



联合国  
贸易和发展会议

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/2  
3 December 1997  
CHINESE  
Original: ENGLISH

---

投资、技术和有关资金问题委员会  
国际会计和报告标准政府间专家工作组  
第十五届会议  
1998年2月11日至13日，日内瓦  
临时议程项目3

公司一级的环境财务核算和报告

贸发会议秘书处的报告 \*

---

\* 贸发会议秘书处感谢加拿大多伦多加拿大执业会计师协会(CICA)的 Divid Moore 和联合王国伦敦注册会计师协会(ACCA)的 Roger Adams 在本报告编写过程中给予了协助。秘书处还要感谢其他许多专家，他们在1997年7月1日至10月31日的发表意见阶段提出了书面意见，并在磋商过程中提出了意见。

## 内容提要

下面的报告共分两章。第一章初步介绍对环境成本和责任的核算和报告的最佳做法指导。这一章对一份背景文件作了综合，该文件的标题是“现有财务会计框架内环境责任和成本的核算和报告”，审评了许多国家标准订立组织和其他组织采取的立场。这份最佳做法指导临时说明的目的，是协助企业、管理者和标准订立机构确定在财务报表和相关单据中对环境业务和事项进行核算的最佳做法。在国际会计和报告标准政府间专家工作组第十三届会议上，工作组决定，有必要为环境会计拟定准则和/或建立一个基本框架。如果不迅速建立此种框架，为成员国提供指导，成员国将不得不就其独立的标准和程序与其他成员国的标准和程序取得协调。

第二章是想超越常规会计模式，确定关键的环境绩效指标，并探讨这些指标与财务绩效的关系。这一章审评了衡量和通报环境绩效(即环境绩效指标)的最佳做法，并对此类环境数据如何日益被金融界用来作出投资决定作了探讨。最后，这一章就如何改进环境绩效指标提出了建议，是为了以连贯一致、切实有效的方式报告环境绩效，第二章参照了一份较长的背景文件，其标题为“将环境绩效与财务绩效联系在一起：最佳做法调查”。

## 目 录

	<u>段 次</u>
一、环境财务核算和报告的最佳做法指导临时说明 .....	1 - 61
A. 临时说明的目的和重点 .....	1 - 6
B. 对环境成本和责任进行核算的必要性 .....	7 - 8
C. 范 围 .....	9
D. 定 义 .....	10 - 11
E. 确认环境成本 .....	12 - 21
F. 承认环境负债 .....	22 - 30
G. 承认追偿 .....	31 - 34
H. 对环境负债的衡量 .....	35 - 42
I. 透 露 .....	43 - 61
二、环境绩效与财务绩效挂钩：最佳做法调查 .....	62 - 84
A. 研究的目标 .....	62 - 64
B. 常规财务报告模式的局限 .....	65 - 68
C. 衡量和通报环境实绩的最佳作法 .....	69 - 71
D. 一些先导性企业在衡量和通报环境绩效方面 所采用的办法 .....	72 - 79
E. 结论和建议 .....	80 - 84

参考文献

## 一、环境财务核算和报告的最佳做法指导临时说明

### A. 临时说明的目的和重点

1. 自 1980 年代初以来，会计标准专家组(ISAR)一直广泛重视与环境核算有关的问题，并在国家和企业一级开展了一些调查。1991 年，专家组商定了一些它认为董事会可以考虑在报告中或管理层讨论中透露的项目，以处理有关的环境问题。1995 年，专家组第十三届会议专门讨论了环境核算问题。在这届会议上，专家组指出，虽然相当多的研究活动已经开始进行，但仍需作出重大努力，研究和评估正在产生的信息，以确定应向政府和其他有关各方提供的最恰当的指导。专家组的结论是：提供此种指导很重要。专家组认为，如果不迅速提供此种指导，就会出现不一致现象，成员国将不得不就其独立的标准和程序与其他成员国的标准和程序取得协调。

2. 这份《财务核算和报告最佳做法指导临时说明》的目的，是就它认为对财务报表和相关单据中的环境往来项目和事件进行核算方面的最佳做法，向企业、管理者以及标准订立机构提供指导。关于衡量和介绍的章节，基本上是对标准订立组织和其他组织已经或正在形成的立场的综合，其内容摘自一些相关文件。关于透露的章节的内容要比所提及的文件列入的章节的内容全面，包括专家组以前建议透露的一些项目。

3. 从某些方面看，临时说明可能超出了标准订立组织和其他组织已经形成或正在形成的立场。例如，说明认为，公平义务属于一项推定义务，所以，应视为一项环境责任。说明还提倡透露对企业自己的财产造成的任何环境损害的程度。

4. 专家组认识到，国际会计标准委员会(会计标准委员会)目前正在研究其中的一些问题。这份临时说明是要将在公司的环境影响会计和报告方面提出的多数问题集中到一起。会计标准委员会在最近的将来不可能作出这种全面的说明。委员会有可能酌情将环境问题纳入各项单独标准。这样做可能要花好几年时间。所以，这份最佳做法指导说明中的立场，如与会计标准委员会最后颁布的标准不一致，都应使其与所公布的标准相一致，因此将本文件称为临时说明。

5. 这份临时说明的重点，是企业管理层对受托管的环境资源所涉财务问题的会计管理责任。

6. 会计标准专家组(1989年)发布的“财务报表的目标”中载明,财务报表的目标是说明企业的财务状况,供大量用户据以作出决策,并确定企业对受托管理的资源的会计责任。环境是许多企业的重要资源,为了企业和社会的利益,必须有效管理环境。

