

我国碳信息披露最新进展研究

——基于核心期刊和CSSCI期刊的文献分析

赵选民^{1,2}(教授), 张艺琼¹

(1.西安石油大学经济管理学院, 西安 710065; 2.西安石油大学油气资源经济管理研究中心, 西安 710065)

【摘要】随着我国环境问题的日益严峻,企业需要通过低碳经济的发展模式落实碳减排要求。企业碳信息披露不仅是发展低碳经济的基本要求,也是我国当前环境状况下企业必须履行的社会责任。本文基于核心和CSSCI期刊文献的研究趋势分析,针对当前碳信息披露研究的三个主要方面,对近五年来国内碳信息披露研究的最新进展进行了归纳整理,分析了现有研究的不足与未来研究的主流趋势,并提出相关建议。

【关键词】 碳会计; 碳排放; 碳信息披露

一、引言

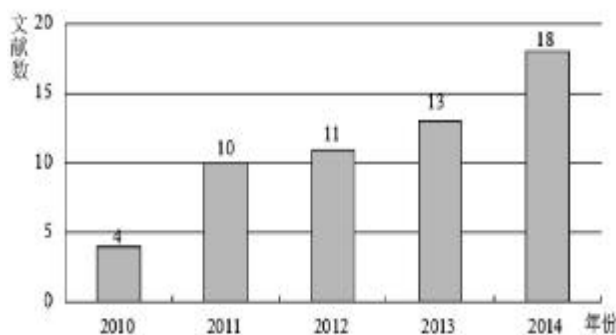
随着温室气体排放愈演愈烈,全球变暖问题日益严峻,围绕碳排放问题的探讨已经成为国际社会普遍关注的重点。从2003年英国首次提出“低碳经济”概念开始,国际社会逐渐重视碳排放标准的制定,注重碳交易平台的建立与完善。近年来,国内碳交易市场与碳减排管理日趋成熟,2001年,有关部门制定出版了《能源消耗引起的温室气体排放计算工具指南》;2008年起,北京、上海、天津等地相继建立了10多个碳交易平台;2009年,我国承诺到2020年要将单位GDP二氧化碳排放降低40%~45%,非化石能源占一次能源的比重达到15%左右;国家“十二五”规划、“十八大”也明确表示我国将积极推进低碳经济发展。

当前,企业碳信息的公开披露及管制逐步成为各国政府环境规制与管理的重点,如美国环保局已将碳信息披露作为企业温室气体排放的主要监管手段。可以说,高效的碳信息披露不仅成为企业未来发展与竞争中必不可少的筹码,也成为企业有效履行社会责任的重要手段。基于此,企业碳信息披露相关问题已成为当前研究的热点,而国内在该领域的研究仍处于初步探索阶段,研究成果少、影响力小。因此,对近几年我国碳信息披露最新进展的梳理具有一定的理论和实践价值。

二、碳信息披露当前研究趋势

国内对碳信息披露的研究成果基本从2010年开始形成,因此,本文以2010~2014年相关文献为研究对象,分析当前该领域的研究趋势。近5年来,我国学术界、企业界分别从不同的视角,对企业碳信息披露展开研究和实践探索,取得了一定的成果。数量统计结果显示,2010~2014年间以“碳信息披露”为主题词,在CNKI库中检索获取的期刊共有107篇,硕博论文共有146篇。在论文研究方法

方面,当前的文献以定性研究居多,定量研究次之,综述研究和案例研究最少。本文选取了理论界认同度较高的中文社会科学引文索引CSSCI数据库与核心期刊数据库作为数据来源,以便清晰、客观地反映当前我国碳信息披露的研究成果。具体结果见下图。



2010~2014年核心及CSSCI期刊文献数量统计图

从上图可知,2010~2014年我国碳信息披露研究成果在核心及CSSCI期刊上的发表数量呈逐年递增的趋势,2014年研究发文数量接近2010年全年发文数量的5倍,但整体上,国内学者对碳信息披露的研究成果较少,近5年发文不多,尤其是较深入的碳排放信息披露研究更少。企业碳信息披露已经成为当前学术界关注的热点,本文对碳排放信息披露的国内研究现状和最新进展进行综述,分析当前我国碳信息披露研究的不足以及今后碳信息披露在碳会计研究领域的发展空间与趋势。

