油田企业战略环境管理会计体系的构建设想

田雪峰(博士)

(中国石油大学〈华东〉经济管理学院　山东东营　257061)

【摘要】本文试图以油田企业这种能源型和环境型企业为立足点,探讨油田企业要走可持续发展之路就必须建立战略环境管理会计体系的问题,并提出了初步的设想。

【关键词】油田企业　可持续发展　战略环境管理会计

油田企业的环境管理会计体系再好，没有目标引导也是不妥的。诚如装备精良的飞机失去了导航系统就不能正常飞行一样,环境管理会计体系如果要发挥出应有的作用,就必须具备一个良好的“导航系统”,这个“导航系统”就应该是企业的一个长远的规划目标(即战略)。企业的发展战略如果是环境导向的,相应的环境管理会计体系才能发挥作用。环境问题对于油田企业不应该是短期问题,而应该是长久大计。油田企业应持“深度绿色观点”来看待环境问题,即站在可持续发展的高度来制定企业的环境政策。

一、油田企业可持续发展战略的确立

1. 对战略的诠释。

所谓战略,亨利·明茨伯格给出了战略的 5 个定义,即计划、谋略、范式、定位和视角(或称思维模式),并探讨了它们之间的一些关系。其中,作为计划和谋略,战略是一个统一的、综合的和完整的计划,精心设计以确保企业的基本目标得以实现。作为范式,鲁梅尔特教授说:“一个人的战略是另一个人的战术——什么是战略取决于你所处的位置。”它也取决于你何时处于那个位置:有些战略今天看起来似乎是权宜性的,明天则可能是战略性的。很多时候,专注于细节而让战略自己出现是明智的选择。因此,“战略是关于什么的”这个问题的答案可能是“有关一切事情”。作为定位,鲁梅尔特教授的定义是:“战略是为经济利润创造形势并找到维持它的方法。”作为视角,战略首先是一个概念,它说明所有战略都只存在于相关者(那些实践战略的人)脑袋里的抽象观念,都或多或少会受这种实践的影响。每个战略都是一个发明,是想象中的事物。

综上所述，作为谋略，战略带着我们进入直接竞争的领域。然而具有讽刺意味的是,战略本身是植根于设定的计划和已建立的范式(静态概念)里的。那么,如何保持战略作为谋略的动态概念、战略作为范式的静态概念以及其他形式的计划之间的和谐呢?作为范式,战略专注于行动,提醒我们如果不考虑行为,概念将是一个空洞的概念。战略作为范式也引出组织的另一个重要现象,那就是集中,即在行为上达到一致性。作为定位，战略促使我们在环境里特别是在竞争环境里看待组织。这使得我们能从生态学角度去考虑组织,将其看做环境中的有机体,在敌对、不确定和共生的世界里求生存。

与“战略”相关的概念是“战略管理”,即对影响组织的战略因素进行分析,确定组织的长期战略目标,选择为实现战略目标所应采取的策略与措施,将其付诸实施,并对战略实施过程进行控制和评价的动态管理过程。其实质是运用系统论的方法,将管理对象作为一个系统来考虑,寻求外部环境和组织内部条件的最佳匹配点，以使组织的战略目标得以实现。战略管理有三个鲜明的特征,即全面性、长远性和竞争创新性。

2. 油田企业的可持续发展战略。

社会对环境问题的重视、污染者付费原则的贯彻和外部成本内部化的趋势,使企业的成本上升,特别是油田企业这种能源型和环境型企业更是如此。环境问题与企业的其他战略问题在性质上存在很大的不同,相关的错误决策会对企业、员工、管理部门和股东产生极为严重的影响。因此,对环境问题的态度是企业“绿色化”过程中关键的一步。

