

环境绩效评价的动因机理诠释

胡曲应

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430074)

【摘要】 随着 2009 年哥本哈根气候大会的召开,“两型社会”、“低碳经济”和“绿色证券”等已成为社会关注的热点。环境保护观念深入人心,环境问题不再是管理的枝节问题,而是关系到企业和社会可持续发展的关键问题。本文从企业对可持续盈利能力的追求、受托责任的解除等几个方面诠释了环境绩效评价的动因。

【关键词】 可持续盈利性 受托责任 环境绩效

大多数公司董事或高级管理人员都认为持续的盈利能力和受托责任的履行是经营中最重要的问题。几乎所有公司的绩效评价和战略目标都不可避免地长期盈利能力密切相关。公司也面临着披露环境绩效的社会压力,尤其是涉及公司环境绩效与经济健康、生态卫生之间的关系时,这种压力更明显,它可能来自于组织内部各层次,也可能来源于外部个人或组织。公司要解除这种受托责任,必须向利益相关者报告其环境绩效信息,这些将最终通过股东的市场交易、环保法规和个人团体等影响盈利的方式实现。盈利能力的追求和受托责任的解除都必须建立在一定的市场条件基础之上。

一、可持续盈利能力的追求:内在动力

1. 顾客市场准入。市场对企业环境绩效有效性的感知影响着顾客市场的准入。当供应商对环境问题存在争论时,顾客往往会关注供应商的生产方法,以确定它是否会损害产品的市场可接受程度。同样,供应商可能监测顾客是如何使用他们的产品的,以最小化这些产品的使用对环境造成的影响。

顾客和供应商的关注将促使一些企业去寻求关于有效管理环境的正式认可,包括国际 ISO 系列标准、欧盟环境管理与审计计划(EMAS)等。从竞争性角度来看,公司需要了解获得这些认可的必要性,确定什么项目对目标顾客和自己最合适,并采取最合适的行动去获得这些认可,保持“绿色”企业的形象,以增加销售收入。此外,环境绩效还会影响企业产品的境外市场准入,因为《北美自由贸易协定》和《关税及贸易总协定》也涉及环境问题。对于进口产品来说,不同国家的特别法律环境可能成为非关税贸易壁垒。企业未来要进行全球化经营,就必须对国际和国外环境标准作出回应。

2. 资本市场准入。一般来讲,资本市场并不能有效反映企业经营对环境造成的负面影响,但是这种状况正在逐渐被改变——资本市场需要公司披露更多的环境信息。如美国证券交易委员会要求上市公司在年报中的“管理层信息讨论和分析”部分或年报的其他部分,披露或讨论环境成本、或有事项和未来展望等问题,迫使公司全面详尽地披露它们的环境问题。

许多金融机构利用调查问卷来收集企业使用资产的历史信息,确定污染的风险,或者评价企业的环境管理状况。它们的风险评估部分建立在对环境信息评价的基础之上,这些将会影响债权人对贷款安全和利息率的认可,保险公司也会利用类似信息来确定责任保险的保费。

投资者利用一些投资原则来考虑组织行为的规范性,他们会在评价程序中运用环境和社会“屏幕”。这些“屏幕”可能被机构投资者或者道德投资者所使用,因为这些投资者仅仅投资于价值观或管理实践被他们认可的企业。

企业如果需要在资本市场上筹集资金,就必须了解金融机构、保险公司、投资者和投资分析师的“屏幕”标准,并对此作出回应。否则,企业将会发现自己在资本市场上支付了溢价。简而言之,承担环境责任的企业可以将未来可能因环境事故所引发的财务风险降到最低,在资本市场上能够以最优惠的条件筹措到企业所需的资金。

二、受托责任的解除:外部压力

1. 对环境保护法规的责任。随着环境法律法规覆盖范围的日益扩大,政府监管者希望获得更多关于企业经营绩效的信息。这些信息可能包括监测污水和废物排放量、报告泄露情况、物质的使用情况以及对政府专门环境法规的遵从。美国 1988 年开始发布并于每年更新的《有毒物质排放清单》(TRI)、欧盟 2009 年发布的《欧洲污染物释放和转移登记》(PRTR)、加拿大联邦政府于 1994 年建立的一个关于《国民污染排放清单》(NPRI)的国家数据库等,其中积累了几百种物质和多种设施使用情况的资料,并且数量将会继续增加。我国也通过签署或加入《蒙特利尔议定书》等国际环境条约和环保部颁布的《水、大气、土壤、固体废物环境保护标准目录》来规定企业受控物质的种类。除了监管报告,政府部门还需建立一些论坛为私营企业提供咨询,鼓励企业制订可持续发展计划。

