

中国上市公司环境信息披露理论的构建*

袁广达

(南京气象学院会计系,南京,210044)

摘要 上市公司环境信息披露是对上市公司环境活动在财务报告中所反映的环境经济信息和环境管理信息,按环境信息披露规定的要求,运用特定的披露方法,采用一定的披露方式,向外在环境信息使用者表达环境资源利用和管理受托责任情况的一种声明。审计师通过对上市公司财务报告的审查,对被审单位环境会计核算信息系统披露的环境信息的合法性、公允性和一贯性,以及环境管理控制信息系统披露的环境信息的合法性、真实性作出评价和鉴证意见,以确认或解除上市公司受托管理和利用环境资源的环境经济责任和环境管理责任。

关键词 环境信息;信息披露;环境会计;环境审计

所谓披露,广义上说是一个特定公司的任何信息发布,包括公司发布的年度报告、新闻稿和新闻报道等。狭义上的披露一般仅指会计人员反映特定公司的财务报告中的信息。财务报告是会计主体日常经济活动和管理活动的综合反映,它包括资产负债表、损益表和现金流量表以及报表附注和财务状况说明书。本文主要从狭义方面,就中国上市公司环境信息的会计披露和审计评价进行分析,探讨上市公司环境信息的披露内容、披露方法、披露要求和披露方式以及注册会计师审计意见表达方法。

一、与环境信息披露有关的行为主体

上市公司环境信息披露是在一定的背景下产生的,这种背景我们称其为环境会计的会计环境,它主要由对环境会计产生影响的政治体制、经济和科技

发展水平、法律约束、企业和职工道德素质和文化状况以及资源配置等因素构成。在这个系统中,与环境信息有关的行为主体包括三个方面:环境信息的使用者、环境信息的披露者和环境信息的评价和鉴证者。在公司制下,外部环境信息使用者、上市公司管理当局和会计之间存在着相互依赖、相互依存的关系,环境信息披露的合法、公允、效益和真实程度是这三者间多次博弈的结果。具体来讲,外部环境信息的使用者希望上市公司披露满足自身需要的环境信息,作为环境信息提供者的上市公司管理当局会从自身利益角度考虑愿意披露的环境信息,会计则从自身能力上披露所能提供的环境信息。

会计环境是一个不断变化的动态系统,它的变数会直接引起会计信息使用者和会计信息量的调

收稿日期:2003年10月

作者简介:袁广达,教授,高级审计师,中国审计学会个人会员。研究方向为环境会计、环境审计。

*本文为中国环境科学学会主办、中国注册会计师协会协办“2003首届中国可持续生产与消费国际论坛——绿色会计、审计专题论坛”会议交流论文。

整,并进而改变会计信息提供者对会计信息的披露,最明显的是要增加某些新的信息,比如本文所述的环境信息。环境所具有的“公共物品”属性^①,决定上市公司对外提供环境信息也带有“公共信息”属性。因此,上述与环境密切相关环境信息的使用人有权要求企业的提供环境“公共信息”,以供他们进行“道德投资”^②。

按照会计信息有用性和相关性的基本理论,上市公司外部环境信息的使用人主要有以下几个方面。(1)环保组织。他们需要污染控制与治理的信息、排污量信息、废物回收与处理信息、各企业参与治理周边环境的信息、保护自然资源的信息,以便采取措施进一步控制污染、保护环境。(2)矿产部门。他们需要各种矿藏、天然气、地下水及地热储备量的信息,以及已开采量及尚可开采量和尚可开采年限的信息,以便有计划开采和监督资源的合理节约使用。(3)社会福利机构。他们需要了解各单位对社会保障义务的履行情况信息、职工身心健康等合法权益维护情况信息,以便开展社会扶贫救济活动。(4)投资人。他们需要了解自己的投资的使用情况信息、投资所产生的社会效益和经济效益情况信息,以及投资所产生的社会影响对投资者的形象及可能带来的商誉情况,以便作出正确的投资决策。(5)金融机构。他们需要了解企业用于环境治理和环境美化款项的本息偿还能力信息,以便预测信贷风险,作出稳健的信贷决策。(6)社会公众。他们需要了解企业生活所处周边环境是否受到企业生产经营所产生的污染、噪音、水土流失等影响信息,以便通过诉讼请求维护自己的生活和生存环境。

