

环境绩效评价及其指标标准化方法探析

黄晓波 冯浩(教授)

(湖北大学商学院 武汉 430062)

【摘要】 传统绩效评价指标仅仅考虑了财务绩效而没有考虑环境绩效,因此亟须修正和完善。本文构建了环境绩效评价体系的框架,并介绍了环境业绩指标与财务业绩指标的标准化方法。

【关键词】 绩效评价 投资报酬率 经济增加值

在采用传统绩效评价指标进行绩效评价时,由于深受单纯追求经济增长的传统发展观的影响,其依据的是传统会计系统所提供的会计信息,没有考虑环境绩效(环境支出和损失、环境收益),没有考虑企业应承担的环境责任以及企业发生的与环境有关的问题导致的财务影响。为了实现社会经济的可持续发展,促进社会经济资源的合理利用和永续利用,保护人类赖以生存的环境,必须将环境成本和社会成本纳入企业绩效评价系统,构建基于环境的绩效评价体系,综合评价企业的经济、生态效益。

一、环境绩效评价体系的构建

构建基于环境的绩效评价体系的基本思路是:①建立环境会计,将环境资产、环境负债、环境成本、环境收益与环境

账户。

二、虚假报告赔偿准备金制度的实施构想

1. 虚假报告赔偿准备金的设立。上市公司高管人员虚假报告赔偿准备金的设立:根据证监会的要求,由能够从上市公司获得收入的高管人员(包括董事长、董事、总经理或首席执行官、监事、财务总监或首席财务官,不包括独立董事)分别在证监会指定银行开立准备金账户,他们将各自年收入的30%存入该账户作为虚假报告赔偿准备金。

会计师事务所虚假报告赔偿准备金的设立:根据证监会的要求,以会计师事务所的名义在证监会指定银行开设准备金账户,将会计师事务所年审计收入的10%存入准备金账户,作为虚假审计意见赔偿准备金。

2. 虚假报告赔偿准备金的管理及使用。虚假报告赔偿准备金设立以后,由接收准备金的指定银行进行管理并受证监会的监督。存入准备金的款项应视同活期存款按国家有关利率规定获得利息。赔偿准备金提供者平时不能自由支取赔偿准备金,只有在发生赔偿支付或满足一定期限时才能支取。指定银行应根据准备金账簿记录和其他凭证审核准备金是否符合支付和退还条件。当发生赔偿支付时,银行应根据法院的赔偿判决(确定支付理由)和准备金提供者的身份证明(确定所有者)进行支付,支付金额以准备金余额为限。证监

损失纳入现行的会计核算系统,从而使现行会计报表反映出来的财务状况、经营成果和现金流量都包含环境的财务影响;②构建环境绩效指标,并将环境绩效指标与现行的会计报表中反映出来的财务绩效指标结合起来,据以对企业环境绩效进行评价。本文着重于对第二种思路进行探讨。

1. 环境绩效指标的构建。国际标准化组织(ISO)制定的ISO14031将环境绩效指标分为经营绩效指标和管理绩效指标。

经营绩效指标反映企业经营活动的环境绩效,主要有:①材料。包括单位生产使用的材料数量,加工、回收和再利用的材料数量,单位生产所需的用水量等。②能源。包括每年或每单位产出的能源用量、所用各种类型能源的数量等。③支

会作为监管者,主要负责监督准备金账户的设立情况并为每一准备金账户建立备查档案,监督赔偿准备金的存入(是否及时存入,存入金额占其收入的比例是否符合要求)、支取(是否符合上述两个支取条件)和退还情况。高管人员和会计师事务所所有权查看其所存的赔偿准备金的余额。

3. 虚假报告赔偿准备金的归还与结清。达到一定期限(自存入时起5年)没有发生赔偿支付的准备金,可根据银行的账簿记录(确定存入时间)和准备金提供者的身份证明(确定所有者)予以退还。银行无故不退还的,应由证监会承担违约责任。不满一定期限(5年)的准备金不得要求退还。当赔偿准备金发生赔偿支付后仍有余额的,应达到一定的期限(自赔偿支付时起5年)才能退还。当上市公司高管人员不再具备高管人员身份时,可停止准备金的存入,但要达到一定期限(自离职时起5年)才能结清准备金账户;会计师事务所可自解散时停止准备金的存入并结清准备金账户,当发生会计师事务所合并或分离时,可将原准备金转至合并或分离后的会计师事务所准备金账户。

主要参考文献

1. 中国证监会.会员制证券投资咨询业务管理暂行规定,2005
2. 中国财政部.会计师事务所审批和监督暂行办法,2005

持企业经营的服务。包括承包商使用的危险材料量、承包商产出的废物种类等。④厂场设施、供应和送货。包括交通工具的平均油耗、生产占用土地面积等。⑤产品。包括开发的具有较少危害性的产品数、废品率、产品使用寿命期等。⑥组织提供的服务。包括每平方米使用的清洁品、产品售后服务中使用的材料数量。⑦废物。包括每年或单位产出的废物量、待处理的废物总量等。⑧排放物。包括每年特定排污物的排放量、排放到空气中的废能等。