2. 对个人团体的责任。潜在的或已经发生的环境灾害或破坏环境的经营开始逐渐在媒体面前曝光,从而削弱了公众对私营和公共部门有效管理环境并履行环境责任的信心。许多企业开始积极推广消除这些负面影响的活动,主要手

段是让股东正确认识企业所面临的环境问题,而发布环境绩效报告就是手段之一。

(1)消费者。消费者是市场面临的最后仲裁者,他们需要了解关于产品环境属性的全面信息。一些消费者需要了解产品是否会损害或污染环境,这对于必须为产品污染支付费用的消费者来说显得尤为重要。这些费用会在以下情况中发生:产品被购买时、变化的法律要求顾客升级产品来满足新的规定时、产品消耗资源以及处置废弃物时。消费者可以通过“标签计划”来获得是否需要支付环境费用的信息。标签计划是指企业产品获得了环保标准认证的标签,获得标签的企业产品被认为是对环境负责的。因此,企业只要获得这个标签,就不需随时告知消费者其产品的环境属性。如加拿大政府的“环境选择”项目、欧盟的生态标签计划等都属于此类。企业需要参与这些计划或项目来遵守环境标准,从而获得消费者信任,利用消费者市场与其他企业竞争。此外,企业还必须了解消费者对环境责任产品的价格容忍度。如果环境标签计划和“污染者付费”定价成为实践标准,产品整个生命周期的环境成本都会被整合到产品的定价决策之中。

(2)雇员。企业雇员生活的许多方面都会受到就职公司环境绩效的影响,如可持续盈利能力影响员工的工作机会、公司环境绩效影响员工的个人健康、环境实践可能对员工的个人价值形成挑战,等等。由于雇员深受企业环境绩效的影响,因此其被视为公司向其承担报告环境绩效责任的主要利益相关者之一。反之,雇员是公司经营的一线工人,其活动对公司环境绩效也会产生影响,因此,他们需要支持公司的环保措施。

(3)其他有关第三方。其他有关第三方,与环境非政府组织的期望一致,主要依赖于媒体来深化社会对环境绩效的认识。环境非政府组织通常采取措施从企业内部或者外部来寻找信息。企业对媒体如何解释自身的行动需保持高度敏感,并且需要采取措施让公众获得这些信息。否则,负面的媒体关注将会诋毁企业的信誉,企业将被视为环境管理的落伍者,从而只能导致负面结果。与此类似,当企业未及时报告意外排放时,媒体将会对此进行重点报道。

(4)其他利益相关者。企业通过增加对环境信息的关注来日益强化与利益相关者的关系。企业承诺的可持续发展目标之一是重点关注受托责任,这是社会允许企业经营的前提之一,如美国证券交易委员会要求企业在报告中必须说明治理被污染土地等发生负债的数额。企业如果不对此进行说明,就会面临较大的财务风险。企业只有通过详尽解释其经营行为、为维持和恢复环境所作的努力、定期有效地与利益相关者进行交流,才能为其战略发展提供新思路。

需向利益相关者报告的信息通常从内部系统中收集而来。内部系统可能包括财务系统、环境管理系统和物料处理系统。企业经营的各个方面的信息系统为企业整体环境绩效信息的提供奠定了基础。构建有效的环境管理系统,不仅对内部提供环境绩效信息来说是必不可少的,更重要的是,企业可依据内部信息来评价组织内部团体决策和行动的适当性和有效性。因为整体环境策略由董事会许可,特别行动计划由管理层

