

# 谈完善我国企业环境会计信息披露

李勤

(广东技术师范学院 广州 510220)

**【摘要】** 本文通过选择 2009 年度 5 份对环境信息披露比较充分的社会责任报告进行分析,揭示了我国企业在环境会计信息披露中存在的主要问题,并提出了完善我国企业环境会计信息披露体系的建议。

**【关键词】** 环境会计 信息披露 社会责任报告

随着环境问题的日益突出,环境保护问题对企业的经营影响也越来越大。企业要树立环保责任意识,就要实行环境会计核算。而在环境会计相关问题的研究中,首先走向实务的是企业环境会计信息披露。关注环境是社会责任报告的初衷,环境会计信息是社会责任报告的重要组成部分,那么从我国社会责任报告中,阅读者能从中获得哪些环境会计信息呢?这些信息是否有助于阅读者进行决策?

本文根据润灵公益事业咨询(RLCCW)对企业社会责任报告的年度评价,从中选取 5 份对环境信息披露比较充分的报告进行分析,探讨我国上市公司环境信息披露的有关问题,并提出改进建议。

## 一、我国环境会计信息披露的现状

1. 自愿披露为主,强制披露为辅。从我国的有关规定来看,强制披露仅是针对 13 类重污染行业、发生环保重大事件的上市公司和入选深证 100 指数和上证标准治理、上证金融、上证海外三个板块的上市公司(对社会责任报告的内容并没有强制要求),对其他企业是否披露环境会计信息则没有强制要求。据统计,深交所发布 2009 年社会责任报告的上市公司占到深市上市公司总数的 17.75%。上交所发布 2009 年社会责任报告的企业数量占到总数的 32.97%。可见,在我国环境信息披露中强制披露处于次要地位。

上交所发布的《上市公司环境信息披露指引》中提出,我国上市公司可以根据自身需要,有选择地在招股说明书、上市公告书、月度报告、季度报告、中期报告、年度报告、临时报告以及社会责任报告中披露或单独披露如下环境信息:①公司环境保护方针、年度环境保护目标及成效;②公司年度资源消耗总量;③公司环保投资和环境技术开发情况;④公司排放污染物种类、数量、浓度和去向;⑤公司环保设施的建设和运行情况;⑥公司在生产过程中产生的废物的处理、处置情况,废弃产品的回收、综合利用情况;⑦与环保部门签订的改善环境行为的自愿协议;⑧公司受到环保部门奖励的情况;⑨企业自愿公开的其他环境信息。

强制披露的信息内容包括:①13 类重污染行业的环保核查情况。②发生的重大事件。③对从事火力发电、钢铁、水泥、

电解铝、矿产开发等对环境影响较大行业的公司,应当披露前段第①至②项所列的环境信息,并应重点说明公司在环保投资和环境技术开发方面的工作情况。④被列入环保部门的污染严重企业名单的上市公司,应当在环保部门公布名单后两日内披露下列信息:公司污染物的名称、排放方式、排放浓度和总量、超标、超总量情况;公司环保设施的建设和运行情况;公司环境污染事故应急预案;公司为减少污染物排放所采取的措施及后续工作安排。

2. 定性描述为主,定量描述不足。目前,由于我国不论是强制要求披露的内容,还是自愿披露的内容都是难以进行量化描述的,因此企业环境会计信息的披露形式主要以文字表述的方式为主,对企业应承担环境责任和履行情况加以说明和评价。在定性描述过程中涉及一些数量指标(如公司年度资源消耗总量;公司环保投入;公司排放污染物数量、浓度等),分散在各个问题中,并非独立系统地进行披露。由于这些信息是非强制披露的,很多企业缺乏披露这方面信息的动力。从收集到的 2009 年 462 份 2009 年社会责任报告中发现,仅有 21 份报告披露了环保收入,比例只有 4.5%。我国还没有设置环境会计科目和环境会计报表,更没有对环境会计信息进行会计基础型的披露。

## 二、环境会计信息披露案例分析

根据润灵公益事业咨询(RLCCW)对企业社会责任报告的年度评价,本文选取 5 份对环境信息披露比较充分的报告进行案例分析。根据《指引》中关于在公司年度社会责任报告中披露或单独披露的环境信息内容对 5 家公司(见表 1)的社会责任报告内容进行分类统计,统计结果见表 2。

