

环境会计信息披露的国际比较

文/李淑平

一、环境会计信息披露的必要性

“受托”责任论认为,在目前环境危机日益加重的时代,企业作为一个社会成员和各阶层利益的汇合体,负有改善环境的法律和道德上的责任。同时忽视环境问题的机会成本已经大幅上升,环境会计信息对决策者来说是相关的,现代管理理论认为,提高透明度将增加公司的市场力量,李建发和肖华(2002)通过多项实证研究表明,与没有披露环境信息的公司相比,披露环境信息的公司具有较好的财务业绩,环境信息的披露程度与年度财务业绩之间存在显著的正相关关系。受到政府法规施加的硬性直接压力和社会公众施加的软约束间接压力,企业为了避免投资者在信息缺乏的情况下对企业作出种种不利猜测,也必需公开更多的环境相关信息。

二、各国有法律法规的比较

政府环境会计信息披露的过程中发挥着重要的作用,其制定的有关法律法规指导和约束着企业披露环境信息。美国的环境法规建设速度很快,颁布的涉及环境问题的法律法规主要有《全面环境反应、补偿与债务法》、《清洁空气法》及其修正案、《清洁水法》、《有毒物质控制法案》等。加拿大特许会计师协会(CICA)制定的报告——《环境成本与负债:会计与财务报告问题》和《环境绩效报告》,已成为国际环境会计法规的指南。英国政府环境部在1997年2月颁布了一份适用于所有企业的文件“环境报告与财务部门:走向良好实务”,鼓励最大的350家上市公司自愿披露它们的“温室气体”排放情况。德国联邦环境部(BMU)和联邦环境局(UBA)最近已开始强调环境成本会计在公司中的重要性,要求上市企业对此进行披露。

为了缓和环境和经济的关系,我国政府制定了许多法律法规,如《环境保护法》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》等,国务院还颁布了两个专门法规,《征收排污费暂行办法》和《污染源治理专项基金有偿使用暂行办法》,上述法律法规有的通过经济等手段促使企业关注环境保护问题,有的通过减免税对企业防治污染进行鼓励,但都没有要求企业对环境会计信息进行披露。

三、各国环境信息披露企业数量的比较

1992年,联合国的一项针对Fortune杂志评定的500家大公司的调查表明,有86%的公司披露环境信息。Robert(1993)对欧洲110家大公司(法国25家、德国40家、荷兰15家、瑞典15家、瑞士15家)的调查显示,有68%的公司披露环境信息。1996年,毕马威国际会计公司(KPMG)对13个国家的环境报告进行了调查,发现环境报告已经成为年报中的一部分,大约3/4的公司在年报中包括了环境信息,1/4的公司提供了单独的环境报告。

据1998年环境厅进行的“关注环境的企业的行为调查”的结果,35.7%的上市公司和20.9%的非上市公司均披露了有关环境的数据和工作情况。根据日本环境省2002年7月对2001年东京、大阪及名古屋证券交易所一部、二部上市公司和从业人员在500人以上的非上市公司的“环境企业调查”(2001 Environment-Conscious Corporate Survey),有491家已经引入了环境会计,占被调查企业的16.9%,有580家正在研究引入,占被调查企业的20.0%,即已经有约1100家企业引入或正在研究引入,占被调查企业的36.95%。

肖淑芳和胡伟(2004)通过调查,分析出我国上市公司环境信息披露2002年和2003年的百分比分别为34.39%和36.99%,而进行披露的企业主要集中在几个重污染行业,重污染行业披露的比例分别为51.75%和61.60%,明显高于非重污染行业的18.33%和18.48%。2003年,环境信息披露比例排在前面的依次是采掘、造纸、印刷、电力等,而其他与环境联系较少的行业,披露环境信息的企业所占比重相对较低,尤其是传播及文化产业、信息技术业、文化等第三产业。一项调查显示,我国已通过ISO14001环境管理体系认证的企业占40%,这说明我国相当部分企业已经认识到披露环境会计信息对企业的重要意义。

四、环境会计信息披露内容的比较

1、环境财务信息

美国上市公司披露的环境财务信息主要是环境成本和环境负债信息,这主要源于有关法律法规的要求。美国上市公司披露公司的环境成本,这包括内部成本和外部成本(由导致该成本并获得相应利益者以外的他人承担的成本),并对环境投资和环境费用分别做了列示,对研究、再利用、环境健康管理等方面有一定的描述,对与环境有关的可能债务予以定量的披露,还对企业排放许可的有关信息进行披露,同时有毒物质排放清单还要求公布企业的有毒物质排放情况。

1999年欧盟对主要来源于欧盟的公司、专业组织和报告使用者进行环境报告调查，在公司年报中常见的披露内容是：环境投资（48%），环境当期支出（48%），环境罚款或制裁（34%），对第三方的补偿（21%），环境负债准备（48%）及环境或有负债（48%）等。由于缺乏统一的环境信息披露框架，欧洲各国的环境会计信息内容和方式多种多样，不利于对不同国家的企业环境信息进行比较。

