

我国核电企业环境会计信息披露探析

胡海波, 占红星^①

(南华大学 经济管理学院, 湖南 衡阳 421001)

[摘 要] 目前国际上越来越多的核电企业遵照相关环境报告指南,自愿、定期的在财务报告之外单独披露环境会计报告,以反映核电企业在环境保护方面的业绩。作为对环境最敏感的企业类别之一,我国的核电企业必须直面环境会计信息披露的外部压力,做环境会计信息披露的典范。文章分析了我国核电企业披露环境会计信息的紧迫性,提出了核电企业环境会计信息披露模式的理想选择和演化路径,并探讨了推进核电企业环境会计信息披露的措施。

[关键词] 核电企业; 环境会计; 会计信息披露

[中图分类号] F234.1 [文献标识码] A [文章编号] 1673-0755(2010)01-0004-05

近年来随着科技的发展,新兴能源,尤其是核电能源开始逐渐受到关注。我国《核电中长期发展规划(2005-2020年)》的目标是,“到2020年核电运行装机容量争取达到4000万千瓦,在建1800万千瓦。”而国家能源局则建议应大幅加快核电站建设速度,未来三年内中国将开建8个核电站,16台核电机组,装机容量在1000万千瓦以上^[1]。这意味着,未来三年的核电建设总量将超过过去23年的总和^①。随着可持续发展理念的深入,利益相关者集团越来越关心核电企业对环境受托责任的履行情况,它们不仅需要评价核电企业的经济效益,还需评价其环境和社会绩效;不仅需要评价核电企业的财务报告,还应评价其非财务报告。目前,越来越多的西方发达国家核电企业遵照相关环境报告指南,自愿、定期的在财务报告之外单独披露环境会计报告,以反映核电企业在环境保护方面的业绩。我国的核电企业在此方面还存在较大差距。怎样弥补我国核电企业在环境会计信息披露方面的缺陷和差距,正确反映核电企业的环境绩效已经成为公众关注的焦点。

一 我国核电企业环境会计信息披露的紧迫性

(一)核电企业环境会计信息披露是实现国家经济社会可持续发展的要求

从20世纪开始,人口剧增、资源短缺、环境恶化等全球性问题出现并日趋恶化,迫使人们提出全新的发展观——可持续发展观^[2]。在经济学中,可持续发展意味着,保持包括自然资本和人造资本在内的全部资本存量至少不会减少,即消耗的自然资本必须由人造资本的净投资来弥补^[3]。核电企业应当树立起环保意识和社会责任感,在实现经济利益的

同时肩负起企业与社会可持续发展重任。而传统的经济核算方法未将环境资源消耗和补偿列入国民经济核算体系。这导致一方面是国民经济的虚假繁荣;另一方面是环境资源的枯竭,自然资源的持续减少。为了保护环境资源,促进我国国民经济长期稳定发展,应该把资源环境因素纳入国民经济核算体系。而核电企业作为宏观经济中的微观个体,其环境会计信息的披露,将有助于正确衡量国民经济核算指标,准确评价国民经济发展水平。

(二)环境会计信息披露是现代核电企业生存和发展的需要

传统的企业发展模式是一种资源消耗高、资源利用率低、废弃物排放多的粗放型模式,它严重损害了企业经济发展的环境基础。有远见的企业管理者已经认识到,安全 and 友好的环境有利于企业的发展和获利。在获取经济利益的同时,注意节约资源,保护环境,企业就会得到社会公众的支持。社会公众及政府职能部门只有通过企业的环境会计信息才能了解企业的环境成本和环境效益,同时企业管理者也需要利用环境会计信息来检查企业的环境业绩,评估企业的环境工作成果。核电作为一种清洁能源,技术已经成熟,安全可靠得到了实践验证,供应能力较强,已成为国家能源电力战略的重要组成部分。但社会公众对于它对环境的影响却一无所知,甚至持怀疑的态度,因而要使核电企业的发展得到利益相关方特别是社会公众的支持,就有必要对其环境会计信息予以及时、充分的披露,因为这已经事关核电企业的生存与发展。