负责制订,但具体项目是由雇员负责实施的。

如果将环境因素作为管理信息系统的一部分,企业不仅可以识别可获得哪些环境信息、差距在哪里,还可以深入了解环境风险及影响,以更好地理解财务成本与选择的操作方法如何相关。对此,企业需要比较在下列领域中开展环境管理的成本和效益:第一,由于降低能源使用量和其他资源消耗而节约的现金以及竞争地位的提高;第二,由于降低废物管理成本和清洁成本导致的额外节约;第三,避免昂贵的法律诉讼费用和环境罚款而节约的成本;第四,由于可持续发展和资源回收管理导致更可靠的原材料供应;第五,由于承担企业环境责任而改善了公司氛围和职工满意度,等等。

企业需要通过环境管理实践来拓展环境信息的市场需求并满足这种需求,其环境管理实践既不能损害财务盈利性又不能对环境造成损害。并且,为履行受托责任及提高竞争有效性,信息必须以有用和及时的方式传达给监管者、顾客、资本市场和其他利益相关团体,因为这意味着企业开展了良好的环境管理实践。美国财务会计准则委员会(1998)等监管当局鼓励企业在财务报告中的“未来发展信息”部分提供一些与环境和社会问题相关的信息,这涉及企业的长期市场价值。

三、评价资源的有效利用:减压途径

为满足股东、债权人、财务分析师、顾客、雇员、政府部门、环保主义者、社会公众及企业内部管理各层次对环境绩效信息的需求,许多公司纷纷建立了有效的内部环境管理系统,并在财务报告、可持续发展报告、社会责任报告、环境报告、广告以及营销等过程中纷纷披露环境绩效信息。最早提供并报告环境绩效信息的是挪威的 **Norsk Hydro** 公司,它于 1989 年发布了全球第一份环境发展报告。其间,政府法律监管者、国际组织、会计职业团体和企业纷纷开展了许多与环境绩效评价相关的研究与实践,并取得了丰硕的成果,为企业报告环境绩效信息提供了充分的市场与法律条件。

1. 政策法规的积极引导。环境报告的提供者 and 使用者,在政治和技术上必须达成共识。在政治上,人们应该同意或者认可环境业绩指标所反映的环境问题是重要的;在技术上,计算环境业绩指标的步骤应该是可接受的。这些指标应该具有最有用、最相关(政府、行业协会、金融界、各种非政府组织)、公认的、重大的、需要解决的等属性。要满足这些条件,需要国际组织或官方(国家权力部门)在政策制定和法律规范等方面创造条件。

各级环境保护权力机构在自然资源协定、传达公司在环境改善方面的努力、为实施政府环境政策建立有用的数据库等方面发挥着不可替代的作用。《二十一世纪议程》(2000)、《蒙特利尔议定书》(1987)及《京都议定书》(1997)三部全球公认的环保协定,从社会、经济和环境的角度探讨了温室气体排放、臭氧层消耗等全球普遍关注的问题。虽然它们不具强制约束力,但受到全球大部分国家的认可,具有重要的引导作用。其他如美国颁布的《清洁水法》和《清洁空气法》,我国的《环境保护法》(1989)、《环境影响评价法》(2002)、《固体废物污染环境防治法》(2005)、《循环经济促进法》(2008)和《海洋环境保

护法》(2008)等环保法律,以及我国的《企业绩效评价操作细则(修订)》(2002)、《关于开展创建国家环境友好企业活动的通知》及其附件《“国家环境友好企业”指标解释》(2003)、《关于对申请上市的企业和申请再融资的上市企业进行环境保护核查的规定》(2003)、《企业环境行为评价技术指南》(2005)、《环境信息公开办法(试行)》(2007)、《关于进一步规范重污染行业生产经营公司申请上市或再融资环境保护核查工作的通知》(2007)、《关于加强上市公司环境保护监督管理工作的指导意见》(2008)、《关于重污染行业生产经营公司IPO申请申报文件的通知》(2008)、《规划环境影响评价条例(草案)》(2009)等部门规章,都具有重要作用。除此之外,各省市为积极配合国际国内条约与规范,制定了各具特色的环保文件。这些国际协定、法律规范为引导公司积极履行环保责任,促进公司持续加强环境管理,争做资源节约型和环境友好型的企业打下了坚实的制度基础。