#### B. 对环境成本和责任进行核算的必要性

7. 随着环境污染成为世界各地的一个日益突出的经济、社会、政治问题,与环境核算有关的问题变得越来越与企事业单位相关(不论它们是企业、非营利组织,还是国营企事业单位,如市政当局和国营公司等)。目前,正在国家和国际两级采取步骤,以保护环境,减少、防止和缓解污染造成的影响。因而,现在希望甚至要求企业透露其环境政策、环境目标、所执行的方案以及执行这些政策引起的费用等方面的信息,并且透露可能对环境造成的危害,对此采取预防措施。

8. 企业的环境绩效如何影响其财务状况,与此种绩效有关的财务信息如何用来评估环境风险,对此种风险如何加以管理等,往往是投资者及其顾问关心的问题。债权人有着相似的需要,但一个附加的因素是,一旦债务人拖欠将土地作为抵押的贷款,前者就可能不得不承担纠正对环境造成的损害这项责任,所涉金额可能明显大于原先贷款数额。由于环境成本可能影响到对企业所作投资的收益,所有人和股东对此尤为关注。

#### C. 范 围

9. 这份临时说明涉及会计业务和会计事项所引起的环境成本 and 责任的核算,这些环境成本和责任将影响或者可能影响企业的财务状况或结果,因而,应当在企业的财务报表中报告。企业未负担的成本或事项的确定和衡量不属于本说明的范围。此类成本(往往称为“外部成本”)包括用于治理空气污染和水污染等对环境的不利影响的费用。

#### D. 定 义

10. 临时说明采用下列具有特定含义的术语:

环境是指我们周围的自然状况，包括空气、水、陆地、植物、动物、非再生资源，如矿物燃料和矿物等。

资产是指企业因以往的活动而控制的资源，企业将依靠它获取经济效益。

负债是指以往的活动引起的企业的现时义务，此种义务的履行将造成体现为经济利益的资源流出企业。

或有负债是指财务状况表上的一项以往的活动引起的潜在义务，这项义务将只依企业无法控制的今后一个或多个难以料定的事件的发生或不发生而得到确认。

环境成本是指为以对环境负责的方式管理企业活动对环境造成的影响而采取或需要采取的步骤的成本，还指受企业的环境目标和要求驱使的其他成本。<sup>1</sup>

环境资产是指由于达到确认为资产的标准而在当期和未来时期内被资本化和摊销的环境成本。

环境负债是指企业引起的、达到确认为责任的标准的环境成本有关的义务。在为清偿债务而将引起的开支数额或支出时间不确定的情况下，某些国家将“环境负债”称为“环境负债准备金”。

资本化是指酌情将环境成本作为一项相关资产的一个组成部分，或作为一项单独资产加以记录。

义务是指需要在一规定或可确定的日期、在某一事件发生后或提出要求后，通过转移或动用资产、提供服务或采用其他出让经济益处的方式来履行的对他人的责任。法律义务是指法定的、规章规定的或依据合同的义务。推定义务是指可以根据某一情形中的实情确立或推断的义务，因为企

---

<sup>1</sup> 例如处置和避免废物、保持或提高空气质量、清除泄漏石油、去除建筑物中的石棉、开发更为有利于环境的产品、开展环境审计和检查等方面的成本。罚款、处罚、赔偿等将视为与环境相关的成本，不属于这一环境成本的定义范围，但将单独公布。

业几乎或根本无法不履行这项义务，它不属于有法律依据的义务。<sup>2</sup>公平义务是指一种基于道德或道义上的考虑的推定义务。

11. 逐步形成的各种核算的基本概念，都涉及环境成本和责任的核算。尤为相关的是“责任”和“资产”的定义。不过，为了充分反映某个企业或行业的活动造成的各种环境影响，或许有必要透露更多的信息。

#### E. 确认环境成本

12. 环境成本应记入成本确定时期的收入帐中，除非作为资产记列的标准已经达到，在这种情形下，环境成本应当资本化并且摊销到当期和其后适当时期的收益表中。

13. 与环境成本有关的问题的关键是成本应记入收益表的时期。

14. 在有些情况下，环境成本可能涉及前期造成的损害。例如，在购置之前对财产造成的环境损害；前期发生的现在需要予以清理的事故或其他活动；对前期出卖的财产的清理；处置前期产生的危险废物的成本等。但是，根据会计标准，通常不能把环境成本视为前期调整，除非会计政策出现变化，或者除非出现重大差错。因此，上面提到的例子总的来说并不适合。

15. 如果环境成本直接或间接地与企业今后将以下列方式取得的经济效益有关，此类成本应当资本化：

- (a) 提高企业拥有的其他资产的能力，或者改进其安全状况或提高其效率；
- (b) 减少或防止由于今后的经营活动而可能造成的环境污染；或者
- (c) 保护环境。

16. 资产的定义表明，在企业引起的成本将产生未来的经济效益的情况下，这项成本将被资本化，并在这些效益将要实现的时期内记入收入帐中。所以，符合这项标准的环境成本将被资本化。如果出于安全或环境原因引起环境成本，或者此类成本可减少或防止潜在的污染，或者为了未来保护环境，资本化也被认为是恰当的。