三、我国碳信息披露研究最新进展

通过对当前我国企业碳信息披露研究文献进行汇总,本文归纳出国内企业碳信息披露研究的三个主要领域:碳信息披露方式、碳信息披露内容和碳信息披露影响因素。

(一)我国碳信息披露方式研究

企业究竟应该以何种模式或体系合理地对外传递碳信息?国内学者对企业碳信息披露方式研究得出不同结论。与传统的披露方式不同,国内部分学者提出构建有中国特色的企业碳信息披露方式,如穆利萍(2011)根据我国碳信息披露方式现状,得出如下结论:我国尚缺乏独立的碳信息披露方式,应分阶段合理地建立披露方式——碳排放会计准则出台前,可将碳信息单独披露在社会责任报告中,以定性内容为主,参考碳信息披露项目(CDP)框架;碳排放会计准则出台后,可有机结合企业财务绩效指标、环境能耗指标等,形成符合中国企业特点的碳信息披露体系。陈莉(2011)和于潇健(2012)研究观点相同,均认为企业碳信息披露有两种方式:单独披露与合并披露。两种方式各有利弊,企业应充分考虑披露成本、披露范围等进行披露方式的综合评价与选择,确保能为信息使用者提供详实、客观的碳信息。高佳楠(2013)也认为企业碳信息披露可以采用两种方式:非独立报告披露方式,即将碳会计信息加入到传统会计信息中;独立报告披露方式,即按照碳要素重新划分会计科目,并对企业碳绩效情况进行详细、重点披露。李艳华(2013)分析指出:在披露方式上,选择以董事会报告披露碳信息的上市公司最多,极少单独披露;在董事会报告中,上市公司碳信息的定性描述所占比重较大;虽然也有部分上市公司发布了独立的社会责任报告,但碳排放信息包含甚少,当前企业对外披露碳信息仍未以独立统一的方式进行。

从碳排放信息披露方式最新研究可以看出,多数学者提倡构建统一、独立、合理的碳信息披露模式,通过规范企业碳信息披露方式来提升碳信息披露的有效性。而当前以独立报告方式进行碳信息披露的上市公司仍为少数,其董事会报告或社会责任报告中披露的碳信息仍以非独立、非量化形式为主。尚未独立统一的披露方式很大程度上制约了企业碳信息披露的质量。

可见,当前我国企业的碳信息披露方式仍存在许多缺陷,这为今后的进一步深入研究提供了方向。

(二)我国碳信息披露内容研究

目前国内学者绝大部分是基于CDP对我国企业碳信息披露的内容进行探讨,本文归纳了不同学者们的研究进展。

张巧良(2010)将碳管理信息披露内容细化为:与气候变化相关的战略与机遇风险、碳排放数据与计算方法、碳业绩等,同时指出企业应将碳信息披露与财务信息披露相结合。王艳龙和孙启明(2010)建议在附注中至少应披露清洁发展机制(CDM)基本情况、碳排放权CO₂当量和公允价值、获得碳排放权的时间、碳排放计价方法及其预计负债等信息。

