

企业环境信息披露研究述评

耿闪清¹ 方丽娟¹ 王天东²

(1.宁夏理工学院 宁夏石嘴山 753000 2.浙江林学院 杭州 311300)

【摘要】 本文基于国内企业环境信息披露研究的成果,对环境会计的对象和要素、环境绩效的确认范围以及环境信息披露的内容和模式进行了归纳。

【关键词】 环境信息 环境会计 企业

自1992年葛家澍教授和李若山教授发表《九十年代西方会计理论的一个新思潮——绿色会计理论》以来,我国即有一大批会计理论与实务工作者相继涉足环境会计领域进行开拓和研究。这不仅体现在中国会计学会对环境会计问题专门研究工作的巨大推动,国家有关基金等对有关课题给予的立项资助,而且体现在环境会计问题已成为我国近年来博士、硕士研究生论文选题的一个重要方面,国内亦刊印了一大批有关论文和理论专著。

由内容看,企业面向社会公开的环境信息至少应包括环境财务信息和环境绩效信息两大方面。本文将结合国内有关研究文献的分析,简要回顾我国理论界为推进企业环境信息披露工作所做的努力。

一、我国企业环境信息披露研究的主要观点

尽管我国的企业环境会计研究尚未形成系统完整的理论,但经过十多年的借鉴与探索,也产生了许多有用的研究成果,所形成的相关观点大致可以归纳为:

1. 环境会计的对象与要素。环境会计对象的显著特点是增加了自然环境内容。基于这一思想,对于环境会计的对象,王辛平等(2000)认为是企业对环境资源的不断损耗和不断补偿的循环过程;蔡昌(2000)认为是自然资源、环境的开发维护及使用成本,以及环境资源的收益和价值补偿过程;孙兴华等(2002)认为是企业环境行为所涉及的以及能够对企业自身生产经营产生影响的那部分环境空间、环境要素和环境因子;杨雄胜教授则认为应包括自然环境和人文环境两大类,而传统环境会计的不足在于只关注自然环境的影响却忽略了人文环境(李心合等,2002);周丽娟(2005)认为是指企业单纯的环境活动(不直接涉及财务状况和经营成果)和企业与环境有关的经济活动(表现为环境资产、负债、成本、收益等环境会计要素)。

关于环境会计的要素,学者们在传统会计要素的去留问题上存在一定的争论。刘爱东等(2003)认为目前的企业会计要素已能涵盖信息使用者的环境信息要求,但应对现有会计要素的外延进行适当调整。而认为应单独设立环境会计要素的学者们又有多要素论的说法:孙兴华等(2000)认为主要有

环境成本、环境收入和环境会计收益;王辛平等(2000)认为包括自然资源的损耗、环境保护支出和环境保护收益;李心合等(2002)认为有环境资产、环境负债、环境支出和环境收益;许家林等(2006)则对环境资产的确认问题进行了专门研究。但从现有研究资料看,环境会计要素研究的主要成就表现在环境负债和环境成本方面,环境费用和环境收益的研究还没有形成完整体系。

2. 环境会计要素的确认范围。关于环境负债,石中美(2000)认为确认企业的环境负债时,不一定要有法律上的强制性义务,有可能存在推定义务;耿建新(2003)、李永臣(2005)指出环境负债可进一步区分为确定性环境负债和或有环境负债两大类;杨靓靓(2005)认为环境负债应包括环境修复义务、环境罚款义务和环境赔偿义务。

关于环境成本,浙江省教育厅课题组(2001)认为主要包括资源消耗成本、环境支出成本、环境破坏成本和环境机会成本;花爱梅(2001)认为主要包括弥补性环境支出、维护性环境支出和预防性环境支出;肖序(2002)认为包括降低污染物排放、废弃物回收再利用与处置、绿色采购、环境管理、支援社会环保活动及环境损害方面的成本;乔世震、乔阳(2002)认为可分为环境对策成本和环境惩罚成本;张英(2005)认为广义上应包括预防性环境成本、治理性环境成本、废弃物回收再利用成本以及环境损失。

企业的环保收益披露的内容较支出要少。肖序(2002)认为环境保护经济效益包括因环境成本投入而带来的其他资源成本节约、排污费的减少、三废产品带来的收益增加等内容,环境成本效果主要体现在企业排污量的削减数量、资源和能源的利用率提高、废弃物的回收利用等方面;周丽娟(2005)认为主要包括企业治理环境污染产生的环境收益(如国家颁发的对环保做出贡献的奖金、利用三废生产产品所得收益、公司因采取环保措施所受到的税收减免优惠、补助和价格补贴等)和企业环境资产本身所产生的环境收益(如自然资源释放出来的实际收益即财富增加和精神效益即心理满足)。

3. 环境绩效的披露范围。对企业环境绩效的披露研究是一个新兴的领域,又鉴于环境绩效内容上的复合性和表达上

的特殊性,现实的例子并不多见。孟凡利(1999)、尹世芬(2002)认为环境绩效信息披露的内容主要包括环境法规的执行情况、环境质量情况以及环境治理和污染物利用情况;林小华(2005)认为企业的环境业绩信息至少应包括环境目标和环境政策、污染物排放、环境治理以及污染物利用、环保法规执行、环境管理、企业资源消耗等方面;魏轶(2005)认为环境业绩信息主要是关于环境目标和环境管理体系、环境法规制度执行情况、环境业绩指标、经济生态效益以及环境治理和废弃物利用情况。

