

企业碳信息披露存在的问题 及各国的立法应对

李挚萍 程凌香

(中山大学法学院 广东广州 510275)

内容提要:碳信息披露是企业实现自身碳管理的关键,也是利益相关者的决策依据,更是碳交易市场有效运行、碳税和反倾销措施实施的重要支撑。目前,国际社会关于碳信息披露的各种规则很不健全,存在诸如碳盘查标准的多元化、披露模式的多样化以及披露框架的差异化等问题,导致企业碳信息披露范围的不一致,直接影响了碳信息披露报告的质量。越来越多的发达国家开始在国际法框架内制定相关国内立法,并取得了一定成效。我国在碳信息披露相关立法中,应当综合考量国内外情况,明确碳信息的披露范围,统一规范碳信息的披露标准、健全多种监督机制,积极应对碳信息披露国际趋同化发展的趋势。

关键词:碳信息披露 问题 立法应对

碳信息披露是指企业对其温室气体排放情况、减排计划和方案及其执行情况等温室气体管理信息,以及与气候变化相关的风险与机遇等相关信息适时向利益相关方进行披露的活动,也称为温室气体管理信息披露,本文简称为碳信息披露。随着温室气体(Green-house Gas, GHG)^①的排放,全球气候持续变暖,极端天气事件频繁发生,人类生存和经济社会安全

受到极大威胁,如何减缓气候变化、减少碳排放已不仅仅是科学和技术问题,也是事关人类发展、政治外交、国家安全的复杂问题。而精确的碳信息披露则是国际气候问题谈判、各国减排责任界定、国家碳减排法律政策制定、国内碳交易市场有效运行的重要支撑。但是,目前国际社会关于碳信息披露的各种规则还不健全,企业披露的碳信息范围不一致,导致信息的可比

作者简介:李挚萍(1965-),女,汉族,广东茂名人,中山大学法学院教授、博士生导师。

程凌香(1976-),女,汉族,河南安阳人,中山大学法学院博士研究生。

本文为国家社会科学基金项目“碳交易法律制度研究”(11BFX080)的阶段性研究成果。

① 《京都议定书》规定减排的温室气体(Green-house Gas, GHG)包括二氧化碳(CO₂)、甲烷(CH₄)、氧化亚氮(N₂O)、氢氟碳化物(HFCs)、全氟碳化物(PFCs)、六氟化硫(SF₆)6种。在过去200多年的全球变暖过程中,二氧化碳的作用约占60%,故而常以二氧化碳当量(carbon dioxide equivalent, CO₂-eq)为度量温室效应的基本单位,即碳排放量。

性和完整性较差,^②降低了碳信息披露报告决策有用性的发挥,^③影响了企业和投资者的积极性,阻碍了全球碳交易市场的发展步伐。因此,深入分析导致碳信息披露范围不一致的原因,研究目前一些发达国家的立法尝试,对我国下一步进行碳信息披露的相关立法是十分必要的。

一、国际社会企业碳信息披露存在的主要问题

(一)企业碳盘查标准的多元化

碳盘查(GHG Inventory),又称碳计量,是指在特定的空间和时间边界内,以政府、企业等单位,依据一定的标准计算其在社会和生产活动中各环节直接或者间接排放的温室气体的活动。^④

企业碳盘查是一项技术性较强的工作,需要遵循一定的标准和原则。但是,目前国际上关于碳盘查的标准很多。根据碳盘查对象不同,碳盘查标准可以分为国家层面的碳盘查标准、组织和项目层面的碳盘查标准,以及产品^⑤层面的碳盘查标准等。

国家层面的碳盘查标准主要有:政府间气候变化专门委员会(Intergovernmental Panel Climate Change, IPCC)编制的《IPCC国家温室气体清单指南》(The IPCC Guidelines for National Greenhouse Gas Inventories),主要是协助各国编制国家层面的温室气体清单。

组织层面和项目层面的碳盘查标准主要

有:世界企业永续发展委员会(World Business Council for Sustainable Development, WBCSD)与世界资源研究院(World Resources Institute, WRI)共同发布的《温室气体盘查议定书——企业核算与报告标准》(GHG Protocol——A Corporate Accounting and Reporting Standard);^⑥国际标准化组织(International Organization for Standardization, ISO)颁布的ISO 14064系列标准。

产品层面的碳盘查标准主要有:ISO于2012年7月公布的ISO/DIS 14067系列标准;WBCSD和WRI于2011年10月公布的《产品生命周期核算和报告标准》(Product Life Cycle Accounting and Reporting Standard);英国标准协会(British Standards Institution, BSI)编制的《商品和服务在生命周期内的温室气体排放评价规范》(Specification for the Assessment of the Life Cycle Greenhouse Gas Emissions of Goods and Services, PAS 2050:2008)。^⑦该规范目前最新的版本为《PAS 2050:2011》。

除了上述国际通行的标准外,一些国家和地区也纷纷制定了各自的碳盘查标准。比如法国环境与能源管理署(ADEME)和法国标准化协会(AFNOR)相关机构自2008年开始致力于开发环境碳足迹(Carbon Footprint)^⑧方法学(BPX 30-32)与产品类别规则(Product Category Rules, PCRs),目前为止已有12类PCR。

^② Mercer. Investor Research Project Investor use of CDP Data. (2009). https://www.cdproject.net/CDPResults/67_329_204_CDP_Investor_Research_Project_2009.pdf. Visited Date:2012-12-10.

