

推动我国环境会计实施的突破口问题

谢芳(副教授) 左志刚(教授)

(广东农工商职业技术学院财经系 广州 510507 广东外语外贸大学财经学院 广州 510006)

【摘要】 本文首先简述了企业环境成本存在外部化及负外部化的危害性,指出环境会计是治理环境成本负外部化的“看得见的手”和“看不见的手”两种机制的共同基础;然后分析了目前我国环境会计实施在认识与理论、核算技术和信息披露三个方面面临的问题;最后提出应以公共环境预算和环境产权市场建设及增强企业环境信息披露合法性压力为突破口,推动我国环境会计实施。

【关键词】 环境会计 环境成本核算 环境信息披露

党的十八届三中全会关于全面深化改革的决定提出:加快生态文明制度建设。而环境会计的发展就是推动生态文明建设的重要路径之一。为此,本文从环境会计核算体系架构和环境会计信息披露制度保障两个维度,就推动我国环境会计发展进行探讨。

一、环境成本内部化是发展环境会计的核心问题

1. 当前环境污染的主要来源是企业缺乏环境保护措施的生产经营活动。根据最近几年《中国环境统计年鉴》披露的数据,2011年全国二氧化硫排放总量为2217.9万吨,其中工业企业排放2017.2万吨,占比90.95%;2010年全国烟尘排放总量829.1万吨,其中工业企业排放603.2万吨,占比72.75%。若考虑统计中的遗漏,企业实际的排污量更大,对环境污染的程度更严重。

治理环境污染,需要长时间投入大量资金。根据国家有关部门披露的计划,我国大气污染防治计划总投资规划为1.7万亿元(王金南,2013),这算是社会负担的“大账”,还没有算污染企业负担的“小账”,这些钱不能总是像现在这样由政府投入,由纳税人负担,这对纳税人严重不公。这种不公平在经济学上被称为负外部性,负外部性是导致环境污染严重的根源之一。

逐利是企业的基本属性,在缺乏有效约束的情况下,企业为节约成本会通过直接排污、不启用或少启用污染物处理设备等手段,将环境成本外部化为社会成本,形成经济学上的“公地悲剧”。环境成本外部化带来的问题是:①对企业排污行为形成负激励,因为企业自己处理污染物要承担成本,所以企业选择直接向外排放污染物,以减少处理污染物的费用,从而降低企业成本。②对消费者选择形成负激励,企业直接排污越严重,其产品中的环境成本就越少,价格就越有竞争力,就有更多消费者选择,反

而是那些环保型企业生产的产品,在其他因素相同情况下,消费者因价格较高而较少选择。③在国际经济关系中,会使污染流向环境管制“洼地”,即一些环境法律严格的发达国家的污染产业会向那些环境法律不那么严格的发展中国家转移,而当付出沉重环境代价的发展中国家以较低价格(因为部分环境成本未含在其中)向发达国家销售产品时,反而还面临反倾销制裁。

2. 如何治理环境成本外部化问题。目前有两类基本手段:一是政府干预手段,二是市场机制手段。

政府干预机制(手段)以英国经济学家庇古为代表,该学派认为市场存在缺陷,环境问题负外部性就是其中之一,政府应当干预以弥补市场不足。在干预方式上,庇古提供了三条政策工具,即国家立法、建立税收制度和实行补贴,这就是著名的“庇古税”。该学派强调立法手段,即政府作为公民的代理人制定环境质量标准,限制危害环境的活动,对违反者进行法律制裁等。

市场调节机制基于所有权的自由市场交易,将自由市场和环境保护有机地结合起来,形成一种以市场途径来保护和改善环境的新思路。其具体方案是建立排污权交易制度,即在满足环境要求的前提下,设立合法的污染物排放权利(污染物排放总量),并通过交易制度分配给排污企业。允许排污权像商品一样在各排污企业间进行买卖,其最终结果是使排污总量在各企业之间按照等边际原则分配,并且与排污税政策一样对企业产生较强的激励,促使企业不断寻求削减排污成本的方法。

然而,无论哪种手段要发挥实际效果,都绕不过一个关键技术问题,即价格(或税金)的合理确定问题,其基础是对环境成本的有效确认和计量问题。只有对环境成本进行准确的确认和计量,才能够知道排污税需征多少、违