(三)我国核电企业环境会计信息的供给严重不足

通过访问核电企业的网站和电话访谈等方式,我们发现

[收稿日期] 2009-12-09

[作者简介] 胡海波(1979-),男,辽宁建平人,南华大学经济管理学院讲师。

^①南华大学经济管理学院讲师。

没有一家国内核电企业发布过独立的环境会计报告, 有关环境会计信息的披露大部分停留在表面, 不仅不全面, 而且质量也不高。这主要是因为: 一是目前企业缺乏环境信息披露意识, 环境责任的道德理念尚未真正形成, 对建立健全环境会计信息公开化制度的重要作用缺乏认识。从决策有用论的角度来分析, 企业负有对自己的信息进行披露的责任, 以指导信息使用者做出正确的决策。环境信息也不例外。但是现在多数企业一味追求利润的最大化, 只注重盈利, 不愿意更多地履行对社会的环境责任, 在这种情况下, 大多数核电企业的环境信息的披露只是停留在强制性或者轻描淡写的程度上, 怕损害企业的形象。另一方面, 企业出于竞争的压力和自己的利益可能只会披露一些取得较好环境绩效的信息, 而对企业自身不利的信息经常会只字不提, 从而使信息使用者无法对企业的环境绩效进行全面的评价, 影响其做出正确的决策。二是我国政府对环境会计信息的披露管理松散, 像中国证监会、国家环保总局等政府部门都没有提出对上市公司在年度报告中必须披露环境信息的要求, 处于环境敏感行业的核电企业也没有主动披露环境会计信息的官方压力。三是我国还没有建立适合国情的环境会计准则, 这使得核电企业的环境会计信息披露没有统一的标准和模式, 企业无所适从。

二 我国核电企业环境会计信息披露模式的选择

(一) 可供核电企业选择的环境会计信息披露模式

1. 补充报告模式

补充报告模式是指在现有的财务报告的基础上通过增加有关环境会计科目、扩充会计报表体系和报告内容的方式来达到披露环境信息的目的。因此, 补充报告可以起到弥补现行财务报告中环境信息披露不足的作用。就具体的环境会计信息披露而言, 核电企业可以从以下三个方面入手:

第一, 在现有的会计核算中增加与环境信息有关的会计科目。在资产类科目中增设“环境资产”、“环境资产累计折旧”, 分别反映企业拥有的环境资产原值和环境资产的折耗情况。在负债类科目中增设“应付环保费”、“应交税费—应交环保税”等环境负债科目, 分别用来反映核电企业应支付和缴纳的单位排污费、绿化费和环保税款等; 在损益类科目中增设“环境费用”、“环境收入”等科目用以反映核电站处理放射性废物以及核电站退役费用计提的情况, 核电企业环境活动中发生的费用和获得的收益等。

第二, 在现有的会计报表中增设有关环境信息项目。资产负债表、损益表、现金流量表及其附表是财务信息的主要载体。将环境问题引起的财务影响纳入其中也是实际可行的, 具体方法是在会计报表内增加合适的项目, 对与环境有关的财务状况和经营成果指标进行单独的披露。例如, 在资产负债表中增加“环境资产”、“环境负债”等项目。在利润表中增加“环境收入”、“环境费用”、“环境净收益”项目。在现金流量表中增设“环境活动引起的现金流入”、“环境活动引起的现金流出”和“环境活动引起的现金净流量”等项目。