随着对碳信息披露研究的加深,国内诸多学者就披

露内容进行了更细致的区分。杨艾(2011)认为除了表内碳信息,表外披露的碳信息应主要包含:碳排放年度总量和碳减排情况,企业低碳技术投资和资源利用状况,温室气体种类及处置情况,温室气体检测与治理的人员参与情况,企业对低碳规章制度的遵守情况等。汪方军等(2011)基于我国环保局、证交所等部门颁布的碳信息披露办法与指引,归纳出碳排放信息披露的主要内容:排污许可证情况,主要污染物类型、浓度和数量,排放的主要途径、是否存在超标情况,各污染物排放的分配额度等。谢良安(2012)强调必须披露的碳排放内容为:与六种温室气体相关的排放数据、碳排放量的计算方法;附加披露的信息有:《京都议定书》未规定的温室气体排放量、相关环境绩效指标、与气候变化有关的公司治理与战略、碳排放报告的核查声明等。李艳华(2013)借鉴CDP报告经验,细化我国上市公司社会责任报告的内容,将文字性碳信息内容概括为:企业低碳经济目标与发展、低碳技术的投入开发、节能减排规划与措施等;而将数据信息概括为:企业碳排放年度总量、气体的排放种类与数量、碳会计相关要素等。张丹等(2014)指出表内碳信息披露应主要涵盖碳交易信息、碳审计验证、碳活动对财务业绩的影响等三方面的信息;表外信息披露涵盖的信息范围更广,主要包括:国家低碳政策与法规、企业的低碳战略与措施、企业碳排放气体的种类与数量等。

上述研究表明,当前我国企业文字碳信息披露多于数字碳信息披露。企业披露碳减排行动与措施的居多,而对气候变化风险与机遇、碳排放具体数据、低碳目标等方面的内容披露甚少。这说明多数企业对碳信息的认识不足,仍处于概念表层,缺少对未来气候风险与机遇的预测意识。此外,当前我国企业碳信息披露缺乏可比性和规范性,这在一定程度上影响了信息使用者的决策行为和企业社会责任的有效履行。

(三)我国碳信息披露影响因素研究

与碳信息披露方式和内容研究相比,国内学者对碳信息披露影响因素的研究较多。本文将碳信息披露影响因素划分为公司特征和非公司特征两方面进行归纳整理。

1. 公司特征方面。贺建刚(2011)通过研究CDP调查的世界500强公司报告样本发现,行业差异是影响碳信息披露透明度的重要因素之一。项苗(2012)认为:资产负债率与上市公司碳信息披露质量呈正相关关系;国有企业比非国有企业碳信息披露更充分;金融行业、信息技术行业、公用事业等行业更愿意披露碳信息,而能源、石油化工行业等重污染行业披露较少。陈华等(2013)分析认为,当前影响我国企业自愿性碳信息披露的主要内在动因是公司特征因素,并进一步指出:固定资产比例越大、公司规模越大、财务风险越高,企业自愿性碳信息披露越充分;而公司的上市年限、销售增长率与自愿性碳信息披露

显著负相关;企业合法性压力越大,越愿意公开披露碳信息。何玉等(2014)对企业资本成本和碳业绩这两个因素进行了回归分析,结果表明:企业资本成本、碳业绩与碳信息披露水平负相关;碳业绩好的企业,资本成本与碳信息披露水平的负相关关系较弱。王攀娜(2014)研究强调:2011年起我国企业碳信息披露质量显著提升;国有企业比非国有企业碳信息披露质量高,尤其是在具体碳排放数据、碳减排管理措施和气候变化治理状况等层面披露效果突出。

2. 非公司特征方面。非公司特征方面主要表现为上市公司所面临的政府与市场、法制监管、经济环境等外界宏观影响因素。林银良(2011)以CDP报告世界500强企业碳信息披露水平的影响因素为基础,研究得出我国监管体制、宏观经济因素均为碳信息披露水平重要影响因素的结论。王爱国(2011)变换研究角度,指出碳信息使用者的需求与行为影响着企业碳信息披露。其中,碳信息使用者包括企业员工、管理者、投资者、顾客、供应商与分销商、产业竞争者等企业内部和外部关系人。王德发等(2012)构建碳信息评价体系,探讨了企业终极控制人与碳信息披露水平的关系,认为企业终极控制人的控制范围越大,其碳排放信息披露水平越高。戚啸艳(2012)根据我国企业CDP报告回复数据发现:设立环保部门且通过ISO环境管理体系认证的企业,碳信息披露质量较高;企业的行业特征与碳信息披露显著负相关;企业是否披露企业社会责任报告与碳信息披露不相关。方健和徐丽群(2012)以较新研究角度分析了供应链信息共享、碳排放量与碳信息披露水平的相关性,指出企业碳信息披露水平与供应链成员间的信息共享程度正相关,碳排放量特别是企业的间接碳排放量对碳信息披露水平存在显著影响。刘叶容(2013)探究企业碳信息披露的强制性影响因素提出,强制性披露效果优于自愿性披露,企业更愿意披露概括性碳信息,而尽可能地避免碳排放数据等量化信息的披露。