表 1 5 家公司社会责任报告的特点

公司名称	特点
大唐发电	重点披露企业的安全生产责任与环境责任
青岛啤酒	披露环保责任各项数据绩效情况
华峰氨纶	详尽披露经济与环境责任绩效数据
西部矿业	重点披露企业的环境责任与安全生产责任
武钢股份	详细披露企业的环境责任

根据对这5家公司环境信息披露情况的阅读分析,我们发现以下特点及存在的问题:

1. 对环境信息的披露在内容上与《指引》的要求基本一致,有些项目没有涉及,原因可能是:①与公司所属行业的特点有关,有些项目不会或很少发生;②当年没有发生该项目;③该项目难以统计;④披露的自愿性。虽然披露的内容在实质上与《指引》的要求基本一致,但并非按照《指引》的分类项目来提供的,阅读者需要花费一定的精力去提炼收集。

2. 在披露形式上,图文并茂,如年度资源消耗总量多采用直方图、柱形图或统计表格形式,生动直观;对环保项目的阐述提供了丰富的具体事例,并配上了精美的照片。但披露的环境会计信息实用性较低,如对于一些重大的环境投资项目没有相应的成本效益分析,因此当信息使用者进行判断、决策时,很难切实有效地借助于现有的这些环境会计信息。

3. 尽管在这5份报告中提供的数据信息很丰富,如对节能减排的环境绩效阐述很详细,提供的节能减排数据统计较完整详细,但是这些数据基本是分散在各个方面的阐述中,缺乏固定、规范的形式,可比性较差,不便于阅读者比较分析。

4. 许多与环境有关的会计信息没有在社会责任报告中得到披露,如环保投入、环保费用(如排污费、绿化费、污水处理费等)、环保效益(如税收返还等)、环保风险(如或有负债等),而是分散在财务报告庞大繁杂的会计数据中,没有专门的环境报表进行统计,不便于投资者使用。

独立披露社会责任报告是社会责任会计走向成熟的一个重要标志。环境会计信息作为社会责任报告的重要组成部分,揭示了环境资源的利用情况、环境污染的治理情况,是解决环境危机、保护环境和资源的必然要求,得到社会各方广泛的关注。就目前的披露状况来看,上市公司披露环境会计信息的自

表2 5家公司社会责任报告对环境信息披露的内容

披露项目	大唐发电	青岛啤酒	华峰氨纶	西部矿业	武钢股份
环保方针、目标	披露了环保理念		披露了环保理念	披露了环境承诺和方针、目标	环保方针、资源与环境总目标、中长期目标
年度资源消耗总量	2004~2009年的供电煤耗、综合厂用电率、单位发电油耗、发电综合水耗	2006~2009年公司的啤酒产量、总用水量和单位啤酒耗水、千升酒耗电、千升酒耗煤	2005~2009年每吨产品水耗、万元产值能耗		2005~2009年钢产量、能源消耗总量、吨钢综合能耗、吨钢耗新水、焦炉煤气放损、高炉煤气放损
环保投资		在污水处理和脱硫除尘等改造项目投资3337万元	投入4000多万元用于环保设施建设		投入5000多万元用于节能“短、平、快”项目
环境技术开发情况	开展了针对煤化工、煤制天然气、火电厂脱硫、脱硝、空冷、干除渣、污水处理等高新技术的研究		中水深度处理回收利用、高效脱泡工艺、蒸汽多级利用、高速纺丝工艺		新型节电技术、最新燃烧技术、中低温烟气余热回收技术、新型耐火材料与涂料
排放污染物种类、数量、浓度	列示2004~2009年SO <sub>2</sub> 排放率、氮氧化物排放率、烟尘排放率、废水排放率。		排放物二氧化硫、烟尘、废水、COD的排放浓度和固废的回收率		吨钢SO <sub>2</sub> 排放量、吨钢烟尘排放量、吨钢COD排放量、厂区降尘量
环保设施的建设和运行		实施糖化煮沸锅热能回收改造、麦汁热浪煮沸工艺、循环冷却水替代蒸汽汽化二氧化碳改造、制麦干燥炉热能回收、二氧化碳节能模块、锅炉运行控制优化、蒸发冷除垢新技术试点推广	大面积推广使用变频电机、2台导热油锅炉烟气预热回收改造、6台蒸汽锅炉自动化控制改造、动力循环水泵改造、空压机制氮系统运行控制优化	引进了具有世界先进水平的“卡尔多炉”一步炼铅技术,投建了5万吨粗铅生产线;引进先进的“氧压浸出”炼锌技术拟建10万吨电锌生产线;尾矿水回用工程	新建3套干熄焦装置、烧结低温余热发电、热轧2#、3#、4#加热炉、2座燃气-蒸汽联合循环发电机组等
废物处理、回收、利用		麦根、啤酒糟、酵母泥、CO <sub>2</sub> 等副产品全部回收资源化利用,酒糟经压滤烘干后用作饲料、废酵母用作生物制药和保健品的原料			转炉煤气回收同比增加2.73%;对回收的废钢铁进行分类后,按一定的比例送炼钢厂使用
节能减排效果	脱硫设备投运率、脱硫综合效率分别为99.43%和94.42%,同比提高1.52和1.20个百分点	二氧化碳回收量同比增长24.42%;电单耗同比降低7.07%;标煤单耗同比降低13.79%;年节约蒸汽2400吨,年减少二氧化硫排放1.48吨。能源成本共节约7612万元	实现节能量2.8万吨标准煤/年,节水95万吨/年,年减排CO <sub>2</sub> 9215吨,年减排沼气114万立方米,取得经济效益4251万元		吨钢耗新水下降0.55立方米/吨、年减少SO <sub>2</sub> 排放量4000吨、年减排COD排放量约为800吨

