

环境会计信息披露相关问题浅探

辛旭(教授)

(山西财经大学会计学院 太原 030006)

【摘要】 本文首先对环境会计信息披露研究及应用作了综述,进而探讨了环境会计信息披露的意义及原则、环境会计信息披露的内容及模式,最后对环境会计信息披露的发展趋势作了科学的预测。

【关键词】 环境会计 信息披露 发展趋势

一、环境会计信息披露研究及应用综述

1. 国际机构。1987年联合国环境与发展委员会的重要报告《我们的共同未来》发表之后,国际会计界开始广泛关注环境会计的研究。联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组(ISAR)曾数次讨论环境会计信息披露问题。1998年2月ISAR召开的第15次会议通过的《环境会计和报告的立场公告》成为第一份关于环境会计和报告的国际指南。该报告的一个重要贡献就是对环境会计信息的披露作出了规范,它将环境会计信息披露的内容归纳为四个方面:①环境成本信息,包括资本化环境成本和计入当期损益的环境成本,具体内容有废弃物处理成本、场地恢复或修复成本、环境预防和控制成本

等;②环境负债信息,包括现实负债和潜在负债;③环境会计政策信息,包括环境成本和环境负债的确认、计量标准和具体方法;④其他需要披露的环境信息。

2. 美国。美国是最早进行环境会计信息披露的国家之一。自上个世纪70年代起,经过30多年的发展,美国企业环境报告的内容由最初的环境影响信息扩展到环境业绩和环境会计信息,目前已基本上形成了一个环境会计信息披露规范体系。美国的环境会计信息披露规范主要来源于有关环境法律的规定。美国证券交易委员会从上世纪70年代就开始在一系列的条例规定中多次提到要披露如下环境会计信息:①遵守环境法律为公司业务带来的影响;②未决诉讼;③环境风险

配股的资金额又是何等的接近。

最终控制人掏空方式除通过往来款挂账占用资金外,还有低价股权受让、高价购买资产或土地以及借款担保等手段。例如,草原兴发管理层收购时就存在严重问题,其国有股权是以远远低于草原兴发股票市场价格的价格转让出去的,而整体出售的国有企业售价则远低于其账面净资产,更远远低于其持有的草原兴发股票的市场价格。另外,最终控制人不但利用金字塔控股结构通过关联方交易获取私利,而且利用各种方式使得其掏空上市公司的证据被虚假信息掩盖或延时披露,给投资者造成一种上市公司财务指标状况良好的假象。如上述银联投资2002年借款以及抽回配股资金直至2006年中报时才被披露出来。如果草原兴发能及时、如实地披露所有关联方交易资金占用和关联方借款担保事项,那么其资金风险就可能不会积聚到这么严重的地步才暴露,银行也不会继续给草原兴发提供贷款,广大中小股东也不会等到上市公司几乎被掏成空壳才发现自己利益被侵占,这从另一面说明了对上市公司信息披露进行监管的重要性。

主要参考文献

1. A. Berle, G. Means. *The Modern Corporation and Private Property*. New York: Harcourt Brace & World, 1932
2. S. Claessens, S. Djankov, L. Lang. *The Separation of Ownership and Control in East Asian Corporations*. *Journal of*

Financial Economics, 2000; 58

3. S. Claessens, Joseph P. H. Fan. *Corporate governance in Asia: A Survey*. *International Review of Finance*, 2002; 3

4. Mara Faccio, Larry H. P. Lang. *The ultimate ownership of Western European corporations*. *Journal of Financial Economics*, 2002; 65

5. M. C. Jensen, W. H. Meckling. *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics*, 1976; 4

6. S. Johnson, R. La Porta, F. Lopez-de-Silanes, A. Shleifer. *Tunnelling*. *American Economic Review*, 2000; 90

7. Rafael La Porta, Florencio Lopez-de-Silanes, Andrei Shleifer. *Corporate Ownership Around The World*. *Journal of Finance*, 1999; 54

8. 贺建刚, 刘峰. 大股东控制、利益输送与投资者保护——基于上市公司资产收购关联交易的实证研究. *中国会计与财务研究*, 2005; 3

9. 李增泉, 孙铮, 王志伟. “掏空”与所有权安排——来自我国上市公司大股东资金占用的经验证据. *会计研究*, 2004; 12

10. 苏启林, 朱文. 上市公司家族控制与企业价值. *经济研究*, 2003; 8

和或有事项。美国财务会计准则委员会也为环境会计的处理与披露问题发布准则和解释公告,为企业披露环境会计信息提供了指南。美国注册会计师协会发布了关于“环境补偿责任”的业务报表,提出了企业在报告环境补偿责任和确认补偿费用的基本原则,为环境会计信息的披露质量提供了保证。