法排污最低处罚多少,才能对环境污染进行补偿,抑或为排污权交易确定最低价格,也才能够对环境成本进行合理分担,使污染与补偿责任匹配。这种确认和计量越精确,相关市场或政府治理手段才能越有效。

为了对环境成本进行有效确认和计量,需要依靠环境会计的发展。环境会计可分为多个层次,就微观层次的企业环境会计来说,它是指企业根据相关环境事项,在特定会计准则指引下,运用一系列会计方法(如凭证、账簿、报表、复式记账等)对企业环境资产、环境负债、环境成本、环境收益进行确认、计量和报告的信息系统。通过这样一个系统,可实现对企业经营行为所致环境成本、收益等的核算和披露,也就是算清企业的环境“小账”。环境会计的发展,将为生态文明建设提供技术支撑。

二、当前我国环境会计实施中面临的主要难题

1. 认识和理论上的不足。当前社会对保护环境的重要性虽已形成广泛的共识,但真正要落实到行动上,建立环境会计核算体系,仍然存在这样或那样的思想阻力。例如,一些企业担心实施环境会计后,自身的排污行为和环境信息会被监管部门和社会公众知晓;有些企业担心环境事项纳入会计核算体系会增加工作难度和运营成本;而在一些地方政府部门,还存在“多一事不如少一事”的想法,这些都妨碍了环境会计推进实施。

从理论上讲,环境会计的一些基本问题仍然存在较大分歧。例如,对环境会计目标的认识仍然存在决策有用和受托责任两种观点,决策有用观认为环境会计服务于证券市场投资者,最终检验环境会计报告信息有用性的方法是关注它对投资者决策的影响,决策有用观没有放弃对传统会计对象的坚持,该理论建立在狭义的股东财富最大化目标之上。而受托责任观认为,面对环境的众多问题,以市场为基础的决策有用观无法圆满地解释。该学派认为,维护环境等社会责任是企业从股东以外的利益相关者那里承担的受托责任,企业应当向这些利益相关者披露影响环境的有关信息。可见,统一理论基础的缺乏,影响到环境会计的总体设计和实施进程。

2. 核算技术难题。传统会计核算是在一系列公认的会计假设和原则指引下进行的,而环境会计面临的是一些新的经济事项,往往不符合原有的会计假设,以致实施起来困难重重。例如,环境会计关注的是将所有自然资源资产纳入规范化管理的问题,而非单纯的经济事项,由于国有自然资源资产的所有权人不到位,所有权人权益不落实,导致确认困难;又如,环境会计采用的是非标准意义上的财务语言,由于缺乏市场价格,导致计量困难;再如,由于环境会计信息使用者的日益多元化,导致会计目标和质量标准的协调困难(Gray等,2000)。

针对上述环境会计难题,一些发达国家较早开展了

研究,开发了一些环境会计管理模型和实践指南。如国际会计师联合会2005年发布了《环境管理会计国际指南》;德国环境部1996年发布了《环境成本计算手册》;日本政府1999年发布并于2000年、2002年和2005年修订了《环境会计指南》。即使如此,这些国家的环境会计核算方法仍然差异较大,计量单位和计量属性很不统一。

在我国尚无环境会计实施指南和相应的确认、计量标准,企业也未建立与环境保护配套的会计核算体系,多数只是在企业管理费用科目中设立排污费和绿化费项目进行核算,几乎没有企业对供、产、销各环节的污染预防成本、维护成本、损失成本及效益进行计量、分析评价和报告。因而可以说我国企业环境会计核算几乎还是“空白”,环境会计远未成为企业必备管理内容。

3. 企业环境信息披露随意性强。早在1997年,中国证监会就在拟上市公司《招股说明书的内容与格式(试行)》中规定,企业应披露环保因素的限制、严重依赖有限的自然资源等环境信息相关的风险因素。2007年4月证监会发布《环境信息公开办法(试行)》,该办法鼓励企业自愿披露九类环境信息,并对污染黑名单企业强制其披露四类环境信息。2011年1月《上市公司环境信息披露指南》出台,要求火电、钢铁、水泥等16类重污染行业上市公司应当公布年度环境报告,定期披露污染物排放情况、环境维护、环境治理、环境管理等方面的信息,这标志着我国已将环境信息披露工作纳入规范化轨道。