国内研究表明,我国企业碳信息披露影响因素的探究大量地运用了实证研究方法,主要研究成果为:公司特征是影响我国企业自愿性披露碳信息的重要内部动因,非公司特征是碳信息披露的重要宏观影响因素。大部分学者研究结果符合原有预测,个别研究结论存在差异。企业碳信息披露的影响因素众多,不同样本与变量的选取均会导致研究结论的差异性。因此,在企业碳信息披露实践中,应参照最新研究成果,综合考虑各方碳信息披露影响因素,逐步提升企业碳信息披露的意识与质量。

四、结论

在实务界,近几年中国企业碳信息披露的意识逐渐增加,碳信息逐步透明化,企业与利益相关者沟通更为积极。在理论研究界,企业碳信息披露最新研究表明,近几

年国内对碳排放信息披露的研究取得了一定的进展,主要集中于碳信息披露方式、披露内容体系构建及其影响因素等。但是,目前国内在相关理论研究与实践发展方面仍落后于西方国家,存在一些不足:①实践中,国内企业自愿性披露碳排放数据仍然较少,碳信息披露参与度低,披露标准的缺乏从根本上影响了企业碳信息的公开,也在很大程度上使企业不能满足信息使用者的需求。②理论研究中,有关碳信息披露相关问题的研究逐步兴起,但仍缺乏单独成熟的研究成果,碳信息披露缺乏完整统一的理论框架体系,当前理论研究未结合我国实际情况得出有效的、规范性的结论;大多数学者对我国企业碳信息披露现状的研究是基于国际碳信息披露框架体系和《CDP中国报告》而展开的,研究数量与价值有限,研究角度较单一。总之,我国碳信息披露与当前环境资源形势、节能减排、低碳发展提出的要求还存在较大差距。

本文认为我国碳信息披露实践与理论研究任重而道远。在实践方面,国家应采取有效的措施弥补企业碳信息披露的不足,例如:加强上市公司管理层碳信息披露意识;建立健全碳信息自愿性披露的法律和规章,以国家强制力确保碳信息披露形式规范统一,让碳信息自愿性披露有法可依;适当补贴企业披露成本,满足成本效益原则,鼓励企业披露碳信息等。在学术研究方面,我国碳信息披露的研究仍存在较大发展空间,许多问题有待解决,例如:企业碳信息披露的机制如何有效建立?如何提高我国企业CDP报告回复率?怎样统一规范我国企业碳信息披露方式与内容?企业碳信息披露产生何种经济后果?碳信息披露是否存在新的或者潜在的影响因素?在研究方法方面,国内学者要加强案例与实证研究,关注当前最新研究方向,完善和验证理论研究的结果,为我国碳排放信息披露的机制建立、披露内容和方式的规范统一提供良好的理论基础,促使企业满足我国低碳经济的发展要求,也使我国碳交易市场在有效碳信息披露的支持下足以良好地运行。

主要参考文献

谢安良.企业碳信息披露路径的分析比较[J].财会月刊,2013(6).

张丹,杨文杰.企业碳业务的会计核算与信息披露[J].会计之友,2014(5).

王艳龙,孙启明.低碳经济下碳排放权会计问题探析[J].经济纵横,2010(12).

【基金项目】国家社会科学基金西部项目“西部资源型产业碳排放问题研究”(编号:11XJY004);陕西省教育厅人文社科重点研究基地科研计划项目“上市公司碳信息披露质量评价体系与影响因素研究”(编号:14JZ033);西安石油大学全日制硕士研究生创新基金项目“碳信息披露与资本成本相关性研究”(编号:2014cx130946)