3. 日本。日本对环境会计信息的关注也比较早,其环境报告始于上个世纪80年代,近30年来,日本环境省一直把在各企业确立、普及环境会计体系作为一项环境政策,并出台了一系列指导性文件,使环境会计信息披露日趋规范。1999年3月,日本颁布《环境成本及报告指南》,对环境成本的分类及内容作了较详细的规定。2000年3月,日本颁布《引进环境会计体系指南》,对环境成本的分类、计量方法作了补充和说明,并对如何以货币和实物计量单位来反映环境绩效提出了指导性意见,使环境会计开始得到快速普及。2001年2月,日本颁布《环境报告书指南(2000年版)》,对环境会计信息披露的时间、对象、内容作了详细规定,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,使环境会计信息披露格式渐趋规范化。

4. 中国。从1979年开始,我国先后制定了《环境保护法》、《海洋环境保护法》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》等环境保护法和《森林法》、《草原法》、《矿产资源法》、《水法》和《野生动物保护法》等自然资源保护法。其中有些对环境会计信息披露作了规定。2000年7月1日开始实施的《企业会计准则——或有事项》规定了企业因生产排污治理不当并对周围环境造成污染而被起诉所引起的或有事项应加以确认和披露。2003年财政部发布了《关于企业环境信息公开的公告》,要求污染严重的企业定期公布真实、准确且具有连续性的环境信息,具体包括环境保护方针、污染物排放总量、污染治理情况以及对环境法规的执行情况和环境管理情况。经过二十多年的探索,我国已经建立了一整套环境管理制度,其中对环境会计信息的披露也作了相应的规定,如企业从事对环境有影响的生产和非生产性项目的建设,必须在项目可行性研究阶段编制环境影响报告书,报国家环保机关审批等。

5. 比较。①制度方面。国外的环境会计研究起步早,实践经验丰富,法律法规较健全,会计信息披露的内容、格式等有统一的规定,可操作性和企业间的可比性强。而我国与环境会计相关的法规较少,对环境会计信息的披露缺乏可操作性,企业往往各行其是,披露的信息量不全面、不规范,相互之间缺乏可比性,远远不能满足信息使用者的需求。②形式方面。美国等国多数企业披露环境会计信息采用独立的环境报告书,以货币和非货币相结合的表述形式居多。而我国企业对环境会计信息一般都没有单独立项,企业对环境会计信息的披露都还只是一种尝试,目前还没有一种占绝对优势的披露形式。③内容方面。美国重视对环境成本和环境负债的披露,日本重视对环境成本和环境绩效的披露。而我国的企业主要是对环境管理体系认证和绿色产品标志的获得情况、对环境重视程度等有关环境信息进行披露,与发达国家相比,披露的项目不规范,披露的内容不充分,提供的信息量较少。

二、环境会计信息披露的意义及原则

1. 环境会计信息披露的意义。

(1)有利于政府宏观经济政策的制定和环境的保护治理。环境会计信息使企业的环境管理活动更具透明性,有利于政府掌握企业的环境动态,评价环境政策实施的效果,并以此为依据制定各种环境政策,规划和建立新兴环保产业,指导、奖励或要求企业加强环境保护活动,积极借助法律的强制力,消除生态恶化,从而扭转环境污染日趋严重的形势。此外,政府通过运用各种经济刺激政策,如补贴、征税、收费等来鼓励和促使企业采取各种措施,加强环境保护和治理。

(2)有利于银行、保险、投资者和债权人等利益相关者做出正确的决策。目前,随着全球环境保护意识的增强,各国的环境法律法规和环境管制日趋严格,企业不但要为当前的行为造成的环境污染负责,而且要为过去的行为造成的环境污染负责。因此,企业的环境负债和环境风险、环境成本和环境收益等信息,已普遍受到银行、保险公司、投资者和债权人等利益相关者的重视。他们要求企业对环境情况做出必要的披露,以此评价企业对环境的负面影响程度以及排除有害因素的能力,评定企业的环境风险等级,判断环境因素对其未来经济收益可能造成的影响,从而做出正确的决策。

(3)有利于环保组织、消费者等社会公众对环保问题的关注。随着社会公众环保意识的增强,在世界范围内出现了“绿色消费”的浪潮。消费者在选购商品时,不仅关注产品的质量、功能和价格,而且关注产品在生产过程中是否对环境造成了污染,是否有利于环境保护。绿色消费群体不仅仅是个人,还包括一些企业和政府机构。目前,这种绿色消费行为对市场形成了强大的影响力,企业只有一方面加强生产过程中的环境保护、治理;另一方面积极采取各种措施,加强与社会公众的沟通,树立良好的环保形象和声誉,才能赢得消费者的信任,才能提高市场的竞争能力。