第三, 在现有的会计报表附注基础上增加有关环境会计信息披露的内容。环境会计报表的附注分为括号注释和附

注两种形式。括号注释不宜过长, 以便于阅读。核电企业可以用括号注释揭示以下信息: (1) 核电企业环境会计的特定程序和方法; (2) 说明环境项目的特征, 如某种环境负债有无优先要求权; (3) 按替代性计价方法得出的金额, 如在按历史成本入账的环境资产后面列示其现行市价; (4) 需要参见其他报表或本报表其他部分的说明。报表附注是在报表正文下面用一定的文字和数字表示的补充说明。报表附注可揭示如下内容: (1) 核电企业环境会计所采用的特定会计政策和具体目标; (2) 重要环境会计政策, 如环境资产的计价与摊销政策, 环境利润的确认政策; (3) 环境会计变更事项, 包括环境会计方法的变更、报告主体的改变、会计估计的改变等; (4) 企业主要污染物及处理措施 (特别是核废料的处理措施); (5) 企业采用的环境标准及环境标准的变化对企业的影响; (6) 对重大环境事故的说明, 如由于环境污染而支付的罚款和企业对这些事故做出补救的措施等。(7) 企业用于环保方面的直接和间接投资、治理环境污染或采取环保措施而获得的社会效益。(8) 企业治理环境的长远目标及行动等等。

2 独立报告模式

独立报告模式是当前跨国公司乐于采用的环境信息披露模式^[4]。这种报告模式要求企业对其承担的环境受托责任进行全面的报告。因此, 这种报告模式可以弥补我国核电企业环境会计信息披露的缺陷, 使其财务报告更加完善。独立报告模式是设立单独的环境会计报表和独立的环境报告来披露核电企业环境信息, 它对以自然量为基础的环境信息综合采用文字、图表进行单独披露。其内容应包括:

其一, 环境会计报表。报表可以参照传统的会计报表格式, 系统地反映核电企业的环境资产、环境负债、环境损益和环境现金流量的状况。

其二, 环境法规执行情况, 包括执行的成绩和未能执行的原因。

其三, 环境质量情况。具体包括: (1) 污染物排放情况, 包括排放总量及其所含的污染物质 (特别是放射性污染物质) 含量以及对环境和经济的危害; (2) 环境质量指标的达标率; (3) 发生的污染事故情况, 包括污染性质、对环境和经济的危害; (4) 环境资源耗用, 主要是铀等原材料的消耗用量; (5) 有毒有害材料、物品的使用和保管情况; (6) 厂区绿化率以及有偿或无偿承担的其他绿化任务。

其四, 环境治理和污染利用情况。主要包括: (1) 污染治理项目完成数, 污染物处理能力, 污染物治理设施运行状况; (2) 从事环境治理、检测、研究的机构和人员情况; (3) 本企业所建立的环境管理制度和管理体系的情况; (4) 污染物回收利用情况, 包括对各种污染物回收利用的总量, 回收利用的产品产量、产值、收入、利润等指标; (5) 对重大环境事故的说明以及企业对这些事故做出补救的措施等; (6) 企业用于环保方面的直接和间接投资、治理环境污染或采取环保措施而获得的社会效益; (7) 其他污染治理措施和事项, 如核电企业制定的环保规定、职工的环保培训、本企业取得的环保技术成果等。

(二)补充报告模式与独立报告模式的比较分析

补充报告模式将核电企业环境会计要素信息置于与财务信息同等重要位置,使财务和环境信息有机融合,能帮助信息需求者全面了解企业的经济效益和环境效益。但补充报告模式中:环境和财务信息合并报送容易引起混乱,可能导致对财务会计信息的错误理解。因为财务信息和环境信息所反映的内容在性质上是根本不同的,如果将二者合并在一起,就等于混淆了两者的区别,割裂了这两种信息与其所反映的内容之间的联系,从而会对已经习惯于原来的会计报表的信息使用者产生误导^[5]。此外,补充报告模式需要核电企业投入大量的精力进行信息的加工和处理,成本较高。

独立报告模式将核电企业的环境会计信息与企业现行会计报表分开披露,提供的环境会计信息较为简单、直观,能使信息使用者更清楚地了解企业的经营情况和环境信息,避免了因合并披露产生的各种问题。但独立报告模式也有其弊端:由于企业很难将全部环境信息货币化,有时很难将环境会计要素与一般会计要素截然分清,这就会造成会计上某些项目在确认、计量上的重复,甚至会出现环境会计要素之间的不平衡,容易引起报表使用者的困惑,弄不明白企业的资产、负债、收入、费用和现金流量到底是多少。

