的存在是为实务服务的，环境负债理论的完善程度直接影响环境负债实务。若环境负债实务没有相应的理论指导，环境负债信息的披露必将不完善、出现盲点。

6.2 研究制定科学合理的环境会计准则

俗话说，没有规矩，不成方圆。制度是环境会计发展的保障。以立法的形式明确环境负债确认、计量和披露的形式与内容，完善已有法律、法规及会计准则，弥补环境负债披露机制的漏洞与缺失。

加强有关环境会计的立法，将环境负债的核算和披露列入《会计法》，以法律的形式确定环境负债在企业会计核算中的地位和重要性，为环境负债进入现有财务会计体系扫平障碍，使企业明白确认和披露环境负债是企业不可推卸的责任。

目前，我国还没有专门关于环境会计的准则对环境会计的核算及披露做出规范，使得企业在实际操作中没有统一的依据，导致实物中的可操作性差、环境负债信息不具有可比性和连贯性，影响了环境会计信息的质量。环境会计准则的缺失，使得有效地建立和开展环境负债遇到了极大的障碍，环境会计准则是建立和推行环境负债最有效直接的手段。因此，应考虑在现有会计准则中加入有关环境负债核算与披露的规范，弥补现有会计准则、制度在环境负债信息披露方面存在缺陷和差距。鉴于目前我国环境负债的理论研究还未达到一定的高度，直接制定环境会计准则不太现实，可以先在现行企业会计制度中加入有关环境负债的核算内容，试行环境负债核算，等环境会计理论与实务的研究上升到一定水平后，再制定环境会计准则来指导实务达到事半功倍的效果。

6.3 选择企业进行环境负债核算试点

鉴于全社会对环境负债信息的关注不断升温，环境事项对企业的发展起着举足轻重的作用，企业必将重视环境负债的核算与披露，并评价其对企业财务状况和经营成果的影响。由于目前我国环境负债的理论和实务研究不成熟以及缺乏环境会计准则的指导，在我国全面推展环境负债的核算条件不成熟，我们可以选择一些有代表性的上市企业，要求单独确认环境负债并进行披露。披露的内容包括环境负债的构成、产生的原因、选择的计量属性等，如采用现值法计量还应披露企业选择折现率和年限的依据。企业还可以在可持续发展报告或社会责任报告中披露企业对自然资源的消耗情况、污染物排放情况、污染物回收利用情况、环境污染治理情况以及与以前相比是否有改进。当然企业不止要披露环境负债的信息，也可以根据实际情况披露环境资产、治理环境的成本和投资

等情况。

6.4 实施对环境信息披露的审计监督

作为环境会计信息披露主体的企业,往往从自身利益出发,不能全面如实地披露环境会计信息,往往只披露对企业有利的信息,有的甚至还会为了一些目的弄虚作假。虽然目前我国关于环境信息披露的规定较多,如2003年颁布的《关于企业环境信息公开的公告》、2007年2月,国家环境保护总局通过的《环境信息公开办法(试行)》、2008年2月的《关于加强上市公司环境保护监督管理工作的指导意见》,但仍应加强政府有关部门和社会的监督作用。譬如,国家环保总局可以建立企业环境报告数据库,将污染较为严重的企业和行业纳入该系统中,关注这些企业的环境信息,如企业制定的环保政策方针、企业预计要达到的环保目标以及为达到该目标采取的措施、该措施实施后的结果、企业环保投资与技术开发情况、环保投资都用于哪些方面等。

对环境负债信息的监控除了来自于国家,还可以是企业内部审计或者民间审计。审计是对会计的再监督,而环境审计是对环境会计的再监督,加强环境审计,同样有助于企业完善环境负债信息披露制度。传统的审计主要涉及经济活动,而环境审计是环境管理的工具,它是对与环境有关的组织、管理和设备等业绩进行系统的、有说服力的、客观的评价,并通过有助于对环境的管理和控制,有助于对公司有关环境规范方面的政策鉴证等手段,来达到保护环境的目的。环境审计主要是对企业所披露的与环境有关的信息进行验证,保证环境信息质量。为增加环境信息的可靠性,应像财务报告审计一样,对企业披露的环境信息进行独立第三方审计验证。环境审计的重点在于:评价有关环境保护的信息;评价环保成本及其负债的公允价值;评价企业存在的潜在环境负债。开展环境审计可以为环境利益相关者提供服务,是环境经济管理的要求,也是企业实现可持续发展的客观要求。