(4)有利于企业加强经营管理,提升自身价值。企业提供详细的环境会计信息,有助于管理层综合分析环保活动对企业造成的财务影响,有助于从环保角度分析企业竞争的状况,把环境管理融于企业全面管理之中,引导企业做出正确的经营管理决策,以取得良好的环境效益和经济效益。环境会计信息的充分披露,可以显示企业在环境管理方面做出的努力,从而提升企业在利益关系人,如股东、银行、政府、社会公众等心目中的形象;同时,也有利于企业采取各种措施,改善和提高环境管理水平,降低环境风险及资金成本。

2. 环境会计信息披露的原则。

(1)真实性与可比性兼顾原则。真实性是指环境会计报告的内容必须是企业真实的信息,报告中的资料和数据具有较高的可信度。报告不仅要反映环境保护中取得的成绩,而且要揭示其存在的问题。可比性是环境会计报告的又一项主要任务,目的是使各企业的环境行为之间易于比较,判断企业在环境利用和保护方面是否有所进步,因此环境行为衡量指标的确定是非常重要的。报告中使用的有关方法和分析的范围必须是透明的,必须表明报告所涉及的范围、时间和资料的获取

以及所使用的评价标准。同时环境会计报告的结构,所使用的术语、符号、缩写都必须表达清楚,且具有连续性。

(2)货币计量与非货币计量并重原则。现阶段,环境会计既存在着可以用货币计量的会计信息,又存在着许多不能以货币计量但对信息使用者非常有用的会计信息。环境资源是有价值的,人们消费环境资源必须为此付费。然而由于现代科学技术的局限性,很多环境资源的价值消耗和补偿很难准确地确定。因此,在制定环境会计信息披露制度时,要考虑到现阶段的科技水平,坚持货币计量与非货币计量并重的原则。能用货币计量的信息尽量货币化,实在不能用货币计量的信息应以其他可行的非货币化方式计量,以达到在环境会计报告中全面披露环境会计信息的目的。

(3)交换意见和第三方验证原则。交换意见是指环境会计报告的信息应在政府官员、环境小组、企业、供应商及其他利益相关者之间进行讨论,提出问题,交换意见,进行评价和批评,以便最大限度地发挥环境会计报告的作用。个别政府部门、企事业单位为了自身的局部利益,即使是在强制性披露的要求下,也可能隐瞒甚至扭曲应当向外界披露的环境会计信息,致使信息既不对称,又缺乏真实性、可靠性。为了维护各方利益,对环境会计信息的披露应实行第三方鉴证原则,具体可由审计机构作为独立的第三方,对环境会计信息的客观、公正和真实性、合法性进行审查、监督和评价。

(4)财务会计与管理会计相融合原则。企业在进行环境会计信息披露时,应遵循财务会计与管理会计相融合的原则,既全面提供与企业财务会计有关的环境资产、环境负债和环境收益等信息,又重点提供与企业管理会计有关的环境成本信息,为企业制定产品价格、降低产品成本以及进行经营预测和管理决策等提供科学的依据。

(5)强制性披露与自愿性披露相结合原则。目前,许多大型企业为了营造绿色优势,弥补其在实际环境工作中的负面影响,往往自愿披露环境会计信息,特别是重点披露采取减少环境负面影响的措施。但是,披露环境会计信息不仅要花费信息搜集成本、处理成本和审计成本等直接成本,而且还可能发生泄露商业机密等间接成本。在我国大多数企业环境责任意识淡薄、环境会计信息不对称的情况下,完全依靠企业自愿来披露环境会计信息是不切实际的,必须实施强制性环境会计信息披露制度。不过,由于各企业面临的环境状况千差万别,外部机构很难完全了解其具体情况并制定出统一的披露制度,所以,完全依靠强制性披露环境会计信息制度在我国目前还难以做到。正确的做法是:强制性披露与自愿性披露相结合,不断提高企业披露环境会计信息的自觉性和主动性。

三、环境会计信息披露的内容及模式

1. 环境会计信息披露的内容。

(1)企业环保工作的绩效。它是指企业一定时期内对环境法规的执行情况以及对环境保护和治理作出的贡献。企业环保工作绩效信息主要反映企业不能用货币计量、无法在财务报表内作为正式项目反映但可以以其他形式披露的与环境保护有关的会计绩效信息。这方面的信息属于定性的或以实物、

