

低碳经济背景下 环境会计信息披露模式探讨

李秋

(西南政法大学管理学院 重庆 401120)

【摘要】 低碳经济是指在可持续发展理论的指导下,通过技术创新、制度创新、产业转型以及新能源开发等手段减少企业能源消耗,减少温室气体排放。本文基于低碳经济视角,探讨了环境会计信息披露原则和低碳经济下的环境会计信息披露模式。

【关键词】 环境会计 信息披露 低碳经济

英国发布的能源白皮书《我们能源的未来:创建低碳经济》在2003年最早提出“低碳经济”的概念;在我国,国家气象局和国家环保总局等六部委联合发布的《气候变化国家评估报告》最早涉及“低碳经济”问题。中国典型的煤多油气少的资源结构,从某种程度上客观决定了大多数企业在追求利益最大化的同时,过度使用煤炭资源。加之技术限制,燃煤供能效率低下,我国迅速成为高碳排放、高污染的工业大国。据有关研究显示,我国每年因生态破坏造成的经济损失为2000亿元以上,并且该损失值每年都呈现出增长趋势,国家因此损失惨重,同样,因环境问题企业的利益也受到了影响。因此,降低碳排放,减少温室效应,开辟低碳经济下企业会计信息披露的新道路迫在眉睫。

我国环境会计信息披露处于起步阶段,尚无专门立项环境会计信息的环境报告书,能像发达国家企业那样通过互联网披露环境信息的更是微乎其微。企业发生明确环境财务问题时,只将环境会计作为常规的财务会计进行处理,发生严重环境污染后,公众才通过媒体了解到相关信息。如今低碳经济的提出,为我国环境会计披露的发展带来了挑战,同时带来了巨大的机遇,使我国向低碳能源消耗国迈进,更有利于企业履行保护环境的相关社会责任。

在此,笔者将低碳经济下环境会计信息披露模式简要分为信息披露内容和信息披露形式两方面。信息披露内容是指,为减少二氧化碳排放而专门拟定的会计制度和会计科目;信息披露形式则是指,为使信息使用者更清晰准确地了解环境会计信息披露内容而专门制定的信息编制程序。

低碳经济下环境会计信息披露针对不同类型企业,所列示在环境报表中的信息(包括具体会计科目,披露方式等)都会有所区分。其中,披露环境会计信息的企业可分为两种类型,即一般制造企业和环保产品生产企业。环保产品制造企业是指专门生产环保产品的企业;一般制造企业则主要是生产非环保产品但积极处理生产过程中产生的碳污染的企业,另外直接进行煤炭能源开发开采的企业也属于此种类型。鉴于

研究的局限性和专一性,本文将主要致力于研究一般制造企业在低碳经济下环境会计信息的披露。由于一般制造企业在制造产品及生产包装物过程中消耗大量煤炭能源,加快一般制造业环境信息披露的研究,势必能促进一般制造业积极处理碳排放,提高碳能源使用效率,降低生产产品过程中不必要的碳消耗,减少包装物超额碳素含量。

一、一般制造业低碳环境会计信息披露内容

为清晰反映环境会计信息披露的具体内容,企业可参照传统财务会计信息披露方式选择使用环境资产负债表、环境成本表和环境现金流量表分别列示环境会计信息。尤其在低碳经营模式下,企业应设定各报表明细环境会计科目,以货币和实物的形式量化反映低碳经济下的环境会计信息,为会计信息使用者提供准确的参考指标。

1. 环境资产负债表。资产负债表反映企业在特定会计期间内所拥有或控制的经济资源(即企业资产)、所承担的现时义务(即企业负债)以及所有者对净资产的要求权(即所有者权益)。通过环境资产负债表,企业可以提供特定会计期间内环境资产的总额及其结构,表明公司拥有或控制的环境资源及其分布情况;也可以提供特定会计期间的环境负债总额及其结构,表明企业未来需要用多少资产或劳务清偿环境债务;还可以反映所有者所拥有的环境权益,以判断环境资产保值、增值的情况以及环境负债的保障程度。

