

环境会计制度的诱致性变迁

——基于中石化环境会计信息披露的分析

李朝芳

(洛阳理工学院 河南洛阳 471023)

【摘要】 本文以中国石油化工股份有限公司 2001 - 2008 年年度报告中的环境会计信息为基础,从历史发展的角度分析了我国环境会计在实务上出现的诱致性变迁,以为我国环境会计制度的安排提供参考。

【关键词】 环境会计制度 诱致性变迁 强制性变迁

一、问题的提出

从市场经济的角度来讲,企业本质上是逐利的经济组织。只有当企业能够通过环境会计的实施改善环境,并获得经济利益时,企业才会有内在的动力去实施环境会计,节约自然资源,使资源得到最佳配置。

近年来,随着自然资源的日益稀缺、环境污染的加重而引致的经济环境的变迁,从客观上促使一些企业采取了一系列自发性的会计措施核算和监督自然资源的利用以及对周围环境的污染情况。

本文以中国石油化工股份有限公司(简称中石化)2001 - 2008 年度环境会计信息为基础,以个别案例为样本从历史变迁的角度研究环境会计在我国的发展。选定中石化作为案例研究的样本是基于以下两个原因:其一,作为我国最大的一体化能源化工行业,随着社会经济环境的发展和可持续发展战略的提出,中石化为了规避可能的环境保护方面的管制成本和政治成本会对外界环境作出积极反应,较好地进行了环保投资和环境管理并进行信息披露,因而其环境会计可能出现的诱致性变迁也会更多一些,这有利于研究我国环境会计制度诱致性变迁的历史变革。其二,我国相关研究表明,中石化环境会计实务的数量和质量都明显好于其他同行业企业,且其企业网站也在“社会责任”专栏中大量披露了相关环境保护和环境管理的信息。因此,从制度层面上看中石化的环境会计在一定程度上可以代表我国环境会计发展的优秀水平。

二、案例分析

中石化是于 2000 年成立的股份有限公司,2000 年发行 H 股,2001 年发行 A 股,主要从事勘探及石油天然气开采、炼油、化工和其他相关产品销售业务,其 2000 - 2008 年间的环保支出、净利润和总资产等财务指标的对比,以及此期间环境会计信息的披露情况如表 1、表 2 所示。表 1 和表 2 中的数据是根据中石化 2001 - 2008 年度的年度报告信息收集而来,原始数据

表1 2000 - 2008年中石化环保支出与相关指标的对比分析 金额单位:亿元

财务指标		年度								
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
环保支出	绝对额	3.05	2.21	2.87	2.45	2.48	4.93	16	21	23
	环比发展速度		72%	130%	85%	101%	199%	325%	131%	110%
净利润	绝对额	162	140	141	190	323	396	530	587	261
	环比发展速度		86%	101%	135%	170%	123%	134%	111%	44%
总资产	绝对额	3 409	3 603	3 684	3 902	4 601	5 206	6 027	7 185	7 522
	环比发展速度		106%	102%	106%	118%	113%	116%	119%	105%

表2 2001 - 2008年中石化环境会计信息披露情况

年 度	2001 - 2008															
	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008	
年报项目	定性	定量	定性	定量	定性	定量	定性	定量	定性	定量	定性	定量	定性	定量	定性	定量
公司简介											√		√		√	
董事长致辞					√		√		√	√	√	√	√	√	√	√
经营业绩回顾及展望	√	√											√	√	√	√
健康、安全、环境			√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√		
管理层讨论与分析(环保支出)		√		√		√		√		√		√		√		√
重大事项揭示											√					
董事会报告	√								√		√		√		√	
监事会报告											√		√			
财务会计报告及附注	油气资产	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
	勘探费用	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
	油田勘探采矿业权	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
	资源税、消费税、矿产资源补偿费	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
	其他长期负债		√		√		√		√		√		√		√	
	或有负债	√		√		√		√		√		√		√		√
	补贴收入	0		×		0		0		√		√		√		√
石油特别收益金											√		√		√	
预计负债													√		√	
可持续发展报告															√	√

