

国外环境会计信息公开制度的构建及对我国的启示

胡 涛

(武汉大学环境法研究所, 湖北 武汉 430072)

摘要: 探讨环境会计信息公开制度的构建问题。对国外的环境会计信息公开制度进行了考察, 对建立我国的环境会计信息公开制度提出了几点建议。首先要制定有关环境会计准则, 促成环境会计信息的生成, 这是第一步。其次要制定环境会计信息公开的规则, 这是第二步。最后要制定明确企业披露环境会计信息的责任的规则, 鼓励企业自愿披露, 必要时要求企业强制披露。

关键词: 环境会计; 信息; 公开

中图分类号: D922.26

文献标识码: A

环境会计是 20 世纪 70 年代提出的课题。90 年代以来已受到国际社会的广泛关注, 1991 年召开的第九届国际会计和报告政府间专家组会议对环境会计问题进行了广泛的讨论, 并对企业应该提供的环境信息提出了建议。1992 年召开的第十届国际会计和报告政府间专家工作组会议继续对环境会计信息进行了交流。国际会计和报告政府间专家工作组在 1995 年召开的第十三届会议把环境会计问题作为会议的中心议题, 会议主要讨论了关于各国环境会计法律法规情况的调查; 关于有利于和有害于跨国公司采纳可持续发展概念的因素; 关于跨国公司环境绩效指标与财务资料的结合; 关于跨国公司在年度报告中对环境事项的披露等议题。联合国也在 1999 年讨论通过了《环境会计和报告的立场公告》, 形成了系统完整的国际环境会计与报告指南。世界银行也积极建议修改会计体系, 增设环境帐户, 以真实反映经济增长业绩。目前, 发达国家的会计学界在环境会计研究方面已经取得重大进展。^[1]

1 美国的环境会计制度

自 20 世纪 80 年代以来, 美国企业、会计界和会计信息使用者越来越重视环境负债问题, 这种情况的出现缘于 20 世纪 70 年代以来, 美国政府颁布了一系列与环境保护有关的法律法规, 这些法律法规对企业的环境污染预防和治理提出了严格的要求, 这种要求导致一系列环境成本与债务的产生, 这些成本和债务有些情况下数额特别巨大, 对企业财务状况和经营成果的影响越来越大, 如果不以合理的方式披露, 将给财务报表使用者造成很大的影响。

在美国, 环境会计实践主要是从要求披露环境会计信息开始的。涉及环境问题的会计信息披露工作是对环境成本和负债的报告, 人们主要是从负债的角度来处理 and 看待环境问题的。相关的会计规范性文件主要有: (1) 美国财务准则委员会第五号准则公告《或有事项会计》。该文件主要涉及的是如何确认或有负债与损失, 这一公告同样可以适用与环境问题所引起的或有负债。(2) 美国财务会计准则委员会的第十四号解释公告《损失金额的合理预计》。该文件是用于计量的指南。(3) 美国财务会计准则委员会新兴问题特别工作组鉴于环境问题的复杂性, 在如何记录环境支出问题上 又先后公布两份状况公告: 第 89—13 号公告《石棉清理成本的会计处理》、第 90—8 号公告《处理环境污染成本的资产化》和第 93—5 号公告《环境负债会计》。前两份公告就某些由环境目的引发的支出是资产化还是列作费用做出了说明; 第三份公告就环境负债的估定提出了建议。(4) 证券交易委员会关于环境问题信息披露的规定。主要有: 管条例 S—K 第 101 项、第 103 项和第 303 项条款, 第 36 号财务报告公告, 1979 年的解释公报, 第 92 号专门会计公报。(5) 美国环保局于 1995 年发布了《鼓励与自我监督: 发

现、披露、改正和防止违法》的政策，该政策通常又被称为《审计政策》。2000 年，美国环保局对该政策进行了修正。《审计政策》使那些按该政策资源发现、披露、改正其违法行为的企业获得减免法律处罚的优待。^[2]