(1)为便于建立一般制造企业的环境资产表,本文将环境资产分为流动资产和非流动资产。

流动资产即是流动周期短,能在短期内给投资者带来回报的资产,环境流动资产则包括:“货币资金——环保资金”,可下设“库存现金货币资金”、“银行存款货币资金”和“其他货币资金”,分别列示与治理碳素控制二氧化碳排放相关的环保货币资金形式;“预付环保款——预付碳排放/碳处理环保款项”反映企业预付处理生产经营过程中产生的碳排放的费用;“应收环保利息——应收环保投资利息”,即企业在积极投资处理自身碳排放问题的同时,努力拓展环保投资范围,向外部

实体投放有关碳治理方面的资金以此收息获利;“其他环保流动资产”指除以上环保流动资产以外的资产。

非流动资产则是投资回收期较长的资产,据此,环境非流动资产大致包括“递耗资产”、“长期环保投资货币资金”、“环保设备固定资产”、“环保无形资产”以及“其他非流动环保资产”等。其中“递耗资产”根据中国现行的财务制度,没有单独列示会计科目反映,因此,可考虑专设“递耗资产”科目,计量递耗资产折旧和净值,对这些自然资源所包含的碳素以定量或者非定量的方式反映在“递耗资产——含碳资产”中,作为资产含碳量的反映。其他非流动资产,可相应开设下级科目单独列示含碳指标,如列示在“长期环保投资货币资金——碳治理资金”、“固定资产——碳治理环保设备”、“待摊环境费用”、“环境研究与开发——降低碳耗/碳排放”以及“其他非流动资产——环保资产”中。

(2)企业环境负债同样大致分为环境流动负债和环境非流动负债。

环境流动负债是企业能在短期内能够偿还的负债,包括:①“应付环保费——应付二氧化碳治理环保费”表明企业支付为企业提供二氧化碳治理服务的费用;②“应付工资——应付二氧化碳治理人员工资”,在此,二氧化碳治理人员泛指企业专门招聘的治理污染排放尤其是碳排放的技术和非技术人员,该科目反映企业在一年的经营周期内发放给该类员工工资以及其他福利费用;③“应缴税款——应缴二氧化碳税”,该项负债是政府为鼓励低碳经济的发展,控制碳排放污染而专门设立的环境专项税,企业应当依法纳税,合理调整生产结构,减少碳排放,从而达到减少环境专项税收甚至得到国家税收减免返还的鼓励的目的;④“短期借款——二氧化碳治理环保款”反映企业由于碳治理方面的资金在短期内无法由企业内部得到,需要向外筹集环保资金投入碳治理中,以达到企业低碳排放目的而借取的环保专项款;另外,流动负债还包括“其他环境流动负债”等科目。

环境非流动负债则有“环境复原负债”、“长期环保借款”、“长期应付环保款”、“专项应付环保款”和“预计负债”等,各个科目可分别下设二级科目,反映低碳经济下披露环境负债的需求,如列示“预计负债——碳污染负债”、“长期环保借款——治理碳排放/控制碳耗环保借款”等。

综合整理多方资料,笔者以表1粗略反映对一般制造企业低碳运营的资产负债表调整:

科目	调整项目
存货	环境保护(二氧化碳)支出
待摊费用	环境保护(二氧化碳)费用
长期投资	环境保护(二氧化碳)投资
固定资产	环境保护(二氧化碳)设备
无形资产	环境保护(二氧化碳)专利
长期借款	环境保护(二氧化碳)贷款
……	……

2. 环境成本表。环境成本表的编制总体参照传统会计的单位成本法、计划成本法和实际成本法三大编制方法。环境成本有广义和狭义之分,广义的环境成本分为自然资源成本,其中包括自然资源开发成本、自然资源耗费补偿成本和自然资源勘察成本,产品生产成本以及环保总成本等几类成本。狭义的环境成本又称环境降级成本,会计上可单独列示“环境成本”科目,分为“预付待摊”和“预提待付”两种计提模式,在期末结算时全部转入“本年利润”科目。