日本环境省在《环境报告书指南（2003年版）》中要求企业披露环境保护成本、环保收益、环保活动所产生的经济效益等企业所有的经济活动对环境的影响。2001年4月，日本还颁布实施了《PRTR法》（环境污染物质的移动、排放登记制度），规定各企业必须对列为登记对象的354种化学物质的数量做到准确把握如实申报。八木裕之（2003）对199家上市企业250份环境报告书的调查显示，近年日本企业的每份报告书都详细拟定了环境成本、环保效果、经济效益的计量范围和计量标准。

在我国，企业对环境支出和环境收入项目单独核算的比例偏低，2003年我国上市公司多数企业对环境信息披露的内容是：环保投资（41.6%），环保拨款、补贴与税收减免（28.3%），排污费（27.1%），资源税、资源补偿费（19.9%），其他项目就只有极少数公司进行披露，而且许多公司对环境会计信息的披露也不是自愿的，这就造成了企业仅仅对有利于企业发展的信息进行披露，而隐瞒那些对投资决策者有重大影响的不利信息。

2、环境绩效信息

环境问题对企业的影响有相当重要的一部分难以用货币金额计量的内容存在于企业的环境绩效中，环境绩效作为企业环境工作及环境投资的效果，是环境会计的重要核算内容。企业环境绩效报告的主体内容包括：（1）企业环保政策和环境法规执行情况的评价。（2）环境道义责任履行结果的评价，这又分为是否履行环境治理责任（是否进行环境治理的投资，是否进行污染物处理与治理污染源），和环境治理的效率状况。（3）企业环境风险的评价。

美国政府要求企业对其环境法规及遵守情况、环境政策的目标、环境质量情况等方面进行披露。加拿大则要求企业披露其环保因素限制及对策、环境政策的目标、环境治理和污染物利用情况、环境质量情况。在欧洲，45%的企业披露公司的环境政策，38%的企业披露环境法规遵循情况，52%的企业披露环境业绩指标。它们披露的范围主要包括产品、生产过程和投入原料的环境影响，污染物的排放水平、能源消耗和非再生资源的使用，在减少企业行为对环境的不利影响上所采取的措施，此外，企业还披露对内部环境的影响信息，特别是健康与安全、疾病与伤害比率以及为降低雇员伤害所采取的措施，如培训和安全审计等等。

我国企业对环境绩效信息披露的主要内容集中在环境现状、治理效果、环境改善情况及未来风险等几个方面。孟丽丽（2003）以2002年底以前在沪、深上市的建筑建材行业的上市公司为研究对象，指出2000年以来，我国上市公司对环保风险及对策、环保因素制约、技改项目、通过环保质量认证情况等资料的披露进一步具体化了。

五、环境会计信息披露模式的比较

环境会计理论把信息披露的模式分为三种：1、对现行会计报告进行改进并在报告中予以披露。2、单列项目编制环境会计报告单独披露，该模式具体可分为以下两种：单独编制环境资产负债表、环境利润表、环境现金流量表及其附表和单独编制一份综合环境会计报告。3、对现行会计报告涵盖不了的部分单独披露。

美国上市公司主要是在年报管理层讨论分析（MD&A）中披露环境信息和有毒物质排放清单。由于财务报表和有毒物质排放清单的格式具有相对的统一性，采用这两种形式有利于增强同行业不同企业的信息可比性，但是对于不同行业来说，企业披露的信息内容差距较大。欧洲主要采用的是将财务报告和環境报告相结合的模式，近年有向单独的环境报告发展的趋势，但国际间乃至国内各企业间都没有统一的格式。

在日本，环境会计是独立于企业财务会计之外的，日本企业采取的环境会计信息披露模式是编制环境报告单独披露，现行编报的环境报告是独立于年度财务报告之外企业自愿编报的，有统一格式，能较好地体现环境会计信息的整体感、直观性，信息使用者也易于全面和完整地了解和掌握企业的环境会计信息。

肖淑芳和胡伟（2004）调查得出，我国企业的环境信息主要是以董事会报告（21.69%）和报表附注（75.30%）的形式对外披露，同时对于企业当期发生的重大的与环境相关的事项，企业会在重要事项（1.20%）中加以反映，独立环境报告仅仅少量存在于个别大型国有企业中。在我国环境会计信息披露也没有统一格式，且环境报告很少受监督，这就造成了环境信息的可比性差，信息质量低，可靠程度不高等问题。

六、结语

与其他各国相比，我国环境会计信息披露还存在着一定的差距，主要表现在如下几个方面：

（1）在企业年度报告中已经初步涉及一些环境会计信息的内容，有逐步提高的趋势，但披露企业的数量比例还较低，且主要集中在重污染行业，大部分企业缺乏对环境会计信息披露的主动

性，主要是受到法律的约束和政府的压力。

(2) 信息披露的内容不独立，且主要是历史性信息，质量和价值相对较低，对企业未来的发展缺少预见和指导作用。披露的形式缺乏固定性和规范性，可比性相对较差。

(3) 信息披露的法律、法规和准则不完善，缺乏对环境会计信息披露的监督和审计机制
(本文作者系中原工学院经济管理学院副院长，副教授，硕士生导师)

相关链接

[环境会计信息披露的国际比较](#)

[黑龙江省与俄罗斯的投资合作](#)

[从日本的“税务士”制度看我国的税务代理制度](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心