---

<sup>2</sup> 例如，也许没有法律义务规定某一企业必须清除某一区域的泄漏石油，但是，如果该企业不这样做，它的声誉、往后在这一区域开展经营活动的能力等，可能受到相当大的不利影响。

环境成本也许并不直接提高经济效益，但是，如果企业想要从其他资产中获取或者不断获取未来经济效益，引起此类成本也许是必要的。

17. 许多环境成本并不产生未来的效益，或者，并不是与未来效益十分密切相关，以使其能够资本化。这些成本有：废物处理；与经常业务活动有关的清除成本；前期引起的损害的清除；持续环境管理以及环境审计等。因不遵守环境条例而引起的罚款和处罚，以及因对环境造成损害而向第三方提供的赔偿等，均视为与环境有关的成本，但也是所引起的不产生未来效益的成本。所以，此类成本应立即记入收益表中。

18. 如果一项作为资产认列的环境成本与另一项资产有关，该成本应当作为这项资产的一个组成部分列入，不应单独予以认列。

19. 在多数情况下，资本化了的环境成本与另一项固定资产有关。引起环境成本本身并不产生任何具体或单独的未来效益。此类成本的未来效益在于企业的经营活动中得到使用的另一项生产资产。例如，清除建筑物中的石棉本身并不产生未来经济或环境效益。受益的是建筑物。因此，将清除石棉作为一项单独资产认列，是不恰当的。而一台清除水中或大气中污染的机器却能够产生具体或单独的未来效益，所以可以单独认列。

20. 如果环境成本被资本化并作为另一项资产的组成部分列入，这项合并资产应得到检查，看一看有无减损，并应酌情减记至可收回的数额。

21. 在有些情况下，资本化了的环境成本与相关资产合并，会使合并资产的记录超出可收回的数额。因而，应对合并资产作减损检查。同样，作为一项单独资产认列的资本化了的环境成本也应作减损检查。<sup>3</sup> 尽管环境减损的认列和衡量所涉原则与其他形式的减损相同，但不确定性可能更大。具体而言，必须考虑到环境污染对类似财产的价值产生的“减损”作用。

#### F. 承认环境负债

22. 凡是企业都有义务承担环境成本，即应承认负有环境债务。

---

<sup>3</sup> IASC, “关于资产减损的国际会计标准拟议”, 1997年5月。



23. 要使环境负债得到承认不一定要有法律上的强制性义务。有可能出现这样的情况：在不存在法律义务时企业有推定义务或在法律义务的基础上扩大为推定义务。例如，企业的一个既定政策是以超出法律所要求的标准清污，如果它未能兑现承诺，其商业信誉将受到影响。企业还可能打算承担环境成本，因为这样做是正确和妥当的(通常称为公平义务)。然而，要做到在这种情况下使环境负债获得承认，企业的管理部门就必须作出承担有关环境成本的承诺(例如，可以对外公开或以通报方式对外发表的载于会议记录中的董事会决定)。同时，不能因为企业的管理部门日后无法履行承诺而使企业不承认环境负债。如果发生这种情况，财务报表的说明中应当透露这一事实，同时说明企业的管理部门未能履行承诺的理由。

24. 在少有的情况下，根本无法全部或部分算出环境负债的数额。这并不免除企业透露环境负债的义务。在这种情况下，应在财务报表的说明中透露无法作出计算的事实和其中的理由。

25. 当环境损害涉及企业本身的财产或由于企业的经营和活动而给其他财产造成这一损失、但企业本身又无纠正的义务时，应在财务报表的说明中透露损害的程度。如果有可能在将来的某个时候纠正这一损害，应当考虑透露这一偶然责任。

26. 尽管企业在结帐日可能没有义务纠正给环境造成的损害，但将来某个时候情况可能发生变化，例如，由于有了新的立法或由于企业决定处理其财产，在这种情况下就会产生义务。无论如何企业所有人和持股人有权了解企业自身的财产以及对其他人的财产所造成的环境损害。

27. 企业因有义务对长期使用的资产恢复现场、予以关闭或移走而造成的成本应当在确定与这类现场恢复、关闭或移走有关的补救行动时作为一项环境负债给予充分的承认。

28. 由于未来恢复长期使用的资产现场、予以关闭或移走的义务是在一开始给环境造成损害时就产生的，因此应当在那时候承认对环境的责任、而不是推迟到完成这一活动或关闭现场的时候。

29. 对以往为将资产或活动投入运行而造成的损害于未来予以恢复现场的费用和在造成损失时累积的费用应加以资本化。

30. 在许多情况下企业在开始某一项活动之前和从事该项活动的全过程中即已对环境造成损害。例如，不进行有关的挖掘是无法从事采矿的。在完成采掘活动

之后常常要求企业对现场加以恢复。当对环境造成损害时，这种恢复费用应加以累计(见第 27 和第 28 段)。这一数额应当在采掘活动全部过程的收入表中计算现值和加以摊销。

#### G. 承认追偿

31. 预期对第三方的追偿不应当计算其环境负债净额，而应当作为一项资产单独记录，除非具有抵消的法律权利。对于凡是因具有抵消的法律权利而得到的数额，应当透露环境负债和追偿权这两项的毛额。

32. 在大多数情况下，企业对于有关的环境负债负主要责任，如果第三方无论出于任何理由未能作出支付，企业就得支付全额。如果企业对第三方的拖欠部分不负有责任，则将企业自己的那一部分作为环境负债记入。