6.5 加强企业环境信息披露意识

环境会计是经济发展的产物,作为会计学的一个新兴分支,它在传统会计的经济基础上加入了环境因素,将游离在会计体系之外的环境资源纳入了会计体系,因此无论是环境会计的理论基础、研究对象、研究内容以及研究方法都与传统的会计有一定的区别,对环境会计的研究要从新的角度出发,摆脱传统会计思想的约束,寻找适合环境会计的

方法体系。环境会计的建立使得许多传统会计观念受到了冲击,必须从新的角度去考虑,但并不是对传统会计的否定,而是对传统会计的发展。

企业从自身利益出发,往往会有选择的披露环境负债信息,不能真实、客观的反映企业环境信息。因此首先,要企业自身及其管理层重视环境保护,认清环境保护与经济发展的关系,抛弃以牺牲环境为代价的经济发展模式,实现环境与经济共同发展,这样才能提高整个企业内部的环保观念,不要因为追求一时的经济发展而放弃企业长远的利益。其次,要提高会计人员的素质,促使他们自行披露环境负债信息,由于环境会计是环境学和会计的交叉学科,因此在环境负债的实务操作中,要求财务人员还要具备环境学、经济学、工程学等多学科的知识。因此要加强他们的环境会计等专业知识的教育和培训,使他们具备环境信息披露的能力,这就为全面、系统地披露环境负债信息提供了基础。

企业作为微观经济的主体之一,与国家的经济繁荣有着非常紧密的联系。在经济实力起主导作用的今天,整个国家的经济的不景气,必将影响企业的发展。在可持续发展的今天,绿色环保、低碳概念深入人心,各国必将更加重视环保,企业的投资者不在关注单纯的经济指标,而是要环境指标与经济指标相结合来考虑企业的发展,来进行投资、信贷与经营等决策。作为环境会计的一大要素环境负债的研究必将成为环境会计研究重点之一。

7 总结与展望

7.1 结论

本文通过分析研究，得出以下结论：

(1) 我国企业发布环境负债信息的企业较少，存在的问题较多，主要有：环境负债没有单独核算和披露、环境投资和环境支出的披露比较简单、缺少具体的披露标准。

(2) 我国需要重视环境负债理论与实务的研究，加快脚步制定符合我国国情的环境负债准则，并选择一些有代表性的行业或上市公司试行环境负债的核算，同时监管机构也要提高对企业环境负债信息披露的监管力度。

7.2 主要工作和创新点

本文所作的主要工作和创新点有：

(1) 选取五个污染行业的企业和在沪市上市的钢铁企业，对其 2009 年年报的环境信息进行了分析，从纵横两方面对其进行比较，找出我国环境负债信息披露存在的问题。

(2) 本文通过借鉴其他学科的有关理论，同时结合传统会计中负债这一要素的固有特质对环境负债的理论框架和实务操作等问题做了初步探讨，对环境负债内涵、分类、确认、计量、账务处理及信息披露模式做了积极有益的探索，提出了完善我国环境负债信息披露的具体对策和建议。