无论是补充报告模式还是独立报告模式都是先对环境会计信息进行加工、综合,再进行报告的过程模式,都局限于按价值法会计进行披露,存在着价值法会计的固有缺陷,如确认要求苛刻、相关性差、不充分、易受人为操纵等^[6]。

(三)改进后的独立报告模式——我国核电企业环境会计信息披露模式的理想选择

补充报告模式的有效实施需要修改现有的会计准则,不利于会计准则的相对稳定性,且补充报告模式所提供的会计信息容易导致使用者的误解,信息加工和处理成本相对较

高,因此补充报告模式不宜在核电企业推广和实行。而独立报告模式本身也存在弊端,必须进行改进。改进独立报告模式的思路如下:

1 针对无法将全部环境信息货币化的实际情况,核电企业有必要在环境会计报告中详细解释和说明环境信息无法货币化的原因和影响。

2 针对难以将环境会计要素与一般会计要素截然分清的实际情况,核电企业应该在环境会计报告中单独列示财务报表主表与环境会计报表的对比分析情况说明,尤其要说明环境会计要素对企业的资产、负债、收入、费用和现金流量的影响。

3 针对价值法会计在确认要求苛刻、相关性差、不充分、易受人为操纵等方面的固有缺陷,核电企业可以考虑引入事项会计作为补充披露。必须指出的是:传统观点认为事项法与价值法是互相对立的,事项会计是对传统会计的否定,但事实上两者是可以并行的。核电企业引入事项法对环境会计信息进行披露时,会计人员一方面需要将获取的全部环境信息按其原貌储存、传递;另一方面,将获取的环境信息加工、综合后再编制独立环境会计报告。由此可见,核电企业基于事项法的详细环境会计报告提供的信息可以为独立环境会计报告提供信息基础。与单纯的独立报告模式相比,基于事项法的详细环境会计报告同时披露独立环境会计报告和环境会计事项信息,并不需要会计人员增加额外的信息处理过程,也不会增加额外的信息处理成本。这种模式可以弥补单一模式存在的弊端,发挥事项会计的优势,使不同的信息使用者真正做到了“各取所需”,实现了“决策有用观”与“受托责任观”的统一。