技术指标量化的内容,毫无疑问应作为披露的重点。但企业不仅应披露以货币计量的财务绩效信息,而且应披露以实物计量的环境绩效信息,通过结合披露这两方面的信息,让信息使用者对环保工作的效果有更全面的了解。

企业环境绩效信息的主要内容包括:①环境目标和环境管理体系,它表明企业对环境保护的态度。企业高层经营管理者应明确企业的环保方针和要实现的环保目标,应说明企业为达到环保目标所采取的政策和环境管理体系的实施情况以及环境的认证情况等。②环境法规制度的执行情况。企业需向环境会计信息的使用者全面揭示对环保政策和法规制度的执行情况,包括在环境保护和污染治理方面受到了何种表彰、奖励或处罚;污染源的控制及排污费的缴纳情况;环境目标责任的落实、执行及达标情况;环境综合治理的定量考核情况。如果企业被列为限期治理对象,应当说明列入的原因、限期治理的目标与工作进度情况。③环境业绩完成指标。环境业绩完成指标是定量反映企业环境保护活动的成果,包括企业污染物排放指标、空气质量指标、地表水质量指标和能源使用效率等的完成情况。④环境治理与废弃物利用情况,主要是指企业对环境污染进行治理以及对废弃物的再利用情况,包括环境污染治理项目的完成情况、污染治理实施的运行状况、从事环境污染治理的相关机构和人员情况、废弃物回收利用情况及其他治理污染的相关事项等。

(2)企业环境活动的财务绩效。企业环境活动的财务绩效主要反映企业能够用货币计量、在财务报表内作为正式项目反映的与环境因素有关的会计信息,且属于货币量化反映的内容。企业从事生产经营活动会对生态环境造成这样或那样的影响,既影响企业的财务状况和经营成果,又影响企业的经营决策;既影响企业静态的资产、负债和所有者权益,又影响企业动态的现金流量。环境活动对企业财务影响的具体内容,包括企业的财务状况、经营成果、经营风险、未来的发展机会等,具体表现为环境会计要素信息。

2. 环境会计信息披露的模式。

(1)独立环境会计报告模式。这种报告模式是当前西方发达国家跨国公司广泛采用的环境会计报告模式。这种模式要求企业对其承担的环境受托责任进行全面的报告,要求企业根据有关会计记录以及其他环境资料编制单独的环境会计报表,向信息使用者提供企业在环境问题上人力、物力和财力资源投入与产出的数据资料。这种报告模式要求企业在原有三大报表的基础上编制独立的环境会计报告,以反映企业环境信息的全貌。具体要提供环境资产负债表、环境利润表,同时还要在报表附注和财务报告说明书中对环境信息作充分的披露。其中:环境资产负债表主要用来揭示企业在报告期末拥有或控制的自然资源、环境治理投资、环境债权债务以及环境权益。该表可以说明企业对环境资源的保护力度,政府可以据此做出奖励或处罚决定。环境资产、环境负债和环境权益三者之间并非单独构成一个完整体系,而是与企业其他资产、负债、权益相互关联,相互作用。所以,加入环境会计要素之后,仍符合“资产=负债+所有者权益”的平衡公式。但环境资产并不见

得等于环境负债加环境权益,三者之间不存在这种必然的平衡关系。环境利润表是反映企业报告期内在治理和保护环境方面所实现的利润或亏损情况的报表。

(2)补充环境会计报告模式。这种报告模式是指在现有财务报告的基础上,通过增加会计科目、增设报表项目来反映企业环境会计信息的报告模式。在这种报告模式下,企业不需要重新设计环境会计报表,只需要在原有的三大报表体系中增加相应的项目,在报表附注中披露不能以货币进行计量的环境资源信息即可。其具体做法如下:

一是在资产负债表资产类项目中增设“环境流动资产”、“环境固定资产”、“环境无形资产”等项目;在负债类项目中增设“应交环保税费”、“预计负债——预计环境负债”等项目;在所有者权益类项目中增设“环境资本”项目。

二是在利润表中增设“环境成本”和“环境收益”项目,一方面反映企业发生的环境成本支出,另一方面揭示企业控制环境污染和保护生态环境而获得的当期环境收益以及节约能源和资源消耗而带来的成本节约额。

三是在现金流量表中需反映有关环境问题的如下项目:①经营活动产生的现金流量,如支付的各项有关环境的税费和支付的其他与环境保护工作有关的现金,企业因环境污染而发生的罚款、赔偿、排污费、环境污染费等;收到的其他与经营活动有关的现金,如采取环保措施得到的奖励、收到别人的赔偿款等。②投资活动产生的现金流量,如购买或处置有关环境固定资产、环境无形资产和其他长期资产所收回的现金净额。③筹资活动产生的现金流量,如因改善环境而借入或归还的款项等。对于上述环境问题涉及的环境会计要素,应分别设置相应的项目在现金流量表中给予反映。