7.3 展望

本文对环境负债的研究还是初步的，关于环境负债的研究是一个重要的课题，希望以后的研究者能在以下方面进行拓展：

(1) 本文仅从企业自身的角度出发，对环境负债的核算和披露做了研究，没有涉及其他经济主体，如政府以及一些非盈利组织。

(2) 本文只是选取了钢铁行业做了横向对比，具有一定的局限性，希望后续的学者能够从其他行业对环境负债进行研究。

(3) 本文只是探讨了环境负债的核算和披露，而没有探讨管理层和投资者如何利用环境负债信息，防范环境负债风险，以及对企业进行环境绩效的评估等。

参考文献

- [1] 周志方.环境会计的负债要素研究[D].长沙:中南大学硕士论文,2006.
- [2] George. Gamble, Kathy Hsu, Cynthia Jackson. Environmental disclosure in annual reports: an international perspective[J].The international Journal of accounting,1996,31(3):293-331.
- [3] Vivian W. M. Environmental performance measurement indicators in construction[J]. Building and Environment, 2006, (41):164-173.
- [4] M. Fekrat, Carla linden, David Pretori. Environmental response indicators for the industrial and energy sector in Flanders[J]. Journal of Cleaner Production, 2007,(15):886-894.
- [5] Chalita Liamsanguan, Shabbir H. Gheewala. LCA: A decision support tool for environmental assessment of MSW management systems[J]. Journal of Environmental Management, 2008,(87):132-138.
- [6] 江西,陈霞,肖路遥.美国环境负债计量的规范进展[J].辽宁经济,2008,(12):96.
- [7] Warsame, K.Pedwell. Managing Public impressions: environmental disclosure in annual reports[J]. Accounting, organization and society,1998,23(3):265-282.
- [8] 陈毓圭.环境会计和报告的第一份国际指南——联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组第15次会议记述[J].会计研究,1998,(5):1-8.
- [9] 王燕祥.环境负债述要[J].北方工业大学学报,2000,(4):31-34,40.
- [10] 姜星明.环境负债及其会计处理研究[J].当代财经,2000,(4):71-74.
- [11] 王燕祥,于爱红.美国联邦政府机构环境负债核算述要[J].冶金经济与管理,2003,(5):35-37.
- [12] 林秋菊.企业环境负债会计问题研究[D].厦门:厦门大学硕士论文,2008.
- [13] 王竹君.政府部门计提或有环境负债的必要性及其会计处理[J].财会研究,2008,(13):41-42.
- [14] 武子豪.不确定性环境负债的相关会计处理探析[J].数字技术与应用,2009,(7):71-73.
- [15] 张白玲.环境核算体系研究[M].北京:中国财政经济出版社,2003:28-43.
- [16] 苗俊美.简论新会计准则中资产弃置费用——兼论会计准则与可持续发展的辩证关系[J].财会月刊,2003,(1):49-51.
- [17] 冯凌,成升魁.可持续发展的历史争论与研究展望[J].资源与环境,2008,18(2):208-213.
- [18] 储姣,郭金花,刘伏强.独立环境会计报告简介[J].财会月刊,2003,(1):49-51.
- [19] 张红.论环境会计信息披露[J].科技资讯,2007,(9):118-119.
- [20] 李苗苗.我国上市公司环境会计信息披露的实证研究[J].会计研究,2004,(4):87-92.
- [21] 陈喜红.环境经济学[M].北京:化学工业出版社,2006:65-76.
- [22] 邵毅平,高峰.关于我国企业环境绩效信息披露问题的研究[J].财经论丛,2004,(2):50-56.
- [23] 王柏毅.第三方物流经济理论应用分析[J].商业经济,2009,(3):43-47.
- [24] 王贤斌.绿色会计中环境负债会计处理探析[J].财会月刊,2005,(10):41.
- [25] 单洪丽.绿色会计初探[J].企业经济,2002,(12):169-170.
- [26] 赵丽萍,于兴龙.资源利用和环境业绩与财务评价体系的重建[J].环境保护,2009,(8):42-43.
- [27] 岳燕.基于企业可持续发展报告的环境信息披露研究[D].太原:太原理工大学硕士论文,2010.
- [28] 杨建国.资产弃置债务会计研究[D].长沙:中南大学硕士论文,2007.
- [29] 郑如莹.环境负债会计核算问题探讨[J].财会月刊,2005,(19):61-62.
- [30] 邢启亮.我国环境会计理论的分析研究[J].经济师,2006,(4):200-202.
- [31] 石宁.对环境会计职能的再思考[J].会计之友,2007,(9):14-15.
- [32] 孟晓俊,胡琳吉.美中日环境会计信息披露比较及启示[J].会计之友,2008,(3):20-21.
- [33] 李永臣.环境负债的会计研究[J].会计之友(上旬刊),2007,(12):13-14.
- [34] 赵丽萍,郭建花.环境负债核算体系及信息披露的研究[J].山西高等学校社会科学学报,2011,(1):38-39.
- [35] 丁兆军.企业环境负债的现实与潜在风险[J].首席财务,2008,(4):18.
- [36] 成建平.环境成本和负债的会计核算探讨[J].财政监督,2008,(12):22-23.
- [37] 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):43-47.
- [38] 武子豪.政府部门环境负债核算的必要性及相关会计处理[J].会计之友,2009,(7):25-26.