觉性并不高,在2009年披露的471份社会责任报告中,只有75份是自愿披露的,自愿披露率为16%。而且从5份对环境信息披露比较充分的报告的分析结果发现,所披露的环境信息还不够充分和规范,可比性较差、实用性较低,无法满足使用者决策的需要。为了提高环境会计信息的决策有用性,有必要完善我国企业环境会计信息披露体系。

### 三、完善我国企业环境会计信息披露体系的建议

1. 披露制度应以强制披露为主,自愿披露为辅。目前,我国仅是要求13类重污染行业以及发生环保重大事件的上市公司强制披露环境会计信息,对其他企业的环境会计信息的披露则没有强制要求,造成了大多数企业对环境会计信息披露动力不足。

由于监管不足和处罚力度不强,上市公司发生环保突发事件时,担心影响公司的形象和股价,通常抱着侥幸的心理,遮遮掩掩,给投资者造成巨大的损失。2010年7月3日,位于福建省上杭县的福建紫金矿业集团所属的紫金山铜矿湿法厂污水池发生渗漏,污染了有“客家母亲河”之称的汀江,部分江段出现死鱼。紫金矿业直至12日才发布公告,瞒报事故9天。7月12日紫金矿业A股、H股以涉及敏感信息为由双双停牌,直至晚上9点才发布有关污水渗漏公告,造成13日双双复牌放量大跌。这起突发事件明显会影响该公司股价,按规定应该自该事件发生之日起两日内及时披露。而且这已经不是紫金矿业首次因信息披露违规被调查。2009年年底,紫金矿业就因信息披露问题被监管部门责令整改。根据2009年12月29日公布的整改报告,证监会福建监管局对紫金矿业作出了责令改正的决定,包括公司治理和规范运作、信息披露、财务制度和会计核算等4个方面18个问题。

我国工业污染防治的形势日益严峻,上市公司环境表现受到了越来越多的关注,上市公司所披露的环境信息不仅服务于投资者和其他社会公众,也是监管部门及时、正确做出相关决策的重要依据,上市公司对环境信息披露对稳定证券市场、规范上市公司环境管理行为以及促进工业污染防治具有重要的作用,为了加强我国上市公司环境信息披露工作,应采取强制披露为主、自愿披露为辅的披露方式。强制披露的强制性应体现在以下四方面:①明确强制披露的公司,我们认为应逐步扩大到所有上市公司;②明确强制披露的内容,保证披露内容完整统一;③规范披露形式和格式,保证披露内容的可比性;④建立和完善信息披露的监管制度和奖惩机制,使上市公司有压力和动力进行环境会计信息的披露。