一般制造企业的环境成本主要是以上成本中的三种:①耗费自然资源的补偿成本,包括污染水资源的补偿成本、污染大气资源的补偿成本、污染土地资源的补偿成本、耗费矿产资源的补偿成本以及耗费森林资源补偿成本等。②企业在生产经营过程中为保护环境所支付的环保总成本,即购买碳治理相关资产的成本,支付给碳治理人员的费用,借取环保治理专项款项应付的利息等一系列与碳治理环保支出相关的成本费用。③能源开采企业在自然资源勘察开发方面的成本,包括自然资源勘察相关费用、自然资源开发所耗费的直接材料、直接人工以及变动费用等。

3. 环境现金流量表。现金流量表是反映特定会计期间内现金及其等价物在企业内流入和流出的报表。环境现金流量表按照环境有关现金流入减去环境有关现金流出等于环境有关的净现金流量的计算原则,按照收付实现制,将现金流动信息由权责发生制调整为收付实现制的编制原则编制。内容上看,现金流量活动划分为经营活动、投资活动和筹资活动三类,每类活动根据类型分别下设各项科目反映该类具体内容。

(1)一般制造企业和环境有关的现金流入大致包括投资性现金流入和筹资性现金流入,由于不以生产销售环保产品为企业盈利,因而没有环保产品制造企业独有的经营性现金流入。

投资活动产生的现金流入包括“收回环保投资收到的现金”、“取得环保投资收到的现金”、“处置治理二氧化碳排放的固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”,“收到的其他与环保投资相关的现金”等。

筹资活动现金流入则是“吸收环保投资(非盈利性机构无偿投资或盈利机构有偿投资)收到的现金”、“收到其他与环保筹资活动有关的现金”等。

(2)与现金流入相对应,环境有关现金流出为投资活动现金流出和筹资活动现金流出,同样不包括环保产品制造企业的经营性现金流出。

投资活动的现金流出包括“购建治理二氧化碳排放的固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”,“环保投资支付的现金”以及“支付的其他与环保投资活动有关的现金”等。

筹资活动的现金流出包括“偿还环保债务支付的现金”,“分配股利、利润或偿付环保利息支付的现金”以及“支付其他与环保筹资活动有关的现金”。

通过整合资料,以表2反映治理二氧化碳对企业现有财务报表中现金流量表的调整。

表2 现金流量调整表

科目	调整项目
购买商品、接受劳务支付的现金	环境保护(二氧化碳)资产
处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额	环境保护(二氧化碳)资产
构建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	环境保护(二氧化碳)资产
借款所收到的现金	环境保护(二氧化碳)贷款
偿还债务所支付的现金	环境保护(二氧化碳)贷款
偿付利息所支付的现金	环境保护(二氧化碳)贷款
计提的资产减值准备	环境保护(二氧化碳)资产
固定资产折旧	环境保护(二氧化碳)设备
无形资产摊销	环境保护(二氧化碳)专栏
待摊费用减少	环境保护(二氧化碳)费用
……	……

二、一般制造业低碳环境会计信息披露形式

研究一般制造业在低碳经济下环境会计信息披露的形式,实质上就是研究环境会计信息披露的普遍形式。为研究符合中国国情的企业披露形式,鉴于环境会计信息披露的形式各个国家有所不同,以下分别列出日本和西方发达国家在环境会计信息披露形式方面取得的成果并予以借鉴:

1. 日本环境会计信息披露形式借鉴。日本已经形成完善的环境会计信息披露模式,其中,规范的披露形式模式十分值得借鉴。①半数以上的上市公司在公司网站上向全世界公布环境相关信息;②公司专辟一栏——环境专栏将环境会计信息通过公司环境手册、公司介绍手册、营业报告书等形式来进行反映;③大部分企业以独立的环境报告书的形式对外公开,环境报告书中,单独立项的环境会计信息是其重要组成部分。