二、环境信息披露的机制

1. 自动披露机制。它是由上市公司根据自身利益和价值取向,向外界主动进行环境信息披露的机制。审计师通过对自愿披露的环境信息的审查和评价,以鉴证其真假。上市公司主动并自愿及时地披

露环境信息,能够实现信息披露的相关性的要求,沟通公司各方面关系,树立良好的公司外在形象,使其在资本市场和商品市场上具有更强的竞争力,进而获得巨大的环境利润。

2. 强制披露机制。它由国家立法机关和政府职能部门通过制定环境信息披露规范性文件,要求上市公司按照统一标准进行信息披露的机制。强制披露可以保证环境信息披露的规范、统一和可比。审计师通过对强制披露环境会计信息的审查和评价,以鉴证其合法性、公允性和真实性。

显然,随着社会经济发展,人们环境意识不断增强,对环境绩效逐步重视,加上外界对企业利润质量愈加关注,环境诉讼日益增多,环境会计信息的自愿披露会成为上市公司的一种必然选择。但目前在我国,环境意识还相当淡薄,环境会计、环境审计还处于初始阶段亦未完全实施,上市公司基于被人歧视、商业秘密泄露、信息超载、披露成本过高以及自身局部利益考虑而往往隐瞒应当向外界披露的环境信息,建立自愿披露机制尚欠成熟。为此,在当前情况下,我国上市公司环境信息披露机制,应当以实现环境信息披露的基本要求为前提,更多地通过一定强制手段明确信息披露的基本要求、披露方式和方法、披露时间、披露内容,确保环境信息披露处于一种良性循环机制。比如通过强制披露机制,环境法律、法规执行情况,政府强制征收的环境费用或因违反环境法律法规而被罚款等信息必须进行披露。

三、环境活动和环境信息披露内容及要求

1. 环境活动和环境信息披露内容

环境会计的对象就是企业应承担的环境责任方面的经济活动,这种活动是一定利益主体对环境资源的使用、消耗、保护并实施管理的行为。它应包括:与环境有关的经济活动、能源保护和利用方面的经济活动、矿产开采与保护使用经济活动、人力资源保护活动、产品质量保证活动、与环境有关的公益性经

^①公共物品,就是指整个社会共同享有的、不具备具体明确的产权特征,消费时不具备专有性和排他性物品。许多环境物品,比如大气质量、河流、公共土地等都是公共物品,其利用或使用不当会造成对它的损耗和浪费。公共物品的价值应由边际效益和边际费用的平衡点来确定。

^②道德投资或称作绿色投资,意指投资者只对那些具有良好的环境意识并主动承担环境责任的企业投资。

济活动。

任何审计都是针对一个特定时期审计监督客体的经济活动和相关管理活动的审计,上市公司环境审计依然如此。“环境活动所具有的经济性和管理性的两重属性”,决定了环境信息披露内容的两个方面——环境会计核算信息系统的信息和环境管理控制信息系统的信息。

(1) 环境会计核算信息系统的信息。这是以货币表现的定量的财务信息为主的环境经济活动信息,其信息表现形式主要为会计凭证、账簿、报表及其他相关资料,这些信息有助于信息使用人分析、判断和评价企业环境信息披露的合法性、公允性和一贯性。

(2) 环境管理控制信息系统的信息。这是以非货币的定性的非财务信息为主的环境管理活动信息,其信息表现形式主要有:为提高环境管理工作绩效和环境质量所采取的管理措施、步骤、技术、方法和手段及其形成的文件和指标。这些信息有助于信息使用人分析、判断和评价企业环境管理方法、手段和措施的合法性、真实性和有效性。

2. 环境信息的披露特征

环境信息是上市公司环境经济核算活动和环境管理控制活动的反映形式,又因为环境活动的特殊性,因此,这种信息具有明显的特征。表现在:(1)信息的综合性。环境信息是一种以经济信息为主的综合信息,这种信息能够有助于表达企业的经济效益、环境效益和综合效益,有助于信息使用者对企业作出全面的评价。(2)信息的商业性。环境信息具有价值性并能信息使用人所利用,不仅可用于环境会计核算,还可用于环境经济核算及其经济和管理预测、决策和评价。(3)信息的通用性。对外提供的环境信息考虑了各种信息使用者的需要而成为一种通用的信息。(4)信息的多样性。环境信息既有定量的信息,也有定性的信息;既有财务信息,也有非财务信息;既有货币计量信息,也有实物、技术等指标表达的非货币信息。(5)信息的隐蔽性和间接性。它既有对已发生的环境活动所反映出的信息,也有对将来会发生或有可能要发生的环境活动所产生的潜在