信息来自巨潮资讯网。

表2中:①2002年度,“健康、安全、环境”项目自“经营业绩回顾及展望”项目中独立出来,直接作为年度报告的一个子项目列示,两个项目披露内容基本一致,包括环境与健康(HSE)管理体系、安全评价、清洁生产、节水减污、提供清洁产品等,只是前一个项目包含的信息数量更多。②“其他长期负债”项目披露的内容包括未来拆除和处理油气资产、恢复环境相关的费用准备及专项科研应付款等。③2007年设置的“预计负债”项目披露的是根据《企业会计准则2006》确认的关于在油气勘探及开发活动结束时的预期拆除义务和弃置费用的成本的现值。④2007年,中石化提出在“董事长致辞”项目披露的内容中增加有关“可持续发展报告”的内容,但在2007年年报中并未予以披露,2008年年报才将“可持续发展报告”单列为项目予以披露。

(一)环保支出及环境信息披露非持续增加

由表1可知,环保支出并不是和净利润及总资产的增长速度保持一致,这在一定程度上反映了环境会计制度诱致性变迁的反复性及其易受社会政治经济环境影响的特性。中石化在2001年和2003年出现了环保支出随资产总额及净利润的增长反而下降的趋势,结合表2可以发现,环境信息在这两年年报中的披露也略有减少。

中石化的环境信息体现在“董事会报告”项目披露的内容中。2001年,中石化有关于环保的表述是“在对待相关利益者方面,中石化充分尊重和维护……关注环境保护、公益事业,与相关利益者共同推动公司持续、健康的发展”,而在2002~2004年则没有相关表述。2004年,中石化的环保支出开始增长,2005年、2006年环保支出的数额则大幅增长(环比发展速度分别为199%、325%),增长幅度大大超过总资产和净利润的增长幅度(总资产环比发展速度分别为113%、116%,净利润环比发展速度分别为123%、134%)。同时,这两年的环境信息披露不管是从定性描述来看还是从定量描述来看,其信息量均有所增加:2005年中石化在“董事会报告”项目的“风险因素”中专门阐述了环保风险,在“董事会致辞”项目中披露了货币性环境信息等。由于2008年世界经济危机的影响,中石化净利润出现异常下降,但环保支出增幅基本上和总资产增幅保持一致,并且环境信息除了在“公司简介”、“管理层讨论与分析”等项目中予以披露之外,还在“可持续发展报告”项目中进行进一步披露。

笔者认为,出现上述这些现象的主要原因有以下几点:

1. 我国国内缺乏相关强制性环境会计规范及相关经济环境。21世纪初,我国相关环境会计信息披露的强制性规范并不多,因此2001年中石化提供的环境信息大多属于自愿性披露,是企业的自主行为。此外,外部经济环境并没有对国内各企业作关于环境保护和环境管理上的定量控制,相关环保法律法规极不完善,企业上市后自身也就缺乏相应的动机进行过多的环保投资并进行相应的环境信息披露,在企业战略化发展考虑的诸多因素中,并没有考虑环境因素对战略化发展的影响。由此导致的结果表现在个案上就是中石化在2002

~2004年减少了环保投资数额,并减少了环保信息披露数量,在企业自发产生的环境会计制度变迁的进程中出现了停滞甚至倒退。

2. “科学发展观”的提出。2003年,党的十六届三中全会提出“坚持以人为本,树立全面、协调、可持续的发展观,促进经济社会和人的全面发展”,即“科学发展观”。其目标之一就是“从经济增长、社会进步和环境安全的功利性目标出发,以节约资源、保护环境为目的,提倡实现经济的可持续发展,大力发展循环经济,在全社会提倡绿色生产方式和消费,全面建设节约型社会。面对企业外部经营环境的变化,中石化及时增加了环保支出,由此2004年其环保支出出现上升。