- [39] 张惠忠,穆敏丽.日本企业环境会计发展发展和主要做法[J].中国管理信息化,2008,(8):34-37.
- [40] 张惠忠,冯歆.韩国环境会计的发展及其启示[J].东北亚论坛,2008,(1):68-71.
- [41] 孙回回,王磊.循环经济模式下的环境会计框架[J].财会通讯,2007,(2):76-78.
- [42] George, Gamble, Kathy Hsu, Cynthia Jackson.Environmental disclosure in annual reports: an international perspective[J]. The international Journal of accounting, 1996,31(3):293-331.
- [43] T. Van Gerven, C. Block, J. Geens, G. Cornelis, C. Vandecasteele. Environmental response indicators for the industrial and energy sector in Flanders [J].Journal of Cleaner Production,2007,(15):886-894.
- [44] 肖序.环境会计理论与实务研究[M].大连:东北财经大学出版社,2007:47-65.
- [45] 许家林,王昌锐.论环境会计核算中环境资产确认问题[J].会计研究,2006,(1):25-29.
- [46] 曾馨.我国环境会计信息披露现状及对策[J].经营管理者,2008,(17):137.
- [47] 陈良华,李志华,周鹏翔.环境会计的成本计量模式研究[J].东南大学学报,2008,(1):27-31.
- [48] 徐玖平,蒋洪强.制造型企业环境成本的核算与控制[M].北京:清华大学出版社,2006:99-114.
- [49] 段君亮.节能减排呼唤环境会计——加拿大环境会计的发展及其启示[J].国际商务财会,2008,(6):38-39.
- [50] 肖华.企业环境报告研究[D].厦门:厦门大学博士论文,2001.
- [51] 肖序,杨建国.论资产弃置费、负债的会计新规定——兼论环境会计的扩展[J].消费导刊,2007,(8):39-48.
- [52] 卢锋.经济学原理(中国版)[M].北京:北京大学出版社.2002,79-96.
- [53] 魏素艳,肖淑芳,程隆云.环境会计相关理论与实务[M].北京:机械工业出版社,2006:65-87.
- [54] 罗伯·格瑞,简·贝宾顿著,王立彦,耿建新主译.环境会计与管理[M].北京:北京大学出版社,2004,126-145.
- [55] 陈慧玲.环境信息公开制度研究[D].青岛:中国海洋大学,2007.
- [56] 张宁.基于利益相关者理论的企业社会责任信息披露问题研究[D].青岛:中国海洋大学,2007.
- [57] 葛家澎,刘峰.试论会计计量:兼论统一会计问题[J].当代财经,1993,(4):1-5.
- [58] 肖序.论关于建立环境会计的探讨[J].会计研究,2003,(9):31-33.
- [59] 李永臣.环境负债的会计研究[J].会计之友(上旬刊),2007,(11):13-14.
- [60] 王贤斌.绿色会计中环境负债会计处理探析[J].财会月刊,2005,(10):41.
- [61] 孙小雁.我国企业环境会计信息披露问题研究[D].兰州:兰州商学院,2007.
- [62] 张琳琳.中国企业借鉴日本《环境会计指南 2005》的研究——对企业环境会计信息披露的探讨[D].北京:首都经济贸易大学,2007.

致谢

逝者如斯，转瞬三年已过。大学三年的学习时光已接近尾声，在此回想在太原理工大学大学三年的求学历程，我思绪万千，百感交集。优美的校园环境，舒适的学习环境，浓厚的学习氛围这都将是我终身难忘的记忆。

在论文完成之际，我首先要感谢的是我的导师赵丽萍教授，从论文最开始的选题，到资料的收集，到最后论文的完成，都离不开你的细心指导，可以说此论文凝结了赵老师大量的心血。导师严谨细致、一丝不苟的作风一直是我工作、学习中的榜样。借此机会，我向这位兢兢业业的导师表示衷心的感谢！除了我的导师外，还要感谢理工大的其他老师，感谢他们在学习和生活上给予我的帮助。

三年的学业能够顺利完成，除了自己的努力，也离不开同学们的鼓励和支持，在此，也对他们道一声真诚的谢谢。同窗三年，一起学习、一起嬉戏的场景就像发生在昨天一样，使我难以忘记。

郭建花

2011年4月于太原理工大学

攻读学位期间的主要成果目录

[1] 赵丽萍,郭建花.环境负债核算体系及信息披露的研究[J].山西高等学校社会科学学报,2011,(1):38-39.

[2] 参与了国家软科学计划研究项目“我国高污染地区节能减排与政府绩效问题研究”,项目编号 2007GXS3D075.2008 年 8 月至 2009 年 8 月.

声 明

本人郑重声明：所呈交的学位论文，是本人在指导教师的指导下，独立进行研究所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含其他个人或集体已经发表或撰写过的研究成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本声明的法律责任由本人承担。

论文作者签名： 郭建永 日期： 2011. 5. 22

关于学位论文使用权的说明

本人完全了解太原理工大学有关保管、使用学位论文的规定，其中包括：①学校有权保管、并向有关部门送交学位论文的原件与复印件；②学校可以采用影印、缩印或其它复制手段复制并保存学位论文；③学校可允许学位论文被查阅或借阅；④学校可以学术交流为目的，复制赠送和交换学位论文；⑤学校可以公布学位论文的全部或部分内
容（保密学位论文在解密后遵守此规定）。