四是在会计报表附注中需说明的事项。对其他不能以货币计量的环境会计信息,在年度财务报表附注、财务状况说明书中还应进一步披露。如企业生产活动所消耗的资源、环境污染的程度及所造成的社会责任成本、罚款等情况。同时,还应反映企业采取环保措施所发生的支出和收益情况及其对未来环境的影响、企业治理环境的长远目标及行动等。

补充环境会计报告模式方法简单、容易操作。它的缺陷是会计信息披露分散,使用不便,难以对企业生产经营活动产生的环境影响及环境质量绩效作出直接的评价。

无论是独立报告模式还是补充报告模式,都要求企业在会计报表附注中披露以下信息:企业环境会计政策、基本假设、环境管理系统、会计估计及其变更说明、或有事项、资产负债表日后事项及重要项目说明、企业主要污染物及其处理措施、所发生的支出和收益情况及对社会的影响等。

四、环境会计信息披露的发展趋势

客观地讲,我国环境会计的研究与应用起步较晚,有关环境会计信息披露的法规、制度尚不完善,大多数企业对环境会计信息披露的必要性认识不够,利益相关者对环境会计信息披露的要求不高,环境责任的道德理念尚未真正形成。据此笔者认为,应借鉴国外环境会计信息披露方面的成功经验,针对企业环境会计信息披露方面存在的问题,采用近期目标和远

期目标相结合和分步实施、循序渐进的方法,尽快引导我国的环境会计信息披露与国际接轨。

1. 近期目标。从目前来看,我国可选择一些环境污染严重、对国民经济影响比较大的国家重点建设行业或上市公司,如造纸、印刷、石油、化学、橡胶、塑料、金属、非金属、医药、生物、采掘、纺织、服装、毛皮、电力、蒸汽及水的生产及食品、饮料等行业认定为重污染行业,作为环境会计信息披露的试点,由国家环保部门和财政部门共同提出强制性环境会计信息披露要求,并确定应披露的具体内容。其方法是:在会计核算上,环境会计核算的内容可以暂不纳入日常的会计核算体系,可从现有的会计资料中直接取得基本的环境会计信息;同时在传统会计报表的基础上,采用文字说明、补充资料、报表附注等形式,披露一些基本的环境会计信息。如果这些信息可用一些准确的数据指标或货币指标反映,则应充分利用这些指标予以披露,并辅之以文字说明;如果在目前状况下不能获取相对准确的数量信息,则只用文字进行说明。对于上述行业中会计基础工作较好的企业尤其是上市公司,要引导它们积极创造条件,逐步向编制独立的环境会计报告模式过渡。

2. 远期目标。从长远来看,我国应当采用独立环境会计报告模式。独立环境会计报告模式是当前西方发达国家跨国公司普遍采用的一种报告模式。这种模式要求企业对其承担的环境受托责任进行全面的报告。因此,编制独立的环境会计报告会使得有关环境绩效的信息披露更加集中、全面和系统,从而能够使信息使用者对企业的环境绩效得出一个准确的结论。随着我国环境会计研究的深入和环境会计应用的普及,环境会计报告的编制质量应有较大的提高,在范围上,应扩大到所有的企业;在内容上,应由会计准则作出统一的规定;在格式上,应采用国家规定的统一格式,最终使环境会计报告和传统财务会计报告一起构成财务报告体系。同时,我国应设立专门的环境会计信息审计机构,对企业环境会计信息披露的真实性、有效性做出客观、公正的评价。

学习借鉴国外环境会计信息披露的成功经验,研究探索出适合我国国情的环境会计信息披露的模式,并在实践中不断完善,是会计理论研究者和实务工作者义不容辞的责任。只有不断提高环境保护意识,认真搞好环境会计核算和披露,才能促使企业正确处理经济发展与环境保护、当前利益与长远利益的关系,实现环境资源损耗与补偿的良性循环,达到经济效益、环境效益和社会效益三者的协调,最终实现人与自然、企业与社会和谐发展。

主要参考文献

1. 中国会计学会编.环境会计专题.北京:中国财政经济出版社,2002
2. 肖序.环境会计理论与实务研究.大连:东北财经大学出版社,2007
3. 林万祥,肖序.企业环境成本的确认与计量研究.财会月刊,2002;6
4. 千胜道,钟朝宏.国外环境管理会计发展综述.会计研究,2004;10