2 加拿大的环境会计制度

无论是理论还是实践，加拿大的环境会计都在国际上处于领先地位。这和加拿大各行各业对环境问题的普遍重视分不开。其中加拿大特许会计师协会的贡献巨大，其在环境会计和审计方面的许多努力及其成果都具有国际影响。到目前为止，加拿大特许会计师协会已经完成并正式出版了以下几份有价值的研究报告：（1）《环境成本与负债：会计与财务报告问题》。该报告主要解决如下问题：在现有的财务报告框架内环境影响的效果应该如何被记录和报告，在当期确认环境成本是应该采取何种处理的方式，未来的环境支出应该在何时确认为负债。该报告涉及的基本议题是：环境成本与损失的认定以及资本化或列为当期费用的问题，环境成本、债务、承诺与会计政策的披露问题，未来环境支出与损失的披露问题等。（2）《环境绩效报告》。这一报告是加拿大会计师协会与加拿大标准协会、国际可持续发展协会、加拿大财务经理协会于 1994 年共同合作完成的，它是为公司如何提供环境绩效信息提供的指南。该报告涉及的主要内容是：在企业决定对外报告环境绩效时应该考虑哪些因素，单独的环境报告和年度报告中的环境部分应该如何列示和披露。该报告还确定了关于企业环境报告的主要的几类关系人，分析了它们不同的信息需要，讨论了环境报告中必要的信息内容，并提出了一些可供参考的选择模式。^[3]

3 日本的环境会计制度

日本环境会计、发表环境报告的研究是从 20 世纪 90 年代开始的，1999 年 3 月，日本环境厅（现改为环境省）发布了《关于环境保护成本的把握及公开的原则》的规定。从此，企业对环境会计日益重视，并陆续公布“环境报告书”。环境厅为了建立环境会计体系、发挥环境会计的作用，进行了大量的调查、研究和探讨，并于 2000 年 3 月，在总结《关于环境保护成本的把握及公开的原则》的基础上，发布了《关于环境会计体系的建立（2000 年报告）》，该文件不仅对环境费用、而且对环境效果的计量进行了详细的说明。2001 年 2 月，环境省发布了《环境报告书准则（2000 年度版）》，其主要内容包括：关于准则的发布，制作环境报告书的原因；环境报告书的模式；环境报告书的内容；准则的不断完善及资料汇编。2001 年 3 月，环境省在原《环境会计导入准则（2000 年版）》的基础上，发布了《环境会计指南 I I》，该指南重点说明了环境会计信息披露的现实情况，以及有关环境会计的内部机能的认识和调查研究事例。为统一环境业绩评价指标，环境省于 2000 年发布了《企业环境业绩指标准则（2000 年版）》，其主要内容包括：准则制定的宗旨；制定环境业绩指标的目的；准则之间相互关系；环境业绩指标应具备的条件；环境业绩指标的结构；环境业绩指标的评价；与经营指标相关联的指标；环境业绩指标和今后的任务等。^[4]

4 欧洲的环境会计制度

欧洲各国从 20 世纪 90 年代开始，也积极开展了对环境会计信息披露的研究并在实践中逐步加以应用。作为重要的推动力量，一些政府或非政府组织也在其中发挥了重要的作用。例如，欧盟在 1992 年发表的《走向可持续发展》报告中认为，会计必须改变它的大多数基本的观念和惯例，以便把环境信息作为一个重要的内容包括在与决策有关的信息之中；欧洲化学工业理事会（CEFIC）曾经于 80 年代末期发布的《环境保护指南》中呼吁披露环境政策以及在此之外更多的环境绩效信息。一些国家在国内也进行了各种努力。如英国，其 1990 年的环境保护法案要求有污染的企业必须在报告中反映其在环境方面所采取的措施。英国注册会计师特许协会（ACCA）多年来一直积极开展关于环境会计的研究，于 1991 年推出了环境报告奖励计划以鼓励企业披露环境信息，2001 年 11 月英国环境、食物和农村事务部会同英国贸易与工业部等发布了《环境报告通用指南》，指导各类组织编制环境报告。法国政府规定所有雇员