33. 因出售有关财产而预期得到的收入或残留收入不应当减去环境负债算为净值。

34. 对于寿命有限的资产，残留和剩余价值通常不考虑作为分期偿付额。

#### H. 对环境负债的衡量

35. 在难于计算环境偿付额的情况下，应当作出最大的近似值计算。应当在财务报表的说明中注明计算公式的细节。在确实无法作出计算的罕见情况下，应当在财务报表的说明中注明这一情况和其中的理由。

36. 在某些情况下，由于一些因素不确定因而难以计算出环境负债。这些因素包括现场有害物质的为害程度和类型、可使用的技术范围和逐渐演变中的可接受的补救措施的标准。尽管计算实际负债可能不现实，但常常有可能估计“损失的范围”。在这种情况下应当提供这一范围内最近似的估计。在不可能做到“最近似估计”的情况下，至少应当承认最低限度的估计。无法作出估计的情况很少。在这种情况下应当加以说明。

## 首选做法

37. 衡量对长期使用资产的现场恢复、关闭和移走的环境负债应当根据从事所需要活动的目前成本和现有的法律和其他要求，按照现值计算出未来所需的开支。应对已采用了这种方法的情况加以说明。

## 可接受的替代方法

38. 与长期使用的资产未来的现场恢复、关闭和移走有关的环境负债应当按照目前从事所需要的活动的估计费用加以计算。对已采用这一方法的情况应加以透露。

39. 已对今后恢复现场、予以关闭和移走的义务、成本和相当长的一段期间内不用偿付的其他情况提供了若干种衡量的方法。上述方法包括：

- (a) “现值”办法；
- (b) “现期成本”办法；
- (c) 提供整个经营期的预计开支。

现值办法和现期成本办法均需要按照现有的条件和法律要求确定目前恢复现场、予以关闭和移走的估计费用(现期成本估计)。按照现期成本计算方法，这一数额应列为环境负债。然而按照现值计算方法，对环境负债的衡量是以估计未来履行义务所需现金流量的目前价值为基础的。提供关于整个作业期预期开支的计算办法是以计算最终所需要的现金流量为基础的，而不是当前所需要的现金数额。

40. 现值计算办法需要另外有关资金的时间价值和可能影响履行义务所需估计现金流量的时间和数额的因素。后几项试图计算未来期间的结果。因此，增加了这一方法的不确定性。为此，一些人认为现值计算办法的可靠性不足以在财务报表中对一项负债作出承认。他们认为，由于去掉对未来期间的无把握成分，现期成本计算方法比起现值计算办法有其固有的可靠性。然而，另一些人认为，随着从最初确认负债到最后还清负债之间期间的延长、现期成本计算方法的决定作用减少，可察觉到现值计算办法在可靠性方面超过了现期成本办法。虽然会计标准报告工作组认为这两种办法均可接受，但他表示更喜欢现值办法。然而对应于近期内偿付的环境负债，通常使用现期成本计算方法。

41. 在依照现值计算办法衡量环境负债时，估算现值的折旧率为一种无风险率，就象同样条件的政府债券所使用的一样。对于近期内可望取得的技术进展给予考虑，但对于经过长期间才能够取得的技术进展则不作考虑。对影响成本的预期通货膨胀率也给予考虑。从而，每年对环境负债的数额作出审查并且根据估计未来开支所作推断的任何变化而加以调整。新的或额外义务的估计将根据产生该义务的那段期间的有关因素作出。

42. 会计标准专家组不支持提供整个作业期预计开支的计算办法，因为它不符合第 22 段中规定的当企业有义务承担环境费用时即应承认环境负债。

### 一、透 露<sup>4</sup>

43. 与环境成本和环境负债有关的资料的表述对于澄清资产负债表或收入表的细目或提供进一步解释很重要。这类表述可列在财务报表中、财务报表的说明中或在某些情况下列在不属于财务报表的报告的某一节中。在决定是否透露某一项目或某一大类项目时，应当考虑这些项目是否重要。在决定重要性时，不仅要考虑数额大小，还要从该项目的性质看它是否重要，提供资料的代价应当与从中得到的好处保持一种合理的关系。很有必要考虑到企业在敏感领域保护商业机密的需要，以便不损及它们的竞争力地位和继续开展业务的能力。

### 环境成本

44. 企业应当对于确定为环境成本的项目类型加以透露。

45. 环境成本的产生有几种方式，造成的成本经常会改进企业的经营效率以及其环境效率。将什么列入环境成本需要作出判断。一些企业可能只选择将“全部和专门”需采取环境措施的费用列入成本。其他企业则可能对只部分属于环境性质的成本划拨一笔任意数额。因此应当透露关于将什么列入环境成本的内容。

---

<sup>4</sup> 会计标准专家组承认拟议的透露程度超出了标准制订组织所倡导的标准。另一方面，目前大多数企业只作最低限度的透露。

46. 对从收入中扣除的、有别于业务和非业务费用并按照与企业经营性质和规模和/或与企业有关的环境问题类型相符的方式作出分析的环境成本数额和在这段期间内已资本化的环境成本数额应当在财务报表的说明中加以披露。