2. 研究团体的大力支持。在推动企业加强环境管理的发展历程中,各国际组织和研究团体为企业实施环境绩效评价、报告环境信息提供了大量具有操作性的指南与手册,成为环境绩效评价的智囊团。

各国际组织和研究团体为改善企业环境绩效评价作出了巨大的贡献,颁布了一系列环境绩效评价标准、手册或指南。如国际标准化组织发布的《环境绩效评价标准》(1999),国际会计和报告准则政府间专家工作组(ISAR)发布的《环境成本和负债的财务报告》(1998)、《企业环境业绩与财务业绩指标的结合——生态效率指标标准化的方法》(2000)和《生态效率指标编制者和使用者手册》(2004)三份文件,世界企业可持续发展委员会(WBCSD)发布的《衡量生态效率:报告企业绩效指南》(2000),全球报告倡议组织(GRI)于2006年发布的《可持续发展报告指南(第三版)》,欧盟发布的《环境管理与审计计划》,加拿大的环境与经济国家圆桌会(NRTEE)发布的《计算生态效率指标:工业手册》(2001),加拿大特许会计师协会(CICA)发布的《环境绩效报告》(1994),日本发布的《组织环境绩效指标指南》(2002),英国的环境、食品与农村事务部(DEFRA)发布的《环境关键绩效指标:英国企业报告指南》(2006)等,都从不同角度、针对不同部门和企业,对企业环境绩效评价提供了详尽的指南。这些规范特点各异,各有优劣,以GRI的指南最为详尽、权威且富有弹性。

除此之外,非政府国际组织(如经济优先权委员会、世界自然保护基金会、世界资源研究所、绿色和平组织等)、各民间组织(如美国投资者责任研究中心、日本环境政策优先指数论坛、中国的自然之友)、学术团体及个人也积极参与环境绩

效评价的研究,为推动企业进行环境绩效评价、报告环境信息提供了大量参考资料。

3. 实务层面的积极参与。实务层面对环境绩效评价的推动主要体现在两个方面:一是会计人员、会计职业团体以及第三方验证等服务的提供;二是集环境绩效评价主体与客体于一身的各类企业的积极参与。

(1)会计人员在生成、收集和分析资源消耗数据和绩效评价方面的经验优势是其他职业团体不可替代的。并且,环境绩效评价所需要的很多信息已经包括在企业的会计系统之中。除此之外,会计人员还是数据收集与分析的验证专家以及传递定量信息的专家。会计职业团体在提出环境绩效报告的奖励计划等方面推动着环境绩效评价的实施。近年发展起来的社会和道德审计成为企业向利益相关者报告的另一个突出方面,主要包括会计责任的定性描述、程序以及范围的解释等。

(2)企业作为参与环境绩效评价的主体与客体以及生成环境绩效信息的主要供应方,在发展循环经济、树立生态文明的过程中担当着重要的角色。企业积极的环境管理实践是环境绩效评价不可或缺的条件。很多著名国际企业从20世纪90年代开始就自觉引入环境会计,并披露环境会计信息。如美国的阿莫科石油公司(Amoco)、美国雪佛龙公司(Chevron)、美国德士古公司(Texaco)、日本三洋电机集团(Sanyo)、夏普公司(Sharp)、索尼公司(Sony)、中国中电集团、中国平安、中石油等著名企业纷纷建立与完善内部环境管理系统,参与环境绩效评价实践,报告环境绩效,为环境信息的相互交流提供了丰富的实践经验。

综上,企业基于对盈利能力的追求及受托责任的解除,在社会权力部门和研究团体的大力协助以及自身环境管理实践的基础上,将维护生态平衡和优化生态环境作为会计管理对象,自觉履行环境责任,并向利益相关方报告环境信息,以在不损害自然环境的前提下扩大市场份额,改善我国和社会的整体环境状况,促进整个社会的可持续发展。

【注】本文系中南财经政法大学博士生科研创新课题(编号:2009BGL04)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 刘刚,高轶文.企业环境业绩与财务业绩指标的结合.北京:中国财政经济出版社,2003
2. 许家林.环境会计:理论与实务的发展与创新.会计研究,2009;10
3. 钟朝宏.中外企业环境绩效评价规范的比较研究.中国人口资源与环境,2008;4