在 300 人以上的企业都要提供包括环境信息在内的社会资产负债表。

5 中国环境会计制度发展概况

中国于 1994 年确立可持续发展战略后,逐步认识到环境会计以及环境会计信息披露的重要性,学者们开始关注这一领域。学者们对环境会计信息的价值和重要性进行了诸多论述。首先,环境会计是实施可持续发展战略的核心,可持续发展战略的核心是实现经济、社会和生态环境的协调发展,建立和实施环境会计信息披露机制是其重要保障之一。其次,在可持续发展战略下,企业应该确立环境管理理念和系统,这是环境会计发展的微观背景,环境会计是环境管理系统的有机组成部分。再次,在可持续发展战略下,企业及其经营者的“受托责任”除了包括经济受托责任外,还包括社会和环境受托责任。对企业及其经营者受托责任的认定和考评,需要借助环境会计信息系统。最后,在可持续发展战略下,传统的 GDP 统计核算方法和国民经济核算体系需要修正,而“绿色 GDP”的计算和核算,又需要以微观企业的环境会计核算为基础。^[5]同时,学者们也认为,目前我国环境会计的研究较为滞后,实务方面进展更是进展缓慢。存在的突出问题是:(一)观念上,企业环境责任的道德理念尚未形成,对环境会计在建立健全中国环境会计信息公开制度中的重要作用缺乏认识;(二)从研究方面看,科学合理、系统完整并符合中国国情的企业环境理论和方法体系仍未建立起来;(三)从实务方面看,企业没有建立起完整的环境会计信息系统,企业环境报告信息披露严重不足且缺乏可比性和可靠性;(四)从制度方面看,目前环境会计法律法规缺乏相关规定,也没有可操作的环境会计准则和环境业绩报告规定等行为依据。^[5]所以,当务之急是要对环境会计进行深入的研究,尽快建立和完善相关的制度和依据。^[5]

6 关于中国环境会计信息公开制度构建的若干思考

为了使环境会计信息具有相关性、可靠性、可比性、明晰性、重要性等质量要求,彻底改变我国目前的企业环境信息披露的现状,很有必要通过制定统一的环境会计准则、计量标准、环境业绩报告等内容及格式要求评价标准等来初步构建起一个能适合我国目前企业现状的环境会计信息公开制度。

6.1 制定有关的环境会计准则

制定有关的环境会计准则是环境会计信息生成的第一步,因为如果要将企业一般的环境信息纳入到会计系统形成环境会计信息,就必须根据环境因素的特殊性(比如环境核算),在原有的会计准则之外再制定相关的环境会计准则。从以上国外的情况来看,这些规则有些是会计行业组织制定的、有些是环保部门制定的、有些是由会计行业组织与环保部门共同制定的。在我国会计准则一般是有财政部制定并发布的,财政部于 1992 年发布了《企业财务通则》和《企业会计准则》后,于 1998 年又相继发布了八个具体的会计准则。但是由于环境会计的特殊性,可以考虑由财政部和国家环保总局联合制定和发布有关的环境会计准则。在这个准则中,应明确环境成本、费用的构成和计算方法;环境负债的计算方法;环境收益的计算方法等内容。通过环境会计准则将一般环境信息转变成环境会计信息,以企业环境会计报告的形式披露出来。

6.2 制定有关环境会计报告的规则

企业环境会计信息生成并附载在企业环境会计报告之上后,如公布这些信息,就必须制定有关的环境会计报告的规则,以规范环境会计信息的披露,因此制定环境报告的规则是必不可少的。环境会计报告要有针对性,因为企业环境信息有不同的信息需求者,政府环境管理机构、企业的投资者、金融机构、甚至企业面向的消费者都是企业环境信息的需求者。他们所需要的企业环境会计信息的具体内容是不完全相同的,不同的信息使用者有不同的信息需求,比如政府环境管理机构所需要的企业环境会计信息的内容就不同于企业的投资者所需要的企业环境会计信息的内容。在此,我们可以借鉴加拿大特许会计师协会于 1994 年发布的《环境绩效报告》,该报告是加拿大特许会计师协会会同加拿大特许标准协会、国际可持续发展协会、

加拿大财务经理协会等共同完成的，其目的是为各类组织披露环境绩效提供一个指南。该报告首先对环境信息的使用者做了分析，报告认为，不同的信息使用者会有不同的信息要求，企业环境会计报告所选择使用的信息披露工具将取决于不同的报告使用者。基于这种理解，加拿大特许会计师协会详细划分了面对不同使用者所可能采用的信息披露工具。比如投资者作为使用者，他们关心的是财务绩效、负债的全部报告和未来债务的预防等，因此他们需要的环境信息是企业环境风险管理和提高改进所形成的节约。对于他们来说，可能的主要报告方法就是：年度环境报告、季节简报、与财务媒体的会见、检查和新闻发布会。而如果社会公众作为使用者，他们关心的问题就是企业可能造成的对人体健康有害的污染、企业的活动以及企业土地的使用等，因此他们需要的企业环境信息就是：企业控制污染的努力、企业做出的负责任的废气物管理、企业对周围各方面的反映等。对于社会公众来说，可能的主要报告方法是：对工厂进行参观、厂区周围简讯（报告）、发言人办公室、新闻发布会、咨询组织。在加拿大特许会计师协会的该份报告中，使用频率最高的是年度报告，其次是环境报告。