4. 环境信息披露的内容和模式。学者们一般认为环境信息披露的主要特点是定性描述与定量总结相结合、价值量基础与自然量基础相结合、环境的财务影响报告与非财务影响报告相结合,并认为当前应突出重视上市公司的环境信息披露问题。具体来说:

(1)环境信息披露的内容。耿建新、焦若静(2002)提出应包括环境问题及其影响、环境对策方案、在财务报表及附注中披露环境支出和环境负债;乔世震、乔阳(2002)认为主要记载以下事项:经营者对环保的誓约,环保方针以及环保目标,环境管理系统的组成,环境活动影响的非货币量化信息,以及对环境报告的第三者意见;耿建新、刘长翠(2003)认为包括环保引发的成本费用、与环境有关的收益以及环境负债;李永臣(2005)认为主要有环保设施建设投资信息,经常性支出信息,非经常性、非正常性环保支出,可预见且可合理估计的未来环境支出、环境负债以及环保收益,并认为上述环境会计信息主要来源于环境信息系统。

(2)环境信息披露模式。一般来说,环境信息的披露存在补充报告模式和独立报告模式两种。后者又可分为综合独立报告式和具体独立报告式。具体来说:王辛平、韩军(2000)认为普通企业可在传统报表的基础上增列“环境资产”、“应付环保费”、“环境资本”或“环保基金”等科目核算有关内容,环境污染大的企业可专门设计环境会计资产负债表;浙江省教育厅课题组(2001)认为以单独编制环境会计报告为宜;徐融、陈红(2001)认为可先要求试点单位建立企业财务会计核算账和环境会计账,条件成熟时再两账合一;孙兴华、王兆蕊(2002)主张采用补充报告模式;李建发、肖华(2002)认为目前应考虑采取独立报告模式,将来再采用补充报告模式;储姣等(2003)指出宜将环境信息与企业主要财务信息分开报送;肖序(2003)建议编制独立的环境会计报表作为三张主表的附表,一并对外披露。许家林、蔡传里(2004)认为独立环境会计报告包括环境资产负债表、环境损益表、环境成本费用明细表、环境污染报告、环境绩效报告和企业年度环境保护计划等;邵毅平、高峰(2004)认为在环境会计不成熟的现阶段,可选择侧重于以环境绩效信息披露为主的环境会计信息披露模式,一般可编制单独的或非独立的环境绩效报告。

二、国内企业环境信息披露研究的基本特点

根据前述简要回顾与分析可以看出,在还没有很成熟的理论和制度规范可以借鉴的情况下,我国在环境信息披露的目标、内容和方式等方面已经取得了初步的一致意见,基础理

论的研究内容基本成型,为进一步的全面研究奠定了基础。但近年来的有关研究也存在以下局限性:

1. 研究内容尚待深化。完善环境信息披露是一个系统工程,需要注重充分吸收环境学、环境经济学、环境管理学、发展经济学和现代经济理论等相关学科的已有研究成果。但综观目前的大多数研究,缺乏对当前已有的国外环境会计信息披露研究成果系统、全面的介绍和借鉴,回避环境报告与现代会计衔接上存在的计量、核算等诸多问题,只是注重环境信息披露理论某一方面的研究,将其作为一个系统和一个整体来研究而形成的成果较少,并且实证研究很少。

2. 研究力量有待加强。从我国目前从事环境信息披露研究的人员总体结构上看,高层次的研究人才较少,有分量的成果很少,有关准则制度方面的研究更显薄弱。

3. 已有的理论尚待与实践有效结合。目前我国的环境信息披露研究局限于从信息供应者的基本框架和报告模式的探索,很少从环境信息使用者的角度来论述环境信息报告的有用性,对有关理论的应用研究缺少细致、深入的分析,与我国企业编制环境报告的需要严重脱节,远远落后于我国宏观环境保护需要和微观企业的披露需要,尤其对企业环境报告的编制进行系统研究的极少,符合我国国情的科学的企业环境信息披露体系尚未建立起来。

4. 针对非上市公司和经济落后地区企业的有关研究亟待加强。目前我国学者对国内企业环境信息披露的研究绝大多数是针对上市公司进行的,极少有针对非上市公司的一般企业去进行调查和研究的实例,存在着重上市公司轻非上市公司、重发达地区企业轻落后地区企业的研究倾向。但从某种意义上来说,位于我国经济和文化相对落后、生态环境脆弱的西部地区企业更需要强化环境意识,社会公众对环境信息的需求和有关监管机构的规范要求也应更为迫切,因此本文认为,近期内我国企业环境信息披露的主体,不仅仅包括上市公司,更应该包括各个地方上数量众多的中小企业尤其是重污染企业,只重视任何一个方面都显失偏颇。

三、小结

从世界各国研究企业环境信息披露的情况看,所要求披露的环境信息绝不仅仅只是环境会计信息,还包括了环境状态信息、环境管理信息、环境统计信息和环境技术信息等内容。但到目前为止,我国的环境信息披露研究还主要局限于环境会计信息披露,这实质上是将环境信息披露简单地等同环境会计信息披露,显然不符合环境管理和环境核算的实际情况。

相比国外学者的研究还可以发现,目前国内对企业环境会计信息披露的研究尚处于初创阶段,环境会计信息披露主要是自愿性的,从规范和科学的角度来看,这决非长久之计,制定一定的环境会计信息披露规则将是未来的必然选择。

主要参考文献

1. 许家林,孟凡利等.环境会计.上海:上海财经大学出版社,2004
2. 储姣,郭金花,刘伏强.独立环境会计报告简介.财会月刊,2003;A1