

用产权会计破解环境会计与审计问题

■ 湖南财政经济学院院长 伍中信

纵观国际环境治理的发展,从1992年联合国环境与发展大会通过《联合国气候变化框架公约》,开启全球合作限制二氧化碳等温室气体排放、应对气候异常变化的新局面,到1997年《京都议定书》的签订,为各国的二氧化碳排放量规定了标准,建立了旨在减排的灵活合作机制——

国际排放贸易机制、联合履行机制和清洁发展机制,允许排放额度在限制条件下进行交易,这些举措都切合了以科斯教授为代表的产权学派环境治理的思想,即从传统的限制排放发展到排放权交易的环境产权治理思想。

■

追根溯源,会计的使命是界定产权(核算)和保护产权(监督),现代审计的根本使命也是保护产权。环境产权为发轫于20世纪70年代的环境会计与审计赋予了全新的使命——通过对环境产权的界定与保护,为全人类发展的代际公平护航,最终实现人类社会的可持续发展。从权能来看,环境产权的权能体现为所有权、使用权、收益权、处置权,在法学上这些权利均为物权所包含,但从经济学的角度,我们将环境实体的所有权、使用权、处置权称之为物权,把与财务收支相关的收益权称之为财权。环境会计与审计的开展均应建立在环境物权与财权的基础之上,这为我国环境会计准则建立了内在的逻辑框架,即环境会计与审计可从环境产权的权能分析出发,既立足于环境产权交易的现实,又使环境会计与审计模式自始至终建立于产权保护的基础之上。

环境会计要解决的核心问题在于对环境产权的会计确认、计量与报告。在会计确认上,从消费的目的来看,环境资产具有基于物权的商品属性,从投资的目的来看,其具有基于财权的投资属性。因此可从投资方和消费方分别将环境产权确认为“投资性环境资产”和“非投资性环境资产”。同时,应增设“环境负债”与“环境所有者权益”这两个科目。环境产权的会计计量应建立在对物权的技术计量和对财权的经济计量的基础之上,通过技术计量获取环境实体的量,通过经济计量界定环境的边界并计算其价值,从而在理论上厘清学术研究中纷繁复杂的各类计量技术、模型与会计计量的关系,引导更有指向性的实践活动。环境产权的初始计量应采用成本计量,后续计量以成本模式与公允价值模式共存,由会计主体根据所在地环境产权交易市场的完善程度进行选择。这有利于碳交易市场程度不同时准则应用的普适性和国际趋同。环境会计报告宜采用“嵌入式”,即将环境资产、环境负债及环境所有者权益嵌入现行财务报表进行披露,而不是进行表外反映或增设“环境会计报表”,这样更有利于发挥会计将外部性内部化的功能,并充分体现环境会计所承载的使命。

环境审计要解决的核心问题在于环境审计模式的构建。从物权和财权出发,环境审计的对象由对物权反映的环境实体量的审计和对财权所确定的环境产权边界和价值量的审计,以及在两者基础上进行的对会计确认、计量和报告的审计组成。审计对象的多样性类别、复杂的计量模式、判断不确定性较大的特征决定了其更适合采用现代风险导向审计模式,应对环境风险的评估与应对贯穿于审计的始终。从降低交易费用和资源优化配置的角度出发,环境物权的技术计量可通过环保部门或其授权具备资质的中介机构进行专门鉴定,从而减少审计部门进行环境物权鉴定时的投入并保证其专业性和权威性。风险评估的重点在于鉴定主体的合法资格、职业道德、专业胜任能力等,并根据评估的结果采取相应的应对措施。对环境财权的经济计量边界、价值量的审计则应侧重于对经济计量模型构建的合理性、相关变量选择的正确性与计量的准确性、边界确定的可靠性实施风险评估与应对程序。对会计确认、计量和报告的审计应从会计报表层与项目层的重大错报风险评估入手,分别采用总体应对措施和具体应对措施,以控制环境审计的最终风险。 ■