但从总体上看,我国企业环境信息披露的规定仍不完善,尚缺乏相应的环境信息披露审核程序和奖惩机制,现有的规定不具有强制性,并局限于上市公司。从披露形式看,多数采取自愿披露形式,并且披露形式繁杂,既有将独立的环境年报公布在公司网站上的,也有将环境信息隐晦地包含在年中年末财务报告中的。从披露内容看,大多数公司仅披露了排污费和环保设备投资费用,只有少数公司披露了环保项目的投资回收期。而众多更重要的要素如环境资产、环境负债和风险等都没有披露。另外,还存在披露口径不一致、表述随意性强等问题。

三、推动我国环境会计实施的突破口

环境会计发展是一项复杂的系统工程,需要抓准突破口,逐步推进。国际上,环境会计的推动实施有“从总到分”、“从分到总”和“总分结合”三种主要模式。国内有学者提出我国适宜采取“从总到分”(尤艳馨等,2011)的实施模式。本文对采取哪种实施模式不展开具体讨论,仅讨论环境会计发展的战略重点即突破口问题。

(一)以公共环境预算和环境产权市场建设为突破口,完善环境会计核算基础

1. 环境会计核算问题复杂,学者们提出采取分层次、分阶段推动环境会计实施的思路。有学者提出三个层次

的设想：一是国家宏观层面，二是各省市中观层面，三是企业微观层面，并强调企业微观层面的核算是基础和前提。还有学者提出我国实施环境会计的路径可分四个阶段，各阶段内容分别是：①环境成本信息披露；②环境成本确认；③环境业绩计量；④全面推广。

笔者赞同分层次、分阶段推进环境会计实施的思路，但对实施步骤先后次序上与上述思路有些不同的看法：

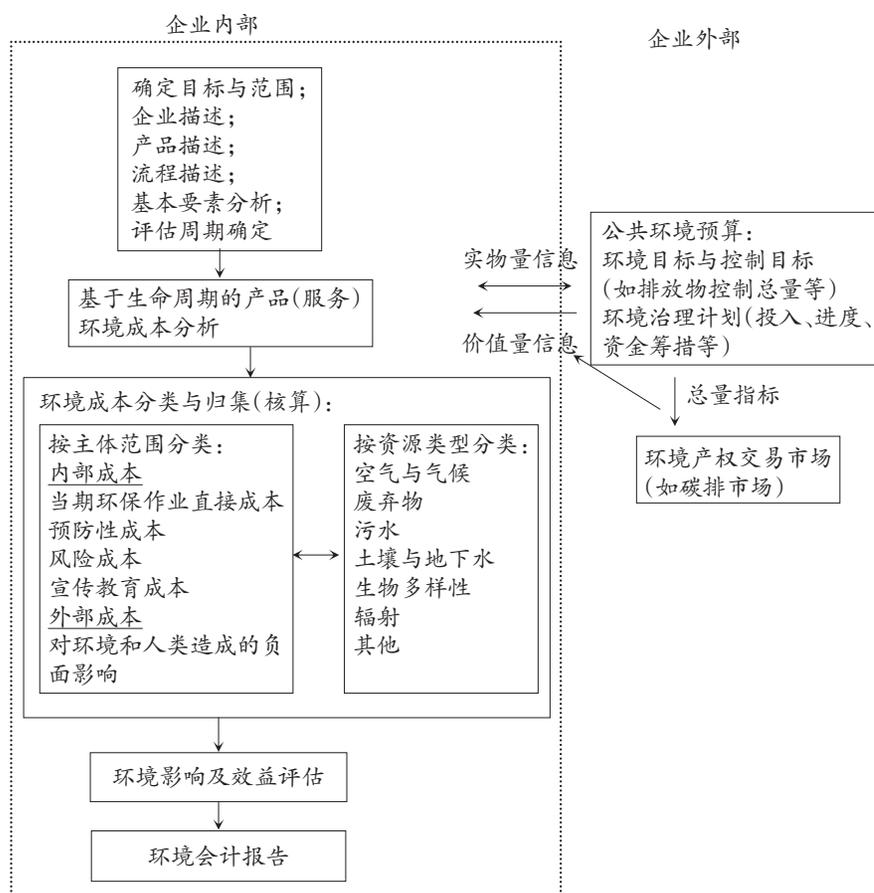
其一，在内容安排上先发展环境信息披露，再发展环境成本等要素的确认计量，不符合会计工作逻辑，因为没有有效的环境会计核算，哪来环境会计信息的披露内容，其披露必然空洞无物。联合国可持续发展司曾强调将环境成本与企业生产经营微观活动联系起来，即实施环境成本核算，这是环境会计发展的关键(United Nations, 2001)。