2. 西方环境会计信息披露形式借鉴。西方国家在环境会计信息披露研究方面具有经验的丰富,近几十年来,在理论研究与实务应用两方面都取得了巨大的成果。西方国家现行环境会计信息披露形式主要有:①在年度报告之中反映;②单独编制环境报告;③货币形式披露(资产负债表样式、收益表样式、只列环境成本的样式);④非货币形式披露;⑤两种形式结合的披露。

3. 我国环境会计信息披露形式探讨。由于我国环境会计起步较晚,没有统一、标准的披露形式,如今在低碳经济的时代背景下,借鉴发达资本主义国家的披露模式,急需制定规范统一的披露形式以反映为治理碳排放,减少碳能耗等方面的信息。

目前存在有以下几种披露形式:①在年度财务报告中反映;②在内部工作会议记录中列示;③在会计报表附注说明;④在董事会的报告中反映;⑤上市公司以招股说明书的形式予以披露。

基于我国环境会计信息披露推广的复杂性,建议不同规模企业灵活地采取不同类型的披露形式:①对大型企业如上市公司,可采用单独编制环境会计报表的形式,在其中单独列

示低碳治理信息;②对大中型企业可以采取在财务报表,财务报表附注或者董事会会议报表中单独反映二氧化碳治理的信息;③对中小型企业可以允许以非货币式计量的基础上以文字的方式阐述其为减少碳排放所付出的成本费用以及业绩效益等信息。

三、政策建议

我们需要健全环境会计信息披露模式,并以此为平台满足可持续发展的需求。政府和企业要通过技术创新、产业调整以及制度创新等方式,实现低碳经济的发展并取得效益。以下给出建议:

1. 要规范低碳经济下环境会计信息的披露。财政部应当尽快制定与颁布低碳经济下环境会计信息披露的准则,规范企业减少碳排放的信息核算与披露。

2. 环境执法监督要到位。环境立法需要进一步完善,特别是针对为实现低碳经济而专设的相关法律法规。政府可考虑设置专门的监察碳排放机构,监督排放单位的执行情况,增加监管社会成本,促进投资者关注企业碳排放方面的环境信息披露,鞭策企业加大在低碳环保方面的投资。

3. 国家和企业要加大对低碳科研创新的投资。国家应大力扶持科研机构开展减少碳排放的技术创新,鼓励科研单位或者企业、个人对减少二氧化碳排放所进行的研究,给予补助以降低研发成本。同时引导公众购买环保产品,促进产业结构调整,最终实现广泛的为保护环境减少能耗的社会导向。

广大企业应积极投资环保产业,购买环保设备,研究、开发并生产环保产品。企业履行好自身的社会责任,本着对社会、对公众、对消费者负责的心理,推广低碳能耗、低碳排放的生产运营模式。

主要参考文献

- 王立彦,尹春艳,李维刚.我国企业环境会计事务调查分析.会计研究,1998;8
- 耿建新,焦若静.上市公司环境会计信息披露初探.会计研究,2002;1
- 冯淑萍,沈小南.关于环境会计问题的讨论——联合国国际会计和报告标准政府专家工作组第十三届会议情况简介.会计研究,1995;6
- 孟凡利.论环境会计信息披露及其相关的理论问题.会计研究,1999;4
- 李连华,丁庭选.环境会计信息披露问题研究.经济经纬,2001;1
- 张英.构建我国环境会计体系的研究.北京:经济科学出版社,2006
- 张白玲.环境核算体系研究.北京:中国财政经济出版社,2003
- 孟凡利.环境会计研究.大连:东北财经大学出版社,1999
- 强殿英,文桂江.国外碳会计基本内容及其借鉴意义.财会月刊,2011;12
- 白福萍.低碳经济环境下的企业风险及应对措施.财会月刊,2011;9