47. 已查明的项目类型可包括，但不一定限制于：排放液体的处理、垃圾、废气和空气的处理、固体废物的处理、现场恢复、补救、循环使用和分析、监督和遵守。

48. 由于未遵守环境条例而造成的罚金和惩罚以及对由于以往的环境污染和损害造成的损失或伤害的第三方的补偿应当单独透露。

49. 罚金、罚款和赔偿与其他形式的环境成本所不同的是它们不会给企业带来好处或收益。因此，单独透露是妥当的。

50. 对作为非常项目记入的环境成本应当单独透露。

## **环境负债**

51. 环境负债应当在资产负债表和财务报表的说明中单独透露。

52. 应当对估计环境负债所使用的计算方法(现值计算方法或现期成本计算方法)加以透露。

53. 对每一类实质性负债的透露应当包括：

- (a) 概述负债性质；
- (b) 大致说明偿还负债的期间和条件。

当负债数额或偿还期间很难确定时应当加以透露。

54. 对任何难以测算的公认环境负债和可能的后果应加以透露。

55. 当使用现值办法作为测算基础时，应当考虑对计算未来的现金流量和财务报表中确认的负债起关键作用的所有推断予以透露，包括：

- (a) 偿还负债的现期成本估计；
- (b) 计算负债所使用的预计长期通货膨胀率；
- (c) 预计今后偿还的费用；
- (d) 折旧率。

56. 第 51 至 55 段中要求的透露将有助于这一资料的用户对于一企业今后资金的性质、时间和承诺作出评估。

## 会计政策

57. 对与环境负债和成本有关的任何会计政策应予以透露。

## 通 则

58. 对财务报表中承认的环境负债和成本的性质应予以透露，例如：扼要说明需要补救的任何环境损害、任何法律或规定和在规定的数额内有理由希望对这类法律或现期技术作出的任何改变。

59. 与某一实体和工业有关的环境问题的类型应予以透露，包括：

- (一) 该实体已采取的正式政策和方案；
- (二) 凡是不存在这类政策和方案的应明确说明；
- (三) 自实行该政策以来或在过去 5 年中在关键领域中作出的改进，以近期者为说明对象；
- (四) 由于政府立法而采取的环境保护措施的程度和按照政府的要求所达到的程度(例如减少排放的时间表)；
- (五) 环境法下的任何实质性程序。<sup>5</sup>

60. 最好能透露政府就环境保护措施给予的任何鼓励，例如赠款和税收减免。

61. 第 57 至 60 段所提倡透露的内容可列在财务报表的说明中或在财务报表之外单列一节。它使这一资料的用户能够对企业环境措施对于企业资金地位的目前影响和未来前景作出评估。

## 二、环境绩效与财务绩效挂钩：最佳做法调查

### A. 研究的目标

62. 企业公开报告环境数据是 90 年代的现象。随着环境立法几乎到处日趋严厉，融资者开始要求得到更好的环境数据。它们将这种数据用于各种目的：降低它们自己的贷款或信贷风险；判断实体本身承受的风险；解释公司管理层处理环境问

---

<sup>5</sup> 取自于会计、报告标准工作组《关于跨国公司会计和报告的结论》(联合国出版物，出售品编号：E.94.II.A.)，纽约，第 209 段。

题和将环境问题纳入一般长期战略问题的能力；以及将公司间的进展和不同时期内的进展作比较。

63. 本章依据的背景文件的具体目标是：

- 探讨常用财务报告模式作为报告环境数据手段的局限性；
- 查明并登记占优势的公司用来衡量和传播环境绩效的办法；
- 查明并登记融资者用来将环境绩效数据纳入投资决策的技巧；
- 审查有关环境与股东价值之间的任何关系的证据；
- 就如何在外部公司报告中反映环境绩效的方式提出建议和为改善使用环境绩效指标的方法提出建议。

64. 这些目标所依据的是下列假设：

- (一) 如要使环境绩效对潜在用户有用或相关，就有必要以标准和连贯一致的方式传播它；
- (二) 金融市场用户尤其需要了解公司环境战略和绩效如何影响财务绩效和股东价值。

#### B. 常规财务报告模式的局限

65. 由于全国公司立法或全国一般公认的会计原则(公认的会计原则)体制均未规定广泛地透露环境情况为强制性的，透露的年度报告通常仅限于一些最大型企业，其范围和程度有限，也极少可在企业与企业之间作出比较的。因此，很少人认为透露这类情况有助于外部决策者。

66. 财务会计和报告常规模式，是一项强调财政实绩重要性的模式。按常规模式编撰的年度报告，突出报告的是，金融资产和负债、股东的资本值、业务收入和付税数额，以及报告期间企业财政状况的变化。就预测或前瞻性的资料而论，常规模式所含内容较少。

67. 常规模式往往忽略环境问题，除非这些问题具有足够实质性的财政影响，可促使大部分业已确立的公认会计原则体制作出确认并诉诸衡量标准。因此，常规会计体制须透露的环境资料范围有限：所透露的这些少数情况往往集中在环境负债和拨款、或有负债以及酌情而定的例外项目、减损的资产和长期的拆撤成本。不过，

在无法把握确定时间或作出估计时，上述这些项目就得不到充分的报道，甚至不予报道。

68. 财务报告的常规模式把非财务性数据的作用缩减到了最低的程度。过去十年来，在公司战略中环境发挥的作用虽有扩展，但目前的年度报告显然未能阐明环境问题对报导实体的意义，也未充分地阐明公司管理层如何设法将环境战略融入公司的总体战略。报道采取了尽量低调处理的作法，基本上侧重于遵守法律义务和指标。