在 20 世纪 90 年代以前，不管企业间和国家间的差异有多大,环境问题都没有被各组织看做是它们活动的中心问题。显而易见的是,环境问题的重要性在近年来得到了关注。一些人认为,环境管理已成为现代企业管理的一个基本要素,对环境问题的关注与否是企业在融资和保险谈判中的关键问题,环境报告现在应当被看做是管理部门解除经管报告责任和与股东沟通的一个部分。从油田企业的生产和发展引发的环境问题的严重性来看,其在环境收益方面也是不容忽视的。尽管将环境与企业相结合的必要性已得到了人们的普遍认可,但是我们仍然不能简单地认为:所有的组织都会拥护所谓的“新环境文化”;只要实施了相关的环境管理战略,我们就可以彻底地解决环境问题。事实上,危机并不可怕,可怕的是企业没有危机感。

同时我们也应该看到,油田企业在环境设计、污染控制、能源利用和废弃物处理等方面进行持续改进的过程中，能够逐步得到利益相关者的认同和支持，并将可持续发展战略内化为企业的战略目标,主动实施环境管理会计以为该战略目标

服务。因此,这也给油田企业创造了取得经济效益、环境效益和社会效益的“三赢”机会。目前国内一些大型油田企业已经明确了可持续发展战略,例如中石油的可持续发展战略是“奉献能源、创造和谐”,中海油的可持续发展战略是“奉献清洁能源、创造美好生活、保护生态环境、积极回馈社会”。可见,这种战略的选择是企业站在长远发展目标的立场上做出的。

3. 可持续发展战略与环境管理会计的关系。

可以说,环境管理会计和可持续发展战略的关系非常密切。可持续发展战略起着导航的作用,环境管理会计则是在可持续发展战略的引导下实施的一系列会计方法,从而保证可持续发展战略的顺利实施。也可以说,环境管理会计是可持续发展战略的一个重要组成部分。以环境预算管理为例,企业可持续发展战略是企业经营发展的总方针,体现在长期目标和短期目标中,而基于长期目标和短期目标的预算作为一种行动安排,使企业日常的经营理财活动与其战略部署互相协调,形成了具有良好循环的系统,详见图 1。

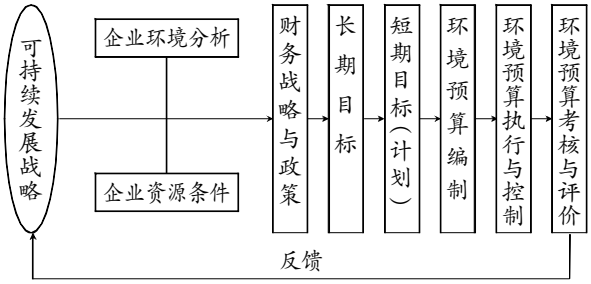


图 1 环境预算管理与企业可持续发展战略的内在联系

其实,环境管理会计的其他方法如环境成本管理与控制、环境投资评价、环境业绩评价等都需纳入可持续发展战略,形成一个有机整体。环境管理会计方法之间相互关联,同时又通过滚动目标的实现与制定,沿着可持续发展方向对可持续发展战略目标进行持续改进。

二、油田企业全过程环境管理体系的构建

油田企业本身的特殊性及对环境的较大影响,加之可持续发展战略的需要,客观上要求油田企业建立全过程环境管理体系。所谓“全过程”,就是指从项目的可行性研究到设计、施工建设、调试、正式生产直至关闭、废弃的全过程。在此“全过程”中,需要建立和完善环境管理评价系统,持续进行环境评价和降低环境风险。实际上,环境问题已经融入企业的其他日常战略活动当中,成为可持续发展战略的一个重要组成部分。基于成本效益原则,企业应在保证全过程环境管理的前提下,抓住关键的环境要素和问题。

可以说,全过程环境管理体系是环境管理会计的应用对象,环境管理会计则作为环境管理系统中的一个不可或缺的组成部分,具有传递信息和反馈调整的功能,对保证全过程环境管理体系健康、有序地运行起着重要的作用。油田企业全过程环境管理体系如图 2 所示。