3. “松花江事件”带来的公众压力。2005年11月,中石油吉林化工分公司发生爆炸事故,造成严重的松花江水污染,即“松花江事件”。以此为鉴,中石化在2005年、2006年不仅环保支出翻倍增长,环境信息披露也发生了明显变化:2006年在“公司简介”项目中添加了关于环境保护的目标,即“本公司将全面落实科学发展观,在实现公司内涵快速发展、盈利能力和市场竞争力不断提高的同时,认真履行企业的社会职责,节约资源,保护环境,努力推进中石化持续、有效、和谐发展”。2005~2008年其在“董事会报告”项目的风险因素中持续出现了下列描述:“石化生产是一个易燃易爆易污染环境以及容易遭受自然灾害威胁的高风险行业。这些突发事件有可能会对社会造成重大影响、对人身安全造成重大伤害、对本公司的生产经营带来重大经济损失。本公司已经制订实施了严格的HSE管理体系,尽最大努力规避各类风险的发生,同时本公司也参加了安保基金,但仍有可能出现购买的保险不能足以全部弥补上述突发事件给本公司所带来的经济损失。”

4. 可持续发展战略地位的确立。2007年党的十七大进一步确立了科学发展观、可持续发展的战略地位,当年,中石化首次编制了“可持续发展报告”并于2008年首次在年报中进行了披露,其中关于环境保护信息的披露包括:环境管理、挥发性油气治理、节能减排与气候变化、安全清洁生产、环保研究与技术等。此报告内容丰富、图文并茂,且货币性信息与非货币性信息并重。

(二)环境会计制度的诱致性变迁

1. 环境会计的核算和信息披露的诱致性变迁为《企业会计准则2006》的制定提供了实务基础。由表2可知,作为我国石油化工行业的领军企业,中石化在环境信息的披露上除了遵循相关的强制性规范之外,还在各种利害关系的推动下自愿披露了更多的信息,为我国环境会计制度的建设提供了许多有益的实务经验。

例如,中石化环境会计中“油气资产”的设置及相关折耗账户的建立、“其他长期负债”中未来拆除和处理油气资产及恢复环境相关的费用准备的信息披露等,为《企业会计准则第27号——石油天然气开采》提供了实务依据。中石化从开始建账就单独设置了“油气资产”账户,在财务报告及附注中以货币金额进行列示,并在“折旧”账户中添加了“折耗”来反映油气自然资源使用价值随时间、使用、开采而转移的数额。

此外,《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》第 23 条规定: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。从表 2 可以看到,该项有关环境保护的预计负债在 2006 年之前就已经出现在中石化的财务会计报告中,只是没有在“预计负债”项目中反映,而是在“其他长期负债”项目中反映出来。虽然这样的会计处理可能是由于中石化 2000 年发行 H 股后需要同时按国际准则编制会计报表,受国际环境会计理论的引导较多,由此引发了环境会计制度的诱致性变迁,但是实践证明这样的会计处理能较好地自然资源的会计核算奠定基础,并且为我国环境会计制度的强制性变迁提供了依据。

2. 环境管理会计方面出现的诱致性变迁萌芽。由表 2 可知,中石化披露的环境会计信息不仅包括了财务会计的内容,还涉及 HSE 管理体系,安全评价,清洁生产,节水减污,提供清洁产品,节能降耗,利用科技研发从环境保护和管理中获取效益等环境管理会计的内容。

如 2007 年中石化在“经营业绩回顾及展望”项目中披露:2007 年公司节能减排工作取得实效。重新编制的节能管理制度和目标责任制评价考核办法全面推行,全员节能环保意识进一步增强。油品质量升级、煤代油、气代油、轻烃利用、电网改造、注水调整、热联合、余热利用、烟气脱硫、污水回用等改造和技术推广措施逐步落实。与 2006 年相比,全年万元工业产值综合能耗同比下降 6.1%,工业取水量下降 4.3%,外排水化学需氧量(COD)减少 5.4%。从 2007 年开始编制的“可持续发展报告”更是侧重于环境管理、挥发性油气治理、节能减排与气候变化、安全清洁生产、环保研究与技术等方面的信息披露。从这些方面来看,可以说中石化在环境管理会计上已经出现了诱致性变迁的萌芽。