### C. 衡量和通报环境绩效的最佳作法

69. Klynvelf Peat Marwick Goedeler (KPMG)的“1996年环境报道国际普查”是显示各公司年度报告和单独环境报道所载环境数据目前透露幅度的一份良好简介。该普查涵盖了12个(发达)国家中每个国家的100家主要公司。<sup>6</sup> 总之，经普查的各家公司中有556家公司占(69%) 在它们的年度报告中提及了环境——1993年只占37%。关于单独的环境报告，KPMG发现所普查的公司中有23%(1993年为13%)的公司，除了向股东们提交的年度报告外，还拿出了公司的环境报告。然而，对环境情况的透露和环境核算感兴趣的，并不仅限于KPMG普查所涉及的这些公司，诸如中国、印度、日本、俄罗斯联邦、南非和泰国等各类不同国家也表示对此感兴趣。

---

<sup>6</sup> 澳大利亚、比利时、加拿大、丹麦、芬兰、荷兰、新西兰、挪威、瑞典、瑞士、联合王国和美利坚合众国。



70. 以下表 1 列出了随着透露目前环境情况所出现的一些问题。

表 1. 通过提交股东的年度报告透露环境情况的预期助益		
透露类别	透露实例	对财务界的预期助益程度
<b>第 1 类:</b> 有关环境负债和拨款额;例外的环境成本; 环境税和税率的财务计算数据	财务状况表所列为今后清理成本拨付的款项	<b>高级</b> ——核算标准和法定规定, 仅要求透露(重大的)实质性项目。透露情况列入审计意见。
<b>第 2 类:</b> 有关环境政策、程序和进展; 其它环境成本等的定性数据	公司阐明的环境政策; 有关环境审计程序和涵盖范围的说明	<b>中级</b> ——依据对公共关系的假设, 酌情透露, 并不列入任何审计意见, 但它们是公司是否作出承诺的明显实证。费用的确认和编列可能成问题。
<b>第 3 类:</b> 非财务性, 但可计算数量/可核查的环境绩效数据	环境绩效数据的再散发、资源的使用、效益措施	<b>中/低级</b> ——不可能接受外部核查或(目前)不可能与其它同类部门的公司作比较

71. 目前对公司环境情况的透露与融资的需要显然不相吻合。根据 (一) 对各类融资人所需资料的研究和 (二) 对有关透露环境情况现行指导准则/建议的分析, 本报告在会计标准专家组关于透露环境情况的原先建议(1991 年)D 基础上, 扩充提出了一些建议(1994 年贸发会议结论)。本章 D 节表<sup>2</sup>(见下文)提出了一项在提交持有人的年度报告内透露环境情况的建议框架。

#### D. 一些先导性企业在衡量和通报环境绩效方面所采用的办法

72. 很可能因环境绩效衡量颇为新颖的原故, 似乎没有一项单独地界定或衡量环境绩效的公认办法。各种不同类别的办法列明如下:

- 有关依法申请许可或有毒物质排放量各类规定遵守情况的报告
- 减少绝对排放量的报告
- 对有重大环境影响(“环境后遗症”)的排放, 实现排放削减指标的报告
- 制定单项(或多项)指数的模型, 对综合环境绩效作出某种衡量

- 制定一系列对行业具有普遍意义的环境绩效指标，于一段时期内以首尾一致的办法进行计算。

73. James 和 Bennett (1994 年)研订的各类环境绩效指标，也许对目前各种监测、衡量和报告环境绩效办法进行了有用的综合。应当指出的是，以下所辨明的各类环境绩效指标与国际标准化组织为内部环境管理目的正在研制的指标(国际标准化组织-ISO14031:环境绩效评估法)之间具有甚为密切的关系。

表 2

环境绩效指标类别	环境绩效指标实例
1. 对最终环境影响的测量	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 围绕着植物的物种多样化</li> <li>• 达到具体分贝点的噪音水平</li> <li>• 实际排放与可持久排放的比率</li> </ul>
2. 对潜在影响/风险的测量	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 高风险化学品/物质的使用</li> <li>• 对受影响人口的致命风险</li> <li>• 损害生态系统的风险</li> </ul>
3. 对各种排放/废物的测量 (各种排放和废物的规模及数量)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 对空气的排放：有毒物质排放记录的毒素物质、二氧化硫、氧化氮、二氧化碳等</li> <li>• 倒入填埋地的废物：有害物质、无害物质</li> <li>• 污水排放</li> </ul>
4. 对投入的测量 (商业经营的效益)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 包含对人、设备、材料、实际环境、内部支持的测量</li> </ul>
5. 对资源消耗的测量	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 能源、材料、水，等方面的测量</li> <li>• 电力、天然气、石油的消耗量</li> <li>• 自然资源(纸张/矿物/水的消耗量)</li> </ul>
6. 对效率的测量 (能源和材料的利用率)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 能源：能源使用量/浪费量的比率</li> <li>• 实际能源利用/理论能源利用率</li> <li>• 材料：利用率百分比</li> <li>• 设备：利用率百分比</li> </ul>
7. 对顾问的测量 (满意程度及行为)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 认可的程度</li> <li>• 抱怨的件数</li> <li>• 与产品有关的环境意识</li> <li>• 采取预期行为者的%</li> </ul>
8. 财务测量	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 与环境成本有关的资本支出</li> <li>• 与环境直接相关的经营成本</li> <li>• 遵从管制、罚款和惩罚</li> <li>• 能源/材料成本</li> <li>• 可避免的成本，加上可测量的行为</li> </ul>