改进后的独立报告模式(基于事项法的核电企业详细环境会计报告模式)的具体内容如图1所示。

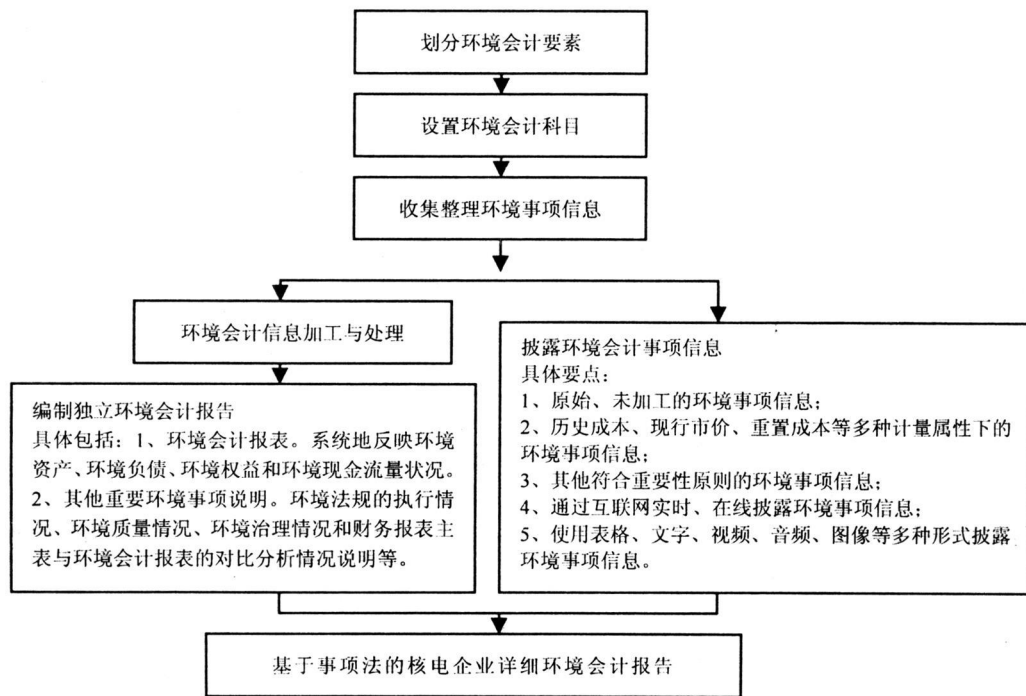


图1改进后的独立报告模式

三 我国核电企业环境会计信息披露的演化路径

由于环境会计在我国尚处于起步阶段, 我国的法规制度对企业环境会计信息披露的规定还不完善, 企业自身披露环境信息的主动性不强, 且会计技术水平也有待提高, 因而核电企业高质量地披露环境会计信息不可能一蹴而就, 而应当循序渐进地推行。

(一) 在披露主体上, 上市核电企业要先行推进, 最终扩展到所有的核电企业。相比非上市核电企业而言, 公开发行的股票核电企业, 其利益相关者集团更为庞大, 关注核电企业环境会计信息披露的除了政府部门、社会公众和债权人之外, 股东和潜在的投资者对此类信息更为敏感。大多数实证研究表明: 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; 上市公司环境业绩和其股票价值呈正相关关系。上市核电企业被认为制度先进、管理科学, 社会各界对其给予了很高的地位, 寄予了很高的期望, 也更加关注上市公司对环境问题的态度、立场和行动, 更加希望从其对外报送的报告中找到公司对这些问题的回应。而且, 上市公司相对于一般企业在会计核算、信息披露方面具有更加规范、更加透明和更加全面的特点。因而, 我国核电企业的环境会计信息披露应首先以上市核电企业为主体展开, 以取得经验, 再将主体的范围逐步扩大到所有的核电企业。

(二) 在披露模式上, 从现行的不规范披露过渡到规范性的独立环境会计报告披露, 时机成熟后推出基于事项法的详细环境会计报告 (改进后的独立环境会计报告)。这可能是一个漫长的过程, 特别是基于事项法的详细环境会计报告讲求时效性, 更有赖于信息技术特别是网络技术的支持。

(三) 在披露形式上, 目前是以会计报表附注的文字叙述为主, 未来推行的独立环境会计报告可以同时使用表格、文字和图形等多种方法。在编制初期, 为了易于操作, 可先以文字、图形和数量、技术指标等为主; 在经过一段时间的摸索之后, 环境报告应该以列示一系列环境技术和货币指标的表格为主。基于事项法的详细环境会计报告的披露方式可以更加灵活, 它一方面定期地披露独立环境会计报告, 另一方面基于互联网实时地披露环境事项。既然是通过网络实时披露环境事项, 则其披露形式应更加丰富多彩, 除了表格、文字之外, 可以更多地使用视频、音频、图像、动画等形式, 以满足信息使用者的不同偏好。

(四) 在披露的推进上, 应以强制性披露为主, 同时鼓励核电企业自愿披露非强制性披露的环境会计信息。核电属于环境最为敏感的行业, 核辐射、核泄漏、核废料处理等都牵动着社会公众和其他信息使用者敏感的神经。为此, 核电企业的环境会计信息披露应首先强调强制披露。核电企业强制性披露的环境会计信息, 需要在国家主管机关的管制下, 企业按照政府或环境会计准则制定机构统一制定的规范进行信息披露, 信息披露的范围、内容、格式和信息生成方法都由统一规范明确规定, 且所披露的信息应接受第三方的审核和验证。这样可以有效地弥补自愿披露的环境会计信息不可比、随意性大的缺陷, 有利于提高核电企业环境会计信息的有用性。但强制性披露的环境会计信息毕竟是有限的, 应