关于报告的具体内容，该加拿大特许会计师协会的该份报告并未表示。在此，我们可以参考以下英国的有关规定。英国环境、食物和农村事务部会同贸易与工业部等于 2001 年 11 月发部了《环境报告通用指南》。该指南的目的是为了指导各类组织编制环境报告，它分为 5 大部分：（1）介绍；（2）报告的制作过程；（3）报告的内容；（4）环境绩效的指引；（5）其他事项。在第 3 部分，它建议一份环境报告应当包括以下内容：组织主要行政负责人的声明；组织的环境政策；组织的介绍；管理系统的描述；主要的环境影响；环境绩效指标；改善的目标或目标的改进；法律执行的情况等。为了支持和鼓励发展环境报告的制作技术，英国特许会计师协会于 1991 年建立了对环境报告的奖励制度，奖励的目的是为了确认和承认报告者在环境绩效信息方面的创新努力，推动环境报告的不断完善。

笔者认为，针对我国目前法律法规只规范企业披露环境影响信息且信息需求者只局限于政府环境管理部门和企业投资者的现状，有必要扩大信息需求者和环境会计报告的内容。根据不同的信息需求者所需要的信息不同，未来我国企业的环境会计信息需求者会逐步扩大到包括金融部门和社会公众的发展趋势，有必要相应扩大企业环境会计信息报告的信息种类，它至少应该包括以下内容：（1）企业的基本概况和环境方针；（2）环境影响信息；（3）环境业绩信息与评价指标；（4）环境绩效信息，包括环境绩效的指引。

6.3 明确企业环境信息公开的责任

环境会计信息的披露有自愿披露和强制披露两种方式。自愿披露是企业完全根据自己的目的、意愿和可能对外披露环境会计信息。这种披露具有随意性和主动性的特点。强制披露由国家有关法规做出明确要求，在政府部门的监管下，由企业按照政府或民间机构统一制定的规范进行的环境会计信息的披露。在强制披露制度下，企业信息披露的范围、内容、格式和信息生成的方法都有统一的规范和要求。

6.3.1 自愿披露

目前企业披露环境信息主要方式是自愿披露，当然，所谓自愿披露是和强制披露相对而言的，凡企业不是基于法律的强制性要求而进行的信息披露，都属此类。但是并不意味着企业披露完全是出于自愿，某些情况下可能是因为投资者要求，为了对投资者有所交代而披露，某些情况下是因为金融机构或债权人要求，为了满足他们的需要而披露，某些情况下企业是出于一种营销策略而披露环境信息，当然也存在部分企业是出于社会责任感而自觉披露环境信息的。无论出于何种原因，企业自愿披露环境会计信息都是值得鼓励的，特别是在环境会计制度建立的初期，各国立法的重点是鼓励企业自愿披露环境信息。前面介绍的英国特许会计师协会建立的对环境报告的奖励制度，10 年来，每年都奖励一批优秀地制作和公布了自己环境报告的企业，奖励分为 3 个序列：分别为中小企业类；大企业类；第一次申请的企业类。奖励的方式是由英国特许会计师协会授予“环境报告奖”。这一奖励兼有鼓励自愿披露和完善环境报告的目的。

的。

企业自愿披露是对环境会计和报告制度的有益探索,对该制度的发展与完善以及今后强制披露都极有益处。我国会计和信息披露管理机构,以及环保部门应该制定相关的激励措施,鼓励企业对环境会计信息进行自愿披露。如对优秀的环境信息披露者给予表彰奖励,对自动披露环境违法行为的组织给予减轻法律制裁的优待。