其二，单方面强调企业环境会计是宏观环境核算的基础也不符合环境会计现实。实际上在许多方面，宏观环境会计核算恰恰是企业环境会计核算的基础，因为许多环境事项缺乏产权依据和交易基础，企业难以直接对其进行确认和计量，需要先算出区域内的“总账”，再算企业应分担的“小账”。例如，企业的废弃物和污染物排放对环境造成的损失或治理所需费用是其应确认成本的内涵，然而这一成本的边界在哪里？具体为多少？再如，企业为降低排污而进行了环保设备投资，其投资成本容易确定，但该项投资取得的收益即对环境改善产生的积极效应，又应如何确认和计量？这些事项从企业角度很难找到有效的解决办法，因为解决全局性问题必须立足于全局。曾有会计师对美国 Amoco 石油公司自己确认的环境成本进行调查审核，发现其确认的成本不到其实际环境成本的 1/7(冯巧根等, 2009)。在上述情况下，从宏观层面估算环境成本并依据一定方法和机制向企业分摊，则会极大地方便企业的环境会计核算。因为环境成本和收益从来就是一个整体性的问题，相对于企业估计排放一吨废水的环境成本，从整体上估算治理一条河流需要的总投入要容易一些。

基于这种认识，本文提出企业环境会计核算应采取“内外结合”的策略：“内”是指企业层面有关环境会计的

事宜如废弃物产生、污染物处理或能源节省等，它是导致企业承担环境成本、收益的逻辑前提，是环境会计核算的基本依据；“外”是指企业外部的宏观环境会计核算和环境产权交易市场，它是企业对环境事项确认和计量的重要参考，可为环境会计的实施提供统一的计量标准。

2. 在上述思路下，我们借鉴 Beer 和 Friend(2006) 基于产品生命周期原理研究环境会计的思路，构建“内外结合”的环境会计实施框架，如下图所示：



拓展的EEGECOST框架图

上图的左半部是 Beer&Friend(2006) 提出的框架，又称之为 EEGECOST 模型。该模型的基本思想是企业对每项产品或服务的生产和消费链，它表明企业生产经营活动对环境的影响。其影响因素按照美国环保局(EPA) 1995 年对企业环境成本所作的分类指引归为五类，并同时按环境资源类型进行细分，这样便于企业确认和计量。图中，产品(服务)生命周期内的环境成本分析(LCA)是基础和关键，它追踪企业生产从材料采购到消费整个链条内的环境影响，突破传统会计方法对环境会计核算的束缚。LCA 方法的优势在于核算实物采用量化如某些产品整个生命期的碳排量指标。但需要指出的是，仅仅量化实物指标是不全面的，还必须将公共环境预算和环境产权市场两个外部因素考虑进去，这样，提供的价值量信息

才完整,才能与LCA形成互动、补充。由于这两个外部因素能够有效改善环境会计计量基础,因而可以成为实现我国环境会计发展的重要突破口。

图中右半部分的环境公共预算是指各级政府根据本辖区范围内的资源利用和环境治理规划,以一定时间为间隔,编制环境利用和治理的收支预算。根据计划覆盖的时间长短不同,公共环境预算分为中长期预算和年度预算。环境公共预算并不完全等同于政府预算中的环境模块。2006年财政部把环境保护正式列为预算支出科目,即“211 环境保护”科目,包括10款50项,后增加到15款71项。然而这些预算支出的资金多属于财政性资金,尚未与环境收入对应起来。因此要求环境公共预算不仅要把资源利用与环境治理相关的收支统一到一张表中,而且还应涵盖全部环境行为主体,包括政府、企业、组织和个人,资金来源和使用也不仅限于政府财政性资金。