影响的信息;既有可以给企业自身带来直接环境收益或损失的信息,也有可以给周边利益主体带来间接环境收益或损失的信息。

3. 环境信息披露要求

按照“受托责任”理论,现代会计的目标要体现并能满足社会资源配置的需要和反映代理人履行受托责任的情况,以利于委托人进行评价并作出决策。审计的目的就是认定或解除代理人受托责任,并向受托人提出审计报告和评价意见。诚如王光远教授所指出的那样:“任何会计、审计问题都离不开受托责任”。就环境会计而言,这种受托责任是指环境资源的使用者必须对其受托使用和管理的环境资源承担起良好的经营之责并妥善地向委托人报告职责的完成情况。“环境受托责任最基本的含义就是建立环境信息披露或者报告制度”,这种责任可能来自环境法律、法规、契约和惯例,环境准则和审核指南,以及环境道德义务等。为了实现上述目的,上市公司对外披露环境信息应符合以下基本要求:

(1)有用性。环境信息本身具有价值性,其披露应能够为信息使用者所使用并带来现实的或潜在的价值影响。

(2)相关性。环境信息披露者应通过所能接触的信息了解企业环境绩效和与环境有关的财务信息,至少能够为信息使用者了解受托责任的履行情况并以此作为相关决策基础提供相关环境信息。

(3)可靠性。环境信息披露应能够真实地反映企业与环境有关的各种情况,如实地反映环境本来面目并具有可验证性,对于诸如环境或有事项等隐性信息,应建立在科学的估计或者合理的职业判断之内。

(4)可比性。环境信息在不同企业、不同时期披露的程序、内容、方法和形式应当一致,在同一企业,不同时期披露的程序、内容、方法和形式也应当一致。

(5)明晰性。环境信息披露的专业性和技术性方面的概念、公式和数据,应当作出恰当的和可理解的解释或说明,其表达应简洁明了。

(6)重要性。环境信息的披露应考虑对信息使用

者当前和未来的决策足以产生重大的影响,在全面披露和披露成本权衡的基础上进行重点揭示。

上述环境信息披露的基本要求是缺一不可的,它是确定环境信息披露方法、披露方式的基本前提,也是确定环境审计的基本内容、环境审计报告形式和审计意见表达方式必须遵守的基本原则。

四、环境信息披露方式和方法

1. 披露方式

环境信息在披露上主要通过两种方式,即:财务披露和非财务披露。

(1) 财务披露。财务披露是指以货币金额披露的信息项目,如:环境资产、环境负债和环境权益,环境收益、环境费用和环境损益,环境政策执行的定量分析和环境管理活动成效,等等。

(2) 非财务披露。非财务披露是指不以货币量化的学术性说明、事实或意见,或指不以货币而以其他方式量化的信息项目,如:环境或有事项说明,排污收费制度执行情况说明,污染治理项目说明,职工身体状况说明,绿地覆盖面积说明,污染物排放量和能源消耗量说明,环境目标和指标的定量数据说明,等等。

总之,环境信息的特征决定了环境信息的披露方式,并体现环境信息披露的基本要求。当然,环境信息的财务披露和非财务披露各有其侧重和适用条件。一般而言,环境会计核算信息系统的信息以财务披露为主,环境管理控制信息系统的信息以非财务披露为主。从传统财务范畴看,财务信息会远多于非财务信息,而从目前环境会计、环境审计将逐步被认知、重视和应用的趋势来看,信息使用者对环境信息的披露会提出更高的要求,其披露的范围将更多地扩展到非财务披露,并且由于环境审计信息的不稳定性、隐蔽性和众多信息计量的难度,非财务信息会愈来愈受到信息使用者的关注,这在西方国家已是被实践证明了的事实。