签 名： 郭建永 日期： 2011. 5. 22

导师签名： 赵书明 日期： 2011. 5. 22

环境负债核算体系及其信息披露的研究

摘要

随着社会和经济的不断发展，自然资源的不断开采，生态环境遭到了极大地破坏，环境问题成为全球的首要问题。各国的经济学家和环境学家们在研究环境问题产生的根源以及解决的思路时得出一个结论：造成环境污染的元凶之一是企业，而企业却将应承担的环境责任推给了政府。全球环境问题倍受关注，保护环境的呼声越来越高。为此，各国制定了相关的环境保护法规，以求以法规的形式来减缓环境污染，确定企业的环境责任，这就要求必须有相应配套的措施和技术来确认企业对环境造成的影响，确认其承担的环境污染责任。对企业而言，就需要将其应履行的环境责任进行量化并反映在财务报告中，以告知大众。由于环境治理的复杂性和艰巨性，对环境污染治理的投资和支出都较大。现行财务中通用的做法是在环境责任发生时一次性费用化，导致不能真实的反映企业环境负债情况，因此应该及时的确认环境负债，将其纳入现有的财务框架体系中，以反映企业承担的环境责任，这将有利于企业相关利益者了解企业的实际情况。

本文着重探讨企业环境负债的确认、计量、披露问题。首先，阐述了可持续发展理论、经济外部性理论、委托代理理论、利益相关者理论、环境会计理论，为环境负债的研究提供了理论基础。其次，在分析我国企业年报的基础上，选取了火电、电器制造业、钢铁、石油、造纸五个重污染行业的企业和 09 年在沪市上市的钢铁企业对其有关环境信息进行分析，指出我国环境负债披露上存在的不足主要有：环境负债没有单独核算和披露、环境投资和环境支出的披露比较简单、缺少具体规范的披露标准。从我国法律法规和会计准则以及企业内外部利益相关者对企业环境信息的需求两

方面来说明拓展环境负债信息的现实需求。再次，分析了环境负债的基本内容、核算体系及披露。对环境负债内涵进行重构，指出环境负债具有非直接交易性、相对滞后性、可追溯性、明显的外部性等几个特性，并对环境负债的确认、计量、披露做了分析。最后，在以上研究基础上提出了完善我国环境负债的对策与建议：重视环境负债理论与实务的研究；研究制定符合我国国情的环境会计准则；选择企业试行环境负债核算；加大对环境信息披露的监控力度；加强企业环境信息披露意识。

关键词：环境负债；确认；计量；信息披露

The Research on Environmental Liability Accounting System and Information Disclosure

Abstract: As social and economic development, natural resources continuous mining, we greatly damage the ecological environment, the environmental problem become the global primary issue. When national economic experts and environmental experts in the study of environmental problems and the causes of solution came to a conclusion: the enterprise is one of the prime cause environmental pollution, and enterprise should bear the environment responsibility to shirk its environmental responsibilities to the government. The global environment problem is paid more attention, and the protection awareness is growing. So, countries relate the environmental protection laws and regulations, in order to form to reduce the environment pollution, and ensure the environment responsibility of enterprises. This must have related measures and technique to confirm enterprise the effects on the environment, and ensure the environment responsibility of enterprises. As the enterprise needs to be the environment responsibility and should be disclosed in the financial reports. Due to the complexity and difficulty of environmental governance, the environmental pollution investment and spending is large. In the current financial framework it is commonly expensed while the environment responsibility occurs, which could not reflect the true environment liabilities of the enterprise. So environmental liabilities should be introduced in the current financial framework. This will help investors to understand the business activities of enterprises and the effects on the environment to the impact of their interests.

This paper discusses the enterprise environmental liabilities recognition, measurement and disclosure issues. First, This paper expound the theories of sustainable development, economic externality theory, the principal-agent

theory, stakeholder theory, environmental accounting theory and related theory. These theories provides a theoretical basis for environmental liabilities research. Secondly, based on the analysis of the annals Report in 2009, we selected the thermal power, appliances manufacturing, steel, oil, textile five heavy pollution industries and Listing of steel enterprises. We analyzed the environmental information disclosure to find out the problems. Environmental liabilities are not accounted and disclosure for separately. Environmental investment and environmental expenditure disclosure is simple. That is not concrete standard disclosure standards. Laws and regulations, accounting standard, the enterprise internal and stakeholders need the enterprise environment information to illustrate the development environment of the real demand information debt. Again, we analyzed the basic content the environmental liabilities recognition, measurement and disclosure. Finally, based on the above research environmental liabilities puts forward some countermeasures and Suggestions: strengthen environmental liabilities theory and practice research; Study and establish suitable for China national environmental accounting standards, trial environmental liability accounting of some enterprises; increase the environment information disclosed monitoring strength; To strengthen enterprise environmental disclosure consciousness.

Key Words: Environmental Liabilities; Confirmation; Measurement; Information Disclosure