74. 由于金融界对企业的有关环境绩效极为关注，也就越来越注意拟订所谓“生态财务”(或“生态效益”)指标。欧洲金融分析人员学会联合会和瑞士银行家

协会等集团已率先要求公布生态效益/生态财务指标。表 3 开列了迄今为止所研拟的一系列此类指标：

<b>表 3. 与财务相关的(“生态财务”)环境绩效指标</b>	
1.	与环境有关的资本支出
2.	与环境直接相关的经营或管理成本占销售、增值、纯收入、部别收入或其它产出单位成本，例如，生产成本或销售地点成本的%，
3.	遵从管制的总开支
4.	罚款和惩罚、损坏和重新调解成本
5.	废物成本和废物处理费在材料成本费中所占的比率
6.	由于污染预防措施而避免的开支和所得的收益/由于采取回收或再利用材料措施而节省采购材料的开支
7.	环境保护措施的边际成本
8.	用以衡量风险管理活动效益的保险费
9.	减少排放量/开支
10.	...均环境开支
11.	环境投资/总投资
12.	能源成本或燃料消费量，或包装成本
13.	捐款和其它自愿性的环境开支
14.	每 100 万美元营业额的有毒物质排放量

75. 上表披露了环境绩效指标的多样性。同一行业的各企业往往采用不同的指标报告它们的绩效，而且各年度之间也并不一定都采用同样的指标。因此,对各企业的环境绩效亦更难作出比较；难以确定经过一段时期之后，该企业是否有所改善；

如果有所改善，究竟为实现这些改善采取了什么战略，是否最具成本——效益的战略。近来在行业范围内开展的环境绩效指标研订工作，或与制订国际标准化组织 14031 标准相关的工作，都是为了研订行业专项指标，以便用于内部管理，并不是为了对外汇报。一般性和行业专项性的两类环境绩效指标的制定和标准化，可为编撰者们提供指导，指导应在年度报告中列入定量和定性的环境资料。标准化指标还可通过与其它竞争者的比较，促使企业改善它们的环境和财务绩效。这就是在创建标准规范。

76. 此类环境绩效指标的推广使用取决于：

- 一项得到公认的环境业务和资本开支的定义；
- 进一步在行业专项领域制订环境绩效指标；
- 制定出有关普遍性环境影响的环境绩效指标,例如,全球升温指标。

77. 关于第一项限制，许多企业能够透露这类数据，但分析人员或可能的使用者则必须审慎地从精确的细节上注意到，报告实体为环境业务和资本支出的定义和透露所采用的核算政策。关于第二项限制，在工业/贸易协会各级正在开展相当程度的实验，以求形成可得到普遍接受的规范性环境绩效指标。对于第三项限制来说，还需要在这个领域开展更多的工作，国际会计和报告标准政府间专家工作组的一个新项目，便是在诸如二十一世纪议程之类问题以及各类可持久指标的背景下，审查普遍性的环境绩效指标。

78. 环境绩效一经测定之后，将通过若干不同的媒介进行传输通报-- 而某些公司也利用它们的二、三条，甚至四条不同渠道，向感到关注的融资集团传达它们的环境绩效记录。例如采取以下通报办法：

- 提交股东们的年度报告
- 一份单独的公司环境绩效报告
- 某一当地(设点)公司报告
- 某一互联网址
- 由管理机关保管的正式环境登记册

如以上第 69 段所述，透露非财务和按财务计量的环境数据的企业数量正在稳步递增。

79. 但，如以上第 70 和 71 段所述，某些外部融资集团认为，目前的环境报告缺乏信誉，因为在现有的财务报告范围中欠缺某些“数字特性”。这些缺陷包括：

- 完整性的保证；
- (通过有关行业和一般性环境绩效指标予以标准化的)可比较性；
- 测量的一致性；
- 可信赖的外部核查。

#### E. 结论和建议

80. 从总体上看，各种现有证据的份量表明，对公司环境绩效极为(而且日益)关注的，不只是有关国家或区域环境的管制者，还有其它各类融资者，最显著的是金融部门(银行家、保险公司、基金管理人员等)。目前，这些融资人感到难以有系统地理解公司所透露的环境情况，原因在于 (a) 此类报告属自愿性质，(b) 由于对环境绩效指标的计算和透露方式普遍缺乏标准化，无法在公司之间作出比较。

81. 改善环境绩效数据标准化的必要性，不仅限于总部设在发达国家的企业，也不是私营部门所特有。在许多发展中国家和转型期经济国家中，能否争取外部资助，有一部分取决于能否提高环境透明度和改善管理责任制。

#### 对年度报告透露方式的建议

82. 承认一切物质环境义务和或有债务均得到常规会计制度的公认、经适当地测量并得到适当透露，那么在向股东们提交的年度报告中还可传达哪类基于成本效益的更多的资料呢？下表列有可能提供的资料。应当指出的是，所透露的情况本身大部分不属于经审计的财务报表范围。