2. 披露方法

(1) 在财务报告的框架内披露

用这种方法披露环境信息,需要对现有的财务会计报告进行适当的改进,具体方法应包括表内披

露和表外披露。

表内披露是上市公司通过在现有对外报送的会计报表框架之内披露公司环境信息,如资产负债表、损益表和现金流量表及其附表、分布表。具体可采用三种方法:①通过增加基本财务会计报表中相关项目(环境项目)方式披露;②通过增加基本财务会计报表相关附表(环境业务明细表)方式披露;③通过增加相关分布报表(环境业务分布)方式披露。一般来说,环境会计核算信息系统中的信息应主要通过表内披露,其内容主要包括:环境资产、环境负债、环境权益、环境损益和环境绩效,等等。

表外披露是上市公司通过在现有对外报送的会计报表框架之外披露公司环境信息,如报表附注和财务状况说明书。具体可采用两种方法:①在报表附注中披露;②在财务状况说明书中披露。一般来说,环境管理控制信息系统中的信息应主要通过表外披露,其内容主要应包括:对于环境问题的确认的计量方法说明,组织的消除危害目标、组织的工作进程、环境因素对财务状况和经营成果的影响等问题的说明,对环境资产、环境或有事项、环境支出和环境绩效在现行的报表项目加以反映的说明,环境绩效分析、评价和说明,环境法规的执行情况和执行偏差程度及环境经济指标完成程度情况的说明,等等。

(2) 在管理当局声明书中披露

用这种方法披露环境信息,上市公司仍然保留我国现有的财务报告的框架,只是通过上市公司管理当局对外提交的相关文件披露公司环境信息。其主要形式应包括:①招股说明书;②上市公告书;③环境报告;④公司告示;⑤广告;⑥产品说明;⑦新闻发布会。其主要内容应与上述财务报告披露的环境信息基本一致,并可以运用独立环境声明书和综合说明书两种不同方式加以表达,区别是前者单项表达,后者综合表达。

需要指出的是,上述各具体披露形式的采用应根据不同信息使用者对不同环境信息的需求而定。当然,企业当局和会计也应当就政府部门对上市公司环境信息披露决策的控制或制裁所能带来负面影

响进行权衡,考虑市场各利益主体对环境信息所作出的反应,选择恰当的信息披露方法,并自愿地最大程度地披露足够量的环境信息。事实上,随着公司制度的进一步完善和会计核算、审计监督制度的进一步加强,上市公司面临的环境披露要求存在日益扩大趋势而非缩小趋势,因为环境信息的使用者希望得到上市公司更多的信息,以增加透明度,减少不确定性并进而减少决策风险。而上市公司在资本方面的竞争对披露范围的扩大也有巨大的推动作用,促使环境信息以多种形式对外披露充分来满足信息所有者需求。尽管如此,各具体披露形式的采用,应力求在内容和格式上做到统一和规范,符合政府对信息披露的基本要求和最低信息容量。审计师对政府部门要求强制披露的环境信息,应按披露要求进行监督和控制,提出公正的评价意见,以确认和解除上市公司的环境责任,减少审计风险。

五、环境信息披露的审计意见

1. 环境信息披露的审计评价内容

审计的实质是审计组织根据授权或委托对被审计单位已披露的会计信息进行审查并发表审计意见,环境审计也不例外。上市公司环境审计终结后,审计组应当向审计授权人或委托人报告环境审计结果,通过审计报告对被审计单位环境会计核算信息系统披露的信息的合法性、公允性和一贯性,以及环境管理控制信息系统披露的信息的合法性、真实性和有效性作出评价意见,借以确认或解除上市公司受托管理和利用环境资源的环境经济责任和环境管理责任。由于环境审计的复杂性,无论是对“环境会计核算信息系统审计”,还是对“环境管理控制信息系统审计”,在审计评价时,应当考虑以下方面:管理当局对环境信息认定的性质、法律法规对环境披露的基本要求、环境审计标准及执行的结果、环境审计范围所受到的限制、环境信息使用者的要求和期望。

按照前文相关论述和最高审计机关国际组织对环境审计内容的界定^③,本文从企业环境财务审计、合规性审计角度,将审计师对上市公司环境信息披露的评价意见表述为:

(1)环境信息的合法性。主要评价和鉴证环境财务报告及其环境管理活动是否符合环境法律、法规、政策、制度和环境控制技术经济标准以及环境会计准则。

(2)环境信息的公允性。主要评价和鉴证环境财务报告在所有重大方面是否公允地反映了环境因素对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响,尤其是被审计单位环境成本和环境负债。