同时鼓励核电企业自愿报告非强制性披露的环境会计信息, 从而有助于信息使用者对企业的环境业绩和环境受托责任做出更为客观、全面的评价。

(五) 在推进核电企业环境会计信息方面要遵循两个原则, 即重要性原则和成本效益原则。重要性原则是指对于未达到重要性标准的环境经济事项, 核电企业只需要提供非常简略的环境会计信息即可; 对于达到重要性标准的环境经济事项, 则必须将其对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响包括在环境会计报告的体系中去; 对于十分重要的环境经济事项, 除了将其对财务状况、生产经营成果和现金流量的影响包括在现行报告体系中, 还必须提供独立的环境会计信息, 以满足信息使用者的信息需要。成本效益原则主要是针对核电企业在自愿披露环境会计信息时应权衡披露相关环境会计信息投入的成本和给企业带来的收益, 如果这项信息披露产生的效益大于其成本时, 则该种选择行为是理性的。遵循重要性原则和成本效益原则可以防止核电企业环境会计信息披露不足和环境会计信息披露过量的问题。

四 促进核电企业环境会计信息披露的措施

由于环境会计在我国起步较晚, 要在核电企业中全面、系统地披露环境会计信息存在诸多制约因素。为此, 推进核电企业披露环境会计信息需要做出多方面的努力。

(一) 充分发挥政府环境管理部门的作用

政府要加强环境执法力度。主要通过两种手段: 一是借助于法律手段, 以立法的形式对核电企业污染物处理及排放进行强制性的管制, 并且将行政处罚和刑事处罚并行; 二是借助于经济手段, 用奖励、补贴、征税、收费和排放权交易制度等形式对核电企业污染物处理进行间接管制。通过加大环境执法和惩处力度, 迫使企业认识到环境问题对企业经营所带来的风险, 使更多的核电企业关心环境保护, 接受绿色经营理念, 引导它们自愿地进行环境保护和环境会计信息的披露。

(二) 制定环境会计信息披露制度

推进核电企业环境会计信息披露迫切要求国家立法机关和政府职能部门制定健全的相关法律法规, 使环境会计有法可依。要使环境会计信息披露有统一的标准, 首先应完善《会计法》。《会计法》是我国会计工作的最高层次规范, 将环境会计核算、监督以及环境信息披露列入《会计法》, 以法律形式确定它的地位和作用, 这是将它付诸实施的最强有力的手段。其次要尽快制定环境会计准则。我国应积极借鉴美国、日本等环境会计领域走在前端的国家的研究成果, 结合我国实际情况, 加强环境会计理论和方法的研究, 以指导我国的环境会计实践。通过成立环境会计研究团体, 组织学习发达国家的环境会计准则, 借鉴其适合我国国情且操作性强的部分, 制定具有中国特色的环境会计准则。同时以法律、法规的形式确定环境会计的地位和作用, 使环境会计有法可依, 使企业环境会计信息披露有统一的标准, 增强实务的可操作性与统一性。

(三) 充分发挥社会舆论作用

企业披露环境会计信息主要受政府部门压力所致, 来自

于社会公众的压力并不明显,反映出中国社会公众的环境意识比较淡薄和环保思想不够成熟^[7]。因此提高我国社会公众的环保意识是促使核电企业环境会计信息披露发展的重要手段之一。新闻媒体、环境组织和当地社区都是对环境会计信息十分关注的群体,环保组织和当地社区虽然无权干预企业的经济活动,但可以通过新闻媒体向核电企业施加压力,迫使它们在改进环境方面做出表率。此外,新闻媒体应通过及时报道和宣传环境问题对人类生存和发展的影响,唤醒社会公众的环保意识。当环境危机和环保理念深入人心之后,企业积极披露环境会计信息将成为大势所趋。总之,通过社会监督,很大程度上可以促使核电企业充分披露其环境会计信息。