2. 会计基础型披露和非会计基础型披露并举。美国SEC对公司环境会计信息披露的规定主要针对环境政策、环境成本和环境负债三个方面的内容。环境政策包括环境保护目标、与环境负债和成本相关的特定会计政策以及政府就环境保护措施给予的奖励。环境成本披露按环境投资和环境费用分别做列示,对研究、再利用、环境健康管理等方面有一定的描述。环境负债的披露包括对与环境有关的可能债务予以定量的披露;对越来越严格的未来法规所导致的潜在债务予以说明;对与环境有关的债务和金额等予以披露。

日本政府制定的《环境会计指南2002》,给出企业三种可供选择的环境报告内容格式:①仅披露有关的环境成本信息。该指南明确了环境成本的确认和计量标准,所以这种格式提供的信息是最可靠的。②将环境成本与环保收益共同列示进行比较。它有利于进行成本收益分析,但由于很大一部分环境收益无法以货币计量,使得分析难以精确。③列示以上全部两类环境信息。

与美国环境信息披露的内容比较,我国强制披露的信息偏重于环保专业信息,缺乏会计基础型的信息,造成实用性和决策有用性较低。由于环境会计信息涉及环保专业信息和会计信息,为了提高环境会计信息的有用性,我们认为披露方式应会计基础型和非会计基础型并举。对于环境专业信息以非会计基础型方式披露,即定性和定量描述。对环境资产、环境负债、环境收入和环境成本费用这些信息进行会计基础型披露,也就是在日常的会计核算中引入特定的环境科目对环境资产、环境负债、环境收入和环境成本费用进行核算,定期编制环境会计报表。

就我国目前环境会计的发展水平,马上引入环境会计科目,进行环境会计核算,编制成套环境会计报表是不现实的,但可采取以下做法:

(1)借鉴美国的做法,将环境成本分成环境投资和环境费用两部分进行披露,这里所指的环境成本主要是环境保护性支出,由于环境会计发展和计量技术的局限,自然资源耗减费用、生态资源降级费用、维持自然资源基本存量费用等这些环境成本在我国环境信息披露中基本没有涉及。环境投资是指企业为降低污染和改进环境所进行的新型的设备投资、污染治理投资等。环境费用一般包括:①按照国家或地方政府环保机关的规定缴纳的排污费;②违反环境法规缴纳的罚款和责令停业的损失、环境污染对他人造成损害的赔偿等意外损失;③一些企业设置的环境机构和工作人员的经费;④煤矿等矿山开采企业为回填矿井、复垦复田等发生的支出等。

(2)借鉴日本的做法,单独披露环境成本报表和环境收益表。环境成本报表就是将日常会计核算融入到管理费用、营业外支出和固定资产等会计科目中的与环境有关的成本进行汇总以报表的形式重新披露。对于环境投资,因为涉及特定项目,对项目的阐述和进行项目的成本效益分析是必要的,因此环境投资除了在环境成本报表中列示,还应进行项目成本效益分析。

环境收益仅指企业治理环境污染产生的环境收益,常见的效益形式主要有:①国家颁发的对环保做出贡献的奖金;②利用“三废”生产产品所得收益以及享受到的免税或减税优惠政策从而增加税后净收益;③由于采取某种污染控制措施(如购置设备、环保技术研究等)而从政府取得的不需要偿还的补助或价格补贴;④从国有银行或环保机关取得低息或无息贷款而节约利息所形成的隐性收益;⑤有些情况下,企业主动采取措施治理环境污染所发生的支出会低于过去缴纳排污费、罚款和赔付,从而赚取机会收益。对于前三项收益企业一般在会计报表附注中进行披露,而后两项则难以体现在现

# 行为视角下的公司治理研究

田 静

(泰山学院 山东泰安 271021)

**【摘要】** 公司治理经历了由经理层中心主义、股东会中心主义、董事会中心主义三个发展阶段,但公司治理的核心问题仍未得到有效解决。为了提高公司治理效果,应转变治理理念,将研究视角转向最本质上的要素上来。基于此,本文提出建立以行为为基础的公司治理思想,并对行为视角下的公司治理进行了分析。