三、油田企业实施战略环境管理会计的意义

十六届三中全会提出了科学发展观的重要指导思想,即

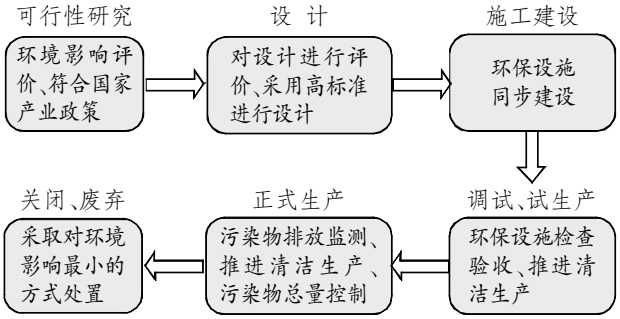


图 2 油田企业全过程环境管理体系

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。科学发展观明确提出了当代社会发展的主题——可持续发展,而环境问题又是可持续发展中最前沿的问题。面对环境问题,不仅需要技术,更需要管理,从而引申出当今的环境管理问题。

油田企业作为社会的一个组成部分,如果能够贯彻科学发展观,有效实施环境管理,则是利人利己的好事。而环境管理会计是管理会计和环境管理相结合的产物,建立和实施环境管理会计是可持续发展战略的重要组成部分。在可持续发展战略下,企业应确立“绿色经营”的新理念,并贯穿企业经营的全过程。绿色经营系统是环境管理会计发展的微观背景,而环境管理会计则是绿色经营系统的有机组成部分。在可持续发展战略下,企业及其经营者的受托责任既包括经济的受托责任,也包括社会和环境的受托责任。对企业及其经营者的环境受托责任的认定和考评,需要借助于环境会计信息系统。

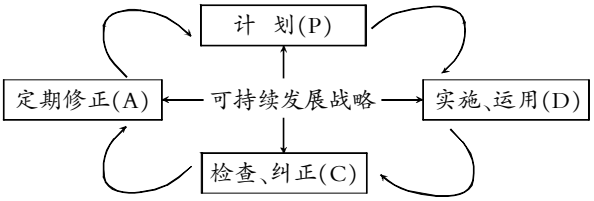
随着环境问题的日益严峻,同时为我们的子孙后代着想,我们必须以科学发展观为依托,坚持将可持续发展的观念落实到环境管理中,进而通过环境管理会计的实施来实现可持续发展。对于油田企业,只有站在战略的高度上,在管理过程中充分重视环境因素,在信息披露、决策、业绩考核中以长远的眼光结合与环境有关的法律法规进行深入的调查分析,才能真正实现可持续发展。

以上是从宏观层面分析油田企业实施战略环境管理会计的意义。从微观层面来看,在环境管理会计之前冠以“战略”二字对环境管理会计本身就有深远的影响。环境管理会计与企业的战略发展相结合,企业的战略目标是谋求可持续发展,因此环境管理会计的目标也应与企业的战略目标相一致,其假设、原则和方法等都要发生相应的变化。就方法而言,环境成本预算要站在战略的高度,追求长期的预算效果,要考虑未来法律法规和客户偏好的潜在变化,预算要有超前性和科学性。投资项目中的环境评价也要结合企业的未来发展需要,而不是只顾当前利益。就环境成本预算而言,从短期来看可能会导致企业成本的增加,但从长期来看则可能会为企业带来收益。因为虽然现在考虑到未来法律法规和客户偏好的潜在变化,发生了一些环境成本,但是却大大减少了未来采取补救措施和罚款所带来的成本,因此可以说带来了环境收益。同样,业

绩评价如果结合战略因素，就可以为企业及员工提供一种长期的战略目标导向，避免了短视行为的发生。

四、油田企业战略环境管理会计体系的构建

战略环境管理会计，是针对油田企业目前对于环境问题“头痛医头，脚痛医脚”的状况提出来的。如前所述，企业环境管理会计需要与可持续发展战略有机结合，即把环境预算、环境投资评价、环境成本管理与控制以及环境业绩评价这样一个闭环管理方法纳入企业全过程环境管理体系，从而谋求循环发展。油田企业实施战略环境管理会计最终会达到减少经营活动中产生的环境负荷（即资源使用量、废弃物排放量）的目的，同时提供对环境无害的产品和服务，创造良好的环境，实现可持续发展战略目标。值得一提的是，油田企业实施战略环境管理会计应当有条不紊地进行，要避免形式主义。战略环境管理会计循环如图 3 所示。