(四)加强核电企业内部控制制度建设

企业内部合理的制度安排是环境会计信息的真实“制作”和充分披露的关键控制程序^[8]。核电企业应建立和完善审计委员会和内部审计部门。其中,审计委员会的职责是审阅评价企业环境信息临时披露和定期披露的恰当性,协调独立审计的审计活动,并配合环境保护部门的沟通检查,此外,审计委员会还要负责监督企业管理者是否向独立审计师提供了充分的有关环境信息的资料。内部审计部门的职责是定期审计企业的环境会计事项,并就本企业相关部门环境控制制度设计的合理性和执行的有效性向审计委员会提交环境事项专题审计报告(如环境效益审计)。同时核电企业要建立应急机制(包括因“核泄漏”等环境问题而引发的紧急事件的处理程序),强化企业内部管理者及员工的环境保护意识,明确责任和权力,并把环境效益纳入企业业绩考核。总之,健全的内部控制制度有助于核电企业控制环境风险,提高环境会计信息披露的透明度。

(五)充分发挥环境审计的作用

核电企业从自身利益出发,往往存在着不能全面、如实地披露环境会计信息的可能性。而核电企业利益相关者要求企业披露的环境会计信息要具有合法性、公允性。因此,企业环境会计报告与企业财务报告一样,客观上要求由独立

的第三方对企业环境会计报告和相关的环境会计信息进行验证,并把验证的结果作为附加信息在环境会计报告书中进行披露。环境审计的作用在于提供公证,将环境审计报告包括在企业环境会计报告中有助于保证环境会计信息的质量,有利于核电企业的利益相关者获得更可靠的信息,有利于他们对企业的环境受托责任的履行情况的了解和监督,并最终有利于他们做出科学的决策。

注释:

①从1985年起步的中国核电,共建设了11台核电机组,总装机容量仅为910万千瓦。

[参考文献]

- [1] 资讯. 核电未来3年将超23年总和[J]. 装备制造, 2009(3): 13-14
- [2] 郝东明. 循环经济理论研究评述[J]. 西安财经学院学报, 2007(11): 48-51.
- [3] 高煜. 产权、资源利用与中国的可持续发展—可持续发展理论的经济学反思[J]. 西北大学学报(哲学社会科学版), 2006(1): 56-59
- [4] 李存华, 宋卫国. 我国企业环境会计信息披露问题及对策分析[J]. 科技情报开发与经济, 2007(28): 166-167.
- [5] 仲莺. 我国环境会计信息披露的现行模式评析[J]. 太原城市职业技术学院学报, 2008(11): 28-29
- [6] 付程. 事项法与价值法结合: 环境会计信息披露新模式[J]. 山西财经大学学报, 2007(1): 155-162
- [7] 张俊瑞, 郭慧婷. 企业环境会计信息披露影响因素研究—来自中国化工类上市公司的经验证据[J]. 统计与信息论坛, 2008(5): 33-38
- [8] Martin Bennett, Jan Jaap Bouma. Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments [M]. Springer Netherlands, 2004: 126-127.

A Study on Environment Accounting Information Disclosure of Nuclear Electricity Enterprise in China

HU Hai-bo ZHAN Hong-xing

(University of South China, Hengyang 421001, China)

Abstract At present, an increasing number of nuclear power companies comply with relevant environmental reporting guidelines and voluntarily disclose environment accounting reports to reflect the power of corporate performance in environmental protection. In order to respond to environmental pressures and challenges, Chinese nuclear power companies must disclose environment accounting information. In this paper, the author analyzed the urgency, the ideal choice and the evolution paths to disclose environment accounting information, and researched the measures on how to promote the disclosure.

Key words nuclear power enterprises; environmental accounting; disclosure of accounting information