6.3.2 强制披露

自愿披露有其优点,但是其缺陷也相当明显,如任意性大,企业有可能只挑选那些好的或对自己有利的信息进行披露,有的企业甚至会弄虚作假。又如各企业的内容不统一,缺乏可比性,使政府管理部门和其他信息的使用者难以进行有效利用等等。真正能够确保信息处于一种良性运转机制的只能是在强制披露基础上适当结合自愿披露的模式,其理由是:(1)保证环境会计信息的对称性。企业管理层对企业所发生的经济活动非常熟悉,成为企业各种信息的自然垄断者,这种垄断地位,使他们所掌握的信息处于一种不对称的状态,从而容易产生管理者滥用其优势地位,做出对其利害关系人不利的行为。如果没有外部强制力量的明确要求,这种局面较难改变。(2)保证环境会计信息的真实性、完整性和有用性。强制披露可以为企业披露环境会计信息的范围、种类、内容、格式等进行统一的规定,从而保证信息的真实性、完整性、可比性和有用性。(3)维护公平竞争,减轻企业负担。强制披露环境会计信息,有利于在企业之间维护公平竞争。环境会计信息的收集、整理、披露是需要成本的,为了使企业在信息披露的成本负担上基本相当,对信息披露进行统一要求是必要的。此外,企业自己设计一套环境信息披露模式,而且要针对不同的使用者分别提供信息,这将使其产生相当大的负担。而由国家通过制定强制性的规定建立统一的通用目的的信息披露模式,共同满足社会各方的需要,有助于减少企业的信息披露成本。(4)满足国家宏观管理的需要。国家为了履行其环保职责,进行有效的环境管理,必须掌握充分的环境信息。同时,为了实施可持续发展战略,国家制定各项重要的经济社会政策时,要将环境保护的要求纳入其中,国家需要以企业披露的环境会计信息作为一个重要的基础进行宏观决策。因而,对企业披露环境会计信息进行强制性的规定是必要的。

在我国,环境会计制度刚刚开始推行,环境会计信息强制披露宜循序渐进地进行。首先,关于强制披露的主体应首先上市公司,因为上市公司作为公众公司,有更多的义务向社会公众公开披露公司的各种重要信息,法律对上市公司公开披露信息已有一系列强制性规定,鉴于环境信息的重要性,将其纳入现有的信息披露系统中,非常必要也容易推行。我国部分上市公司已有环境信息的披露。^[6]但都仅限于在现有的信息披露框架内进行。如果要将环境绩效信息通过专门的环境报告披露的话,立法必须跟上,有两种方式可以选择:一是有证监会发布新的《信息披露内容与格式准则》,对专门的环境报告做出详细和明确的规定;二上由财政部基于专门的环境会计体系制定专门的环境会计和环境报告准则,对相关的会计处理和环境报告做出统一的规定。其次,关于强制披露的内容,可以先确定某些重要的领域,如超过一定金额的环保支出;特定污染物的环境影响;采用环境管理系统的情况;一定级别的环境事故等。

为了保证强制披露的推行,政府对环境信息披露的监管必不可少。按照我国《会计法》的规定,会计工作是由财政部统一管理的;按照《公司法》和《证券法》等有关证券管理法规的规定,上市公司信息披露由国务院证券委及其办事机构中国证监会管理的。承袭这种体制,企业环境会计信息披露也应由这两个部门承担管理职责。但是由于环境会计信息的特殊性,国家环保总局也应该发挥重要的作用,如环境绩效中的许多内容,特别是一些指标的确定,环保部门更有发言权。所以这几个部门联合监管、分工协作将会更有效。这也是国际上的通常做法。

参考文献:

- [1] 部分资料来源于李挚萍. 经济法的生态化[M]. 北京:法律出版社, 2003. 246-251.
- [2] 部分资料来源于孟凡利. 环境会计研究[M]. 东北财经大学出版社, 1999. 81-83.
- [3] 孟凡利. 环境会计研究[M]. 东北财经大学出版社, 1999. 81-83.
- [4] 刘明辉, 樊子君. 日本环境会计研究[J]. 会计研究, 2002,(3).
- [5] 中国会计学会环境会计专题研讨会综述[J]. 会计研究, 2002,(1).
- [6] 耿建新, 焦若静. 上市公司环境会计信息披露初探[J]. 会计研究, 2002,(1).

On Establishment of Disclosure Rule of Environmental Account Information

HU Tao

(Research Institute of Environmental Law of Wuhan University & SEPA, Wuhan 430072, China)

Abstract: The paper is regarding the establishment of disclosure rule of environmental information .Some suggestions have been given for this. Firstly, in order to form environmental account information, some regulations of environmental account information should be laid down. Secondly , some disclosure regulations of environmental account information should be laid down. Finally , in order to encourage enterprise disclose environmental account information voluntarily and force enterprise disclose them necessarily ,duty regulations of enterprise disclosing environmental account information also should be laid down.

Key words: environmental account; information; disclosure regulations

收稿日期: 2005-5-15

基金项目: 国家环境保护总局政策法规司项目(2005)

作者简介: 胡涛, 男, 江西人, 武汉大学法学院环境资源法学 2002 级硕士研究生;