环境公共预算为各地方的环境规划提供了一个可执行的行动计划:它把目前由各个部门分别管理,散落在不同科目、以不同形式存在的环境财政支出资金统一起来,把财政资金和社会资金统一起来,进行集中管理,便于协调和监督使用;它使区域环境成本与收益有了一本“总账”,从而便于以权责匹配原则分配环境成本,便于反映环境绩效,成为环境会计核算的重要基础。

企业外部环境的一个重要方面是环境产权市场,如碳排放交易市场、树木采伐权交易市场等,它引入市场机制来解决环境“总账”核算和分配问题,与环境公共预算形成相互补充。环境公共预算采用的是计划手段,而环境产权交易就是市场手段,这样,可以形成“计划+市场”的手段组合。在“计划”与“市场”的分工中,只要具备条件,即凡能通过一定技术手段实现产权界定的环境项目,如温室气体排放权等,都可构建相应的产权市场,对其进行合理定价和配置。企业通过市场交易方式取得的环境权利,极易与传统会计体系相容,便于环境会计信息披露。

(二)以增强合法性压力为突破口,推动企业进行环境会计信息披露

如果说,实施公共环境预算、推进环境产权市场建设解决的是环境会计实施中的技术性问题,那么,增强合法性压力则提供了推进环境会计实施的动力机制。回顾会计发展史,可知需求因素是推动会计发展、决定其方向和进程的主要因素。发展环境会计,信息披露是联结其需求与供给的节点。社会公众主要通过信息披露渠道(主动或被动)获知企业环境会计信息,信息披露越有效,社会公众对披露企业的关注度就越高,从而对企业环境会计提出更高期望和要求,进而推动企业提高环境会计核算水平和信息披露质量,形成良性循环。

市场正反馈机制并不会形成市场主体自动进行信息

披露的良性循环,关键是要对市场主体形成一种合法性压力,在环境会计信息披露方面也应当如此。合法性理论认为,企业作为市场的主体,同时要面对两种不同的环境,即技术环境和制度环境。技术环境要求组织服从效率机制;制度环境要求组织要服从“合法性”机制,采用那些在制度环境下广为接受的组织形式和做法,以确保其活动被外部各方视为“合法”(周雪光,2003)。所谓合法性压力,它是指合法性的正能量对非法性的负能量所产生的一种逼迫力,也可以说是合法性机制对非法性寻租行为所产生的一种威胁力。国内的一些实证研究揭示了合法性压力是影响企业环境会计信息披露的关键性因素,合法性压力不同,企业对待环境会计信息披露的态度和做法就会不同。只有增强合法性压力,才能促使行为主体按照规范化要求做好环境会计信息披露工作。

为增强企业环境会计方面的合法性压力,政府部门和注册会计师协会应发挥主导作用,科学设计企业环境会计制度规范。主要应做好两方面的工作:

第一,研究确定环境会计准则和应用指南,例如美国财务会计准则委员会(FASB)自20世纪80年代以来先后发布了三个有关企业环境成本处理的公告,即第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本化》和第93-5号公告《环境负债会计》。我们宜借鉴国际上的经验,制定完善环境会计规范,使企业在环境会计方面具有具体的规则遵从压力。

第二,落实和完善环境会计信息披露规范。我国2011年颁布的《上市公司环境会计信息披露指南》中虽有一些环境会计信息披露规范,但多为自愿性披露,质量控制标准还不很明确,需要进一步明确质量标准和审核程序。除了发挥政府作用,还要引导和动员社会各利益相关者形成对企业环境会计信息披露的“合法性”压力,让媒体曝光企业环境行为和环境会计信息,鼓励学术机构和科研部门对企业环境会计问题进行研究评价,引导投资者将企业环境会计信息作为企业估值的重要参考。

主要参考文献

1. 蔡刚.论合法性,利益相关者与CSR信息披露的关系——来自中国上市公司自愿CSR报告的证据.西南民族大学学报,2010;9
2. Deegan C.. Introduction, the legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2002; 15
3. 冯巧根,周时羽.EMA路径下的环境成本实务研究.审计与经济研究,2009;3
4. 吴永立.生态文明视野下环境成本会计推行的路径及政策设计.学术交流,2013;3