(3)环境信息的一致性。主要评价环境会计确认和计量的会计政策使用前后是否一贯。

(4)环境信息的真实性。主要评价和鉴证环境财务信息是否真实可靠,其环境信息可能带来的环境风险程度。

至于环境信息的效益性应是环境绩效审计的主要内容,并必须通过管理审计或绩效审计,它主要评价和鉴证环境控制制度是否建立和健全,环境政策的实施能否达到预期的目标,政策实施的费用是否达到最小化。本文认为该内容不应包括在上市公司对外披露的环境信息中,审计师无须在对外审计报告中发表意见。

2. 环境信息披露的审计意见表达

依据我国公司法、企业财务会计报告条例和审计准则有关规定,对外提供的上市公司环境审计报告的格式应采用标准格式,其发表的审计意见依据不同的审计结果应分别采用无保留的审计意见、保留的审计意见、否定的审计意见和拒绝表示意见四种。不过,由于环境会计、环境审计除涉及会计学 and 审计学外,还涉及到经济学、生态学、化学、法学、环境科学、资源学,审计组一般是由不同学科专业技术

^③最高审计机关亚洲组织环境审计委员会2001年环境审计北京研讨会《环境审计指南》指出:“环境审计是对被审计单位的环境管理以及有关的经济活动的真实、合法和效益性所进行的监督、评价和鉴证工作”。最高审计机关国际组织1995年《开罗宣言》提出的环境审计内容框架是:“环境审计定义中应包括财务审计、合规性审计和绩效审计的内容”。本文提出的合法性包括合规性,财务审计包括合法性审计、公允性审计和一贯性审计。

人员组成,审计的方式大多采用联合审计。这样,审计师负责评估环境法律、法规的遵守情况,而环境专家负责测量和分析有关污染物的数据,但审计报告是共同审计的结果,这就涉及报告中环境评价的审计责任界定问题。李学柔、秦荣生总结了西方环境审计实践中通常的三种做法:(1)由多学科联合审计组长承当全部责任;(2)由各学科专业各自承担自己相应的责任;(3)由审计师承担全部责任。

本文认为,基于环境审计的复杂性、审计师现有知识结构的局限性,以及保持应有的审计职业谨慎和分散审计风险方面的考虑,中国上市公司环境审计的初期,如审计范围是全面审计,或者审计的范围是环境管理控制系统审计,或者审计项目是环境管理审计、环境绩效审计,且提出的是无保留审计意见,审计师应在审计报告的说明段,另加上各学科审查的内容及其负责人说明,审计报告应由各学科负责人共同签署和盖章,以明示各学科负责人在审计意见表达中的审计责任。除此之外,环境合规性审计、环境财务审计的审计报告由审计组长签署和盖章就可以,即使有环境专家的参与,审计组长应当对

环境专家工作的适当性作出评估,并将其评价结果作为审计证据之一。

参 考 文 献

- 1 李学柔,秦荣生. 国际审计. 北京:中国时代经济出版社,2002
- 2 王松年. 国际会计前沿. 上海:上海财经大学出版社,2001
- 3 孟凡利. 环境会计研究. 辽宁:东北财经大学出版社,1999
- 4 袁广达. 企业环境有关问题的研究. 中国发展,2002,(1)
- 5 陈正兴. 环境审计. 北京:中国审计出版社,2001
- 6 徐泓. 环境会计理论与实务的研究. 北京:中国人民大学出版社,1998
- 7 王光远. 管理审计理论. 北京:中国人民大学出版社,1996
- 8 美国会计学会. 基本会计理论. 北京:中国商业出版社,1991
- 9 廖洪. 会计理论及其运用分析. 北京:中国审计出版社,2001

Theoretical Construction for the Environmental Information Disclosure of the Listed Company in China

Yuan Guangda

(Department of Accountant, Nanjing Institute of Meteorology, Nanjing 210044, China)

Abstract: This paper indicates that information disclosure is a public statement concerning the environmental economy information and the environmental management information reflected in the financial report about the listed company's environmental activities. It should present to the user such environmental information as the environmental resources' utilization and the responsibilities of the management entrusted in terms of the means of revelation. The auditor should evaluate not only the following elements, such as the financial report of the stock company, the validity, righteousness and persistence of the environmental information revealed by the listed company, but also the validity, authenticity of the environmental information revealed by the environment managing system, so that he can validate or release the listed company from its duties of the environment economy and the environment management.

Key Words: environmental information, information disclosure, environment accountant