管理绩效指标反映企业管理当局为提高组织的环境绩效所做出的努力。主要有：①方案 and 政策的实施。包括实现的目标和指标数量、负有特定环境责任的管理人员级别、参与环境方案实施的员工数量等。②合法性。包括遵守法规的程度、违法次数、违法罚款支出等。③财务业绩。包括环保项目的投资报酬率、与环保有关的研究开发支出等。④与社区的联系。包括环境业绩报告数量、为社区环保活动提供的支持等。

上述指标涵盖了资源和能源的消耗总量及排放物的总量，因而有利于环境控制。但从环境绩效评价角度看，上述经营绩效指标和管理绩效指标的不足之处有：①是单一指标，一个指标只反映环境绩效的某一个方面。②大多是绝对数指标，没有反映被计量单位在规模、产量、员工数量等方面的差异，不便于在不同企业之间进行比较。③各个指标的计量单位不同，不能直接加总。所以，难以从总体上反映企业的环境绩效。

因此，需要在上述指标的基础上计算相对指标，即将一个指标与另一个指标进行比较，将环境绩效指标与财务绩效指标结合起来，从而更好地反映和评价企业业绩。从理论上讲，可采用三种结合方式：一是将一个环境指标与另一个环境指标相结合，如废弃物数量/能源消耗量；二是将一个财务指标与另一个财务指标相结合，如环保支出/销售收入；三是将一个环境指标与一个财务指标相结合，如二氧化碳排放量/销售量。

2. 生态效率指标。在可持续发展观下，企业在追求经济增长、利润最大化或企业价值最大化的同时，还要考虑企业经济活动对社会资源、环境的影响，减少对环境的破坏。即使使资源的损耗和对环境影响最小化的同时，最大化企业的价值。因此，对企业绩效的评价，必须将环境业绩和财务业绩结合起来。生态效率指标就是环境业绩变量与财务业绩变量的比值，即：生态效率=环境业绩指标/财务业绩指标。

经济活动水平与所估计的地球环境承受能力相适应时，就是生态效率状态。促进可持续发展全球企业委员会认为，生态效率在逐步降低整个产品生命周期中的生态影响和资源耗费的同时，提供价格上具有竞争力的、可以满足人们需求以及提高生活质量的商品和服务……

生态效率指标不仅可以用来在行业内的企业之间作横向比较，而且可以用来监控某一企业的业绩变化。但在实际运用生态效率指标时，会遇到以下问题：①每一个企业的环境业绩指标和财务业绩指标都有很多，不同国家、不同地区的环境业绩指标差别很大。②由于计算各个行业、各个地区、

各个国家的生态变量时，没有统一的规则或标准，因而缺乏可比性和一致性。③难以将按照不同环境业绩指标和财务业绩指标计量的生态变量合并起来，以综合反映企业的生态效率。为了解决上述问题，需要对相关的环境业绩变量和财务业绩变量进行标准化。

二、环境业绩指标及财务业绩指标的选择

联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组（ISAR）制定的《企业环境业绩和财务业绩指标的结合》提出一种对环境业绩指标和财务业绩指标进行标准化的思路和方法。具体内容如下：

1. 环境业绩指标的选择。

（1）选择的标准。①针对全球范围内所有国家和地区所共有的环境问题。②将宏观层面上的环境问题（例如全球变暖）和微观层面上的企业行为（例如能源利用）相结合。③对环境业绩和财务业绩均有直接影响。

（2）选择的方法。主要依据《21世纪议程》、《蒙特利尔议定书》、《京都议定书》等三个对全球公认的环境问题进行治理的协议选定指标。

（3）选择的结果。依据《21世纪议程》选择的环境业绩指标有三个，即大气层的保护、淡水资源的供给与水质的保护、固体废弃物和废水相关问题的环保管理。依据《京都议定书》与《蒙特利尔议定书》选择的环境业绩指标有九个，即不可再生资源的耗竭、淡水资源的耗竭、全球变暖、能源和与能源相关的导致全球变暖的气体排放、其他导致全球变暖的工业排放物、臭氧层的损耗问题、对臭氧层有害的物质的使用、对臭氧层有害的物质的排放、固体和液体废弃物的处置。上述指标可以用实物量来表示，也可以用货币单位计量。例如，“不可再生资源的耗竭”既可以用购买能源的数量（吨、千瓦时）表示，也可以用购买能源的成本（元）表示。

2. 财务业绩指标的选择。各国的财务业绩指标是按照统一的国家会计准则或国际会计准则计算得到的，因而具有较强的可比性、一致性。可供选择的变量有销售收入、营业利润、税后利润、增加值等。销售收入=销售量×单价；营业利润=主营业务收入-主营业务成本-主营业务税金及附加-期间费用；税后利润=利润总额-所得税；增加值=销售收入-购入商品和劳务的成本。

3. 环境业绩指标与财务业绩指标的结合。将上述环境业绩指标与财务业绩指标结合起来，可得到很多生态效率指标，例如能源成本/销售收入、能源消耗量/增加值等。因为这些环境业绩指标和财务业绩指标都是世界通用的，所以据此计算得到的生态效率指标具有广泛的可比性和适用性。

【注】本文是“湖北经济可持续发展的财务战略研究”（项目批准号：2005Y066）的阶段性成果。

主要参考文献

1. 许家林, 孟凡利. 环境会计. 上海: 上海财经大学出版社, 2004
2. 王化成, 刘俊勇, 孙薇. 企业业绩评价. 北京: 中国人民大学出版社, 2004