3. 环境会计报告模式的诱致性变迁趋势。中石化在 2007 年之前采取的是补充环境报告模式,这与我国相关学者的学术论点有所冲突。肖华(2001)曾指出:“在我国环境会计具体准则空缺的情况下,企业应首先考虑采用独立环境报告模式报告环境信息,待将来我国制定和颁布环境具体准则后,再采用补充环境报告模式。”2007 年之后,中石化开始编制“可持续发展报告”,披露了大量的环境信息,虽然货币性信息还不是太多,但已经初具环境报告的雏形,显示出未来环境会计报告模式具有将两种报告模式合二为一的发展趋势。2007 年 12 月,国资委下发的《关于中央企业履行社会责任的指导意见》更是促进了中石化 2008 年将“可持续发展报告”作为年度报告的一个组成部分予以披露。

三、结论与思考

从整体上来说,我国企业环保支出的规模、环境管理的力度、环境会计信息的披露数量是逐年上升的,环境会计制度的发展体现了诱致性变迁与强制性变迁相结合的特点。虽然环境信息具有公共产品的性质,但是归根到底,环境保护是企业

自身的责任,本着“谁污染,谁治理”的原则,企业应该将环境资产使用、污染与保护的成成本纳入自身的会计核算体系,反映和监督企业的环境资产受托责任,而这些仅靠制度上的强制性变迁是不够的。企业应有内在的动机去进行环境会计的核算和管理,积极地应对外部经营环境的变化。只有当个体企业能够从环境会计的实施中受益,个体企业才会有动机实现环境会计制度上的诱致性变迁。然而,从中石化环保支出在 2001 年和 2003 年减少的实际情况来看,仅凭企业自身会计制度上的诱致性变迁也是不够的。

鉴于此,笔者认为,我国在环境会计制度上应以个体企业在实务中出现的诱致性变迁为基础,待到适当的时机再将诱致性变迁的内容以强制性的规则固定下来,在全社会推广,以节约制度变迁的成本,这符合我国的现实国情(我国的环境会计实务领先于理论研究)。为此,政府应鼓励并引导企业进行环境管理会计制度的诱致性变迁,推动企业实施环境会计并实现效益。

关于如何推动企业实施环境会计并实现效益,欧美发达国家已有极好的经验供我们参考。环境会计兴起于欧美发达国家,美国是环境会计的发源地之一,由于美国的环境会计理论起步较早,其环境报告很早就出现在了企业的各项报告之中,因此其环境管理会计也出现了诱致性变迁,具体表现在以下两个方面:第一,价值链理论的应用。尤其是供应链理论在环境管理方面的应用,不仅可以减少企业对环境的污染,而且可以减少不必要的成本支出,如采购费用、原材料的处理费用、存储费用、包装的处理费用等。第二,原材料会计不仅利于分析企业各种资源的使用情况,更为深入分析资源的非必要浪费提供了素材,从而带动环境财务会计制度的诱致性变迁,由此引发环境会计制度的整体变迁。对我国而言,这可能是变迁成本相对较低、比较适应现实国情的环境会计制度变迁的安排。

由于中石化于 2000 年成立,因此本文只能以其连续八年的年报信息作为研究对象,对于一个研究制度变化沿革的时间序列来说,数据信息有些不足。同时,“中石化的环境会计在一定程度上可以代表我国环境会计发展的优秀水平”这一推断也带有一定的主观性,虽然现有文献资料表明 2000 年以前的环境会计水平较低,不足以影响本文的研究结果,但在以后的研究中应扩大研究的样本规模,通过行业全样本的数据分析来研究我国环境会计制度变迁的影响因素及其与企业价值之间的关系。

【注】本文系国家自然科学基金课题(课题编号:70872110)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 拉齐恩·萨丽著,秋风译.哈耶克与古典自由主义.贵阳:贵州人民出版社,2003
2. 肖华,张国清.公众压力与公司环境信息披露——基于“松花江事件”的经验研究.会计研究,2008;5