注：可持续发展战略是中心，起指导作用；环境管理会计信息流沿环形箭头方向流动。

图 3 战略环境管理会计循环

1. 自主确定保护环境的方针和目标。

制定组织的环境政策是组织认真对待环境问题的首要条件，它是所有组织与环境相互作用和政策发展的基础。因此，不能仅仅考虑企业当前的环境状况，还要关注以下方面：即将出台的国内法律、已实施的国内法律及其实施的时间表；已实施的和即将出台的国际协定；油田企业海外项目所在国已实施和即将出台的法律；利益相关者的看法和担忧；石油、石化行业协议；公众对环境问题观点的转变；知识更新和技术变革；企业及员工对于环境问题的道德立场；未来发展机会和油田企业社会责任报告等。

油田企业的环境政策必须以组织与环境相互作用的可靠数据为基础，环境责任要尽可能地明确。具体目标应该是暂时的和不断发展的，环境管理会计在与环境政策紧密联系的预算环节就开始实施，以配合具体目标的制定。

2. 为实现既定目标采取必要的措施。

该环节主要解决以下问题：确定政策目标的优先顺序；协调各目标之间的相互作用；将战略目标转化为具体目标；提供完成具体目标所需的数据（主要由环境管理会计完成）；分配责任；监督业绩（环境管理会计起主要作用）；反馈和奖励（环境管理会计起主要作用）。

3. 对战略环境管理会计体系的运用状况和目标的实现情况进行把握、评价，并加以改进。

前面提及，具体目标应该是暂时的和不断发展的。随着客观环境的改变，不明朗事件逐渐清晰，以前的目标可能会变得不合时宜，因此需要对目标的实现情况和目标本身进行评价并加以改进。这是一个持续改进的过程。另外，监督比实施更重要。监督不仅可以评价环境业绩，提供一个反馈和控制机制，而且还具有两项更重要的功能。首先，如果没有监督，则实际上是在向员工传递一个强烈的信号：组织本身都没有认真考虑环境问题，这意味着对组织业绩的衡量仍然是基于旧有的模式，员工晋升也还是依据原有的标准。其次，监督应当成为一个更为广泛的监督系统的一部分，这个系统应该能够向组织发出早期的警告，从而达到事前控制的效果。环境管理会计的闭环结构刚好可以解决这样的不断反馈和修正的问题，当然这里也要借助环境审计的作用。

4. 对战略环境管理会计体系进行定期修正。

战略环境管理会计体系本身也应该可以得到评价，企业应在确定总体战略目标的前提下不断对偏离目标的环境管理会计体系进行修正，即以图 3 的 PDCA 循环为基础，对战略环境管理会计体系进行持续改进。这是一个艰难的过程，应要求企业全体员工积极参与，并且应有相应的配套制度作为保证，关键是要让静止的制度和框架“动”起来，真正发挥其应有的作用。

针对目前油田企业无论在战略管理方面还是在环境管理方面都处于初级阶段的状况，战略环境管理会计可以在油田企业试点运行并分步骤实施。首先采取合规性战略，即通过改变企业的经营行为，使其符合相关法律法规的要求，并积极制订环境保护计划。其次可以实行事前控制战略，即对环境因素进行事前控制，超前于环保法规，合理利用资源，获得竞争优势。最后是实行可持续性战略，即将环境因素融入企业活动的各个方面。总之，应让环境问题不论大小都成为企业日常决策的一个部分，环境因素大部分成为环境管理会计的对象，变环境管理为精益化管理，使油田企业走上可持续发展之路。

主要参考文献

1. 陈大恩，张红光.国外大企业的战略管理及对我国石油企业的启示.河南石油，1998；3

2. 罗伯·格瑞，简·贝宾顿著.王立彦，耿建新译.环境会计与管理.北京：北京大学出版社，2004