**【关键词】** 行为 行为成本 公平偏好 行为动机

公司治理主要解决所有权与经营权分离情况下委托人和代理人之间的委托代理问题,其核心是降低代理成本,其理论主要经历了股东与管理层的委托代理、小股东与大股东的委托代理以及小股东与大股东、高级管理人员的委托代理等三个阶段,并随着不同的委托人与代理人之间的冲突不断加剧而得到不断的发展和完善。本文从传统公司治理的本质和基础出发,引出隐藏在三者之中的行为,并对行为进行了描述,然后概括了行为视角下公司治理的创新,最后基于行为视角提出了解决公司治理相关问题的新机制。

## 一、传统公司治理的本质

企业契约理论的一个基本命题是“企业是一系列契约的

组合,交易成本是企业契约的思想核心”。企业是不同的要素投入主体之间组合的一组契约,这组契约可能是显性的,也可能是隐性的。契约主体可能有不同的偏好和不同的资本、技能和信息禀赋,劳动所有者、物质投入和资本投入的提供者、产出的消费者等利益相关者通过正式或非正式契约结合在一起,都承诺贡献资源并期望从这种交易中取得报酬,这些契约关系相互联系、彼此影响,将所有者、经营者以及其他员工联结到特定的期望或行为模式中。然而,由于人的有限理性及外在环境的复杂性、不确定性,契约主体投入和获得回报的形式、数量、时间以及比例关系始终是一个“讨价还价”的过程,并不是一个确定不变的事前约定。公司治理的本质是解决在

行的财务报告中,因此通过编制独立的环境收益报表,将这些收益进行汇总披露,与环境成本报表一并披露给利益相关者,便于利益相关者进行决策分析。

3. 加强对环境会计理论的研究,尽快出台环境会计准则。要进行会计基础型披露,必须加强对环境会计理论的研究,尽快出台环境会计准则。由于环境会计核算对象的复杂化和难以计量的特点,目前环境会计的理论和方法体系还缺乏科学的确认和计量方法,使得需要用货币计量和披露的环境会计信息缺乏可操作性。对此,我国会计理论界应对环境会计理论进行深入研究,借鉴国外的研究成果和实践,结合我国实际情况,制定健全的环境会计准则以及更为具体和具有可操作性的实施细则,使环境会计有法可依、有章可循。

日本不断完善环境会计信息系统,形成了对环境会计信息披露时间、对象和内容较为详细的规定,并提供了环境业绩评价指标体系,以此作为计算环境成本、评价企业经济活动的基本依据,从而为上市公司和大型企业甚至中小企业提供了非常实用的参照标准,使环境报告书格式渐趋规范化、统一化,具有很强的实践操作指导性。

在我国财政部 2006 年 2 月颁布的《企业会计准则(2006)》中,增加了与环境会计有关的内容。如在《企业会计准则第 5 号——生物资产》中,明确地将包括防风固沙林、水土保持林

和水源涵养林等以防护、环境保护为主要目的的生物资产定义为公益性生物资产,对此类生物资产的确认、计量、收获与处置、披露做了规定;在《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》中,明确矿区权益、油气勘探、油气开发、油气生产和弃置义务的处理;《企业会计准则第 4 号——固定资产》准则中,对存在弃置义务的固定资产的初始计量,还应考虑弃置费用等。说明在我国会计准则的制定过程中,环境会计已经得到了重视。但对环境会计核算体系的系统研究还没有形成,日本的研究成果和实践值得借鉴。构建环境会计信息披露系统,是我国政府和会计理论界未来努力的方向。

## 主要参考文献

1. 耿建新,焦若静.上市公司环境会计信息披露初探.会计研究,2002;1
2. 黎精明.关于我国企业社会责任会计信息披露问题的研究.武汉科技大学学报(社会科学版),2004;3
3. 汤亚莉,陈自力等.我国上市公司环境信息披露状况及影响因素的实证研究.管理世界,2006;1
4. 肖华,张国清.公共压力与公司环境信息披露.会计研究,2008;5
5. 陈煦江.企业社会责任成本的解构与补偿:理论与实证.财会月刊,2010;12