<b>表 4. 为年度报告制订的环境报告框架</b>	
<b>年度报告组成部分</b>	<b>建议透露的环境情况</b>
董事长/总经理的报告	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 公司致力于不断改善环境</li> <li>• 自上次报告以来的一些重大改善</li> </ul>
商业部门的审查	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 部门环境绩效数据(倘若未在环境审查报告中提供(参见下文))</li> <li>• 自上次报告以来在一些关键领域出现的改善</li> </ul>
环境审查	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 审查范围</li> <li>• 公司环境政策说明</li> <li>• 世界范围的遵从程度</li> <li>• 公司所面临的一些关键性环境问题</li> <li>• 组织责任</li> <li>• 环境管理制度和国际标准(诸如,国际商会/国际标准化组织/生态管理和审计办法)的说明</li> <li>• 基本围绕着能源使用、材料使用、(二氧化碳、氧化氮、二氧化硫、氯氟碳化合物等)排放情况和废物处理工序的的部别绩效数据</li> <li>• 具体部门的数据,包括行业议定的环境绩效指标(包括基于生态效率的环境绩效指标)</li> <li>• 关于环境成本的财务数据(能源、废物、重新调解、人员配备、例外支付和注销的帐面数值、罚款和处罚、支付的环境税金、资本投资)</li> <li>• 由保护环境工作形成的节约和收益的财务估算</li> <li>• 与其它环境报告的参照比较</li> <li>• 独立的核查报告</li> </ul>
经营&财务审查 /MD&A	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 公司在短期和中期内面临的关键性环境问题及处置这些问题的计划</li> <li>• 按今后法律要求,进行必要改革所取得的进展</li> <li>• 环境开支的实际和预计数额</li> <li>• 有待处理的法律事务</li> </ul>

年度报告成份	建议透露的环境情况
各位主任的报告	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 环境政策报告(倘若未在其它地方提供)</li> </ul>
披露会计政策	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 拨付款项和或有应付款项的估算</li> <li>• 资本化政策</li> <li>• 亏损政策</li> <li>• 拆撤和土地重新调解政策</li> <li>• 折旧政策</li> </ul>
利润与亏损帐目	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 例外的环境开支(例如, 用于重新调解、拆撤、亏损开支)</li> <li>• 其它环境成本和收益(倘若未在单独的环境审查中透露——参见上栏)</li> </ul>
资产负债表	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 环境拨付款</li> <li>• 拆撤拨付款</li> <li>• 环境成本的资本化</li> <li>• 预期收回款项</li> </ul>
帐目说明	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 附加说明原因的或有环境负债</li> </ul>
其它	环境数据也可列入简要财务报表

### 改善单独环境报告的建议

83. 兹就单独环境报告形式和内容提出目前看来可能适宜的某些建议:

- 就各报告实体所面临的一些关键性环境问题提出更清楚的报表;
- 可更多地利用为综合财务报告目的所采用的那类部别报告办法;
- 应当提出有关完整的环境报告的明确报表;
- 关于受污染地点数目、对每个地点重新调解的现况和今后重新调解的时机和成本的报表;
- 提供有关行业和为行业接受的规范性环境绩效指标 (包括对生态效益指标的实验情况); 和

- 提供基于公认和经验证的核查程序提出经外部核查的第三方意见（然而，这些措施还仍有待于研订）。

## 今后工作的建议

84. 在有关透露环境数据方面有待解决的一些主要问题看来如下：

- 达成有关环境成本和收入的财务会计定义；
- 研订出适用于外部报告、得到普遍接受的一系列标准化环境绩效指标；
- 争取使外部环境报告标准化形式得到接受：可以采取向持股人提交年度报告的方式，也可以采取提交单独绩效报告的方式；以及
- 通过确定外部验证程序提高公司环境报告活动的信誉。

### 参考文献

商业与环境问题咨询委员会(1997年)。环境报告和财务部门：良好作法的途径。伦敦，联合王国。

加拿大特许会计师协会，1993年。环境成本和负债：会计和财务报告问题。多伦多。

Cohen, M.A.、Fenn S.A.和 Naimon, J.S. (1995年)。环境与财务绩效：它们是否相关？华盛顿：投资者责任研究中心。

欧洲委员会会计咨询论坛(1995年)。财务报告中的环境问题。布鲁塞尔，比利时。

欧洲金融分析人员学会联合会(1996)。生态效益与金融分析：金融分析人员的见解。巴塞尔，瑞士。

英格兰和威尔士特许会计师协会,1996年。财务报告中的环境问题，伦敦。

国际标准化组织(1996年)。“ISO 14031.5 环境管理——环境绩效评估” 工作文件草稿。

James P.和 Bennett M. (1994年)“商务方面与环境有关的绩效衡量：从排放至利润和可持续性”？Ashrige，联合王国：Ashrige 管理中心工作文件 AMRG 946号。

Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)(1997年)。1996年环境报告国际普查。Entrust，瑞典。

关于环境与经济全国圆桌会议(1997年)。衡量商业中的生态效益。渥太华：Renouf 出版公司。



贸发会议(1994年)。 关于跨国公司会计和报告的结论。(联合国出版物，出售品编号 E.94.II.A.9)， 纽约和日内瓦。

贸发会议(1989年)。 财务报表的目的。(联合国出版物，销售品号 E.89.II.A.18)纽约。

瑞士银行家协会(1997年)。“关于自愿透露环境资料的讨论文件草稿”。磋商文件草稿。

联合国开发计划署(开发署)(1997年)。“评价环境：《财富杂志》选列 500 个杰出公司的财务经理和分析人员对公司绩效的衡量”。纽约：ODS 工作文件。

世界市场公司 Plc (WM)。“道德投资是否需要成本”?(民间出版的投资研究报告)。

-- -- -- -- --