^③ Ans Kolk, David Levy, Jonatan Pinkse Corporate Responses in an Emerging Climate Regime: The Institutionalization and Commensuration of Carbon Disclosure[J]. *European Accounting Review*, 2008, 17(4): 719-745.

^④ 陈轶星:《碳盘查的国际通行标准及在我国实施的现状》,载《甘肃科技》2012年第12期,第10-11页。

^⑤ 产品指商品或服务。产品碳足迹涉及到商品或服务从原材料开采、生产制造、运输、储存、消费者使用、废弃物回收利用或处理等每个过程中的温室气体排放。

^⑥ WBCSD & WRI. The Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard. <http://www.ghgprotocol.org/files/ghgp/public/ghg-protocol-revised.pdf>. Visited Date:2013-01-23.

^⑦ BSI et al., PAS 2050:2008 Specification for the assessment of life cycle greenhouse gas emissions of goods and services.

^⑧ 碳足迹是指根据公认的方法计算得到的,某标的物在特定周期或与特定产品单元或服务实例相关的,直接或间接产生的温室气体排放绝对值总和。BSI et al., PAS 2060:2010 Specification for the demonstration of carbon neutrality.

日本2009年4月正式发布的标准仕様书(TS Q 0010),是关于产品碳足迹评估和标识的一般性原则规范。我国虽然没有国家级的碳盘查标准,但一些地方已经制定了相关的碳盘查标准,例如,2011年9月23日由武汉市两型社会建设领导小组办公室和武汉碳减排协会编制的《温室气体(GHG)排放量化、核查、报告和改进实施指南》发布,自称是“全国首个碳盘查标准”;2011年10月25日,湖南省《基于组织的温室气体排放计算方法》的地方标准通过专家组评审,号称“全国首个组织级碳盘查标准”。

另外,一些专业机构和行业组织甚至推出针对某一行业和领域的碳排放核算系统,如WRI就颁布了针对水泥制造、钢铁冶金、造纸、半导体及服务业等一些主要行业的碳盘查计算工具。

上述各种标准的存在,使得企业在进行碳盘查中因选择适用的标准不一而导致披露的碳排放信息的可比性较差,甚至有些公司即使在一个公司内部也会适用不同的标准,特别是那些跨国公司会在不同的国家和地区因地制宜地使用不同的标准。比如,欧洲最大电力企业德国意昂集团,在欧盟排放权交易机制(EU-ETS)范围内使用《欧盟GHG监控与报告指南》(The European Commission Monitoring and Reporting Guidelines for Emissions),而在美国则采用GHG Protocol。

(二)企业碳信息披露方式的多样化

企业碳信息披露方式是指企业将自己的碳信息与利益相关者进行沟通和交流的手段。与环境信息的披露发展相比,企业碳信息披露无论在国外还是国内都是刚刚起步。

从早期的环境信息披露方式来看,相关信

息主要分布在年报中的不同部分,包括“管理层讨论与分析”、“财务报表及附注”、“董事会报告”及“分部报告”等。而从早期的学术文献来看,也主要集中在对企业年报中披露的环境信息的研究上。随着技术的进步,企业环境信息披露的方式越来越多样化,除年报外,还有企业社会责任报告、可持续发展报告、中期报告、报刊广告、新闻发布会以及诸如环境活动、人力资源或慈善活动等事项的独立报告等。

但是,由于不同披露方式的目的不同,针对的需求群体不同,披露的碳信息内容也必然存在着一定差异。例如,企业年报的主要作用是改善公共关系、满足政府的管理需求以及提供投资者资讯,因此其内容主要包括公司简介,会计数据和业务数据摘要,股东变动及股东情况,董事、监事、高级管理人员和员工情况,股东大会简介,董事会报告,监事会报告,重大事项,财务报告以及公司的其他有关资料等,^⑨约70%的企业在年度报告中不涉及GHG排放或气候变化潜在影响方面的信息。^⑩企业的可持续发展报告旨在向利益相关团体披露企业用以管理和改善经济、环境和社会业绩的行动,这些行动的结果以及未来的改进策略,其主要内容包括经济、环境和社会三个方面的信息。而企业社会责任报告是企业将其履行社会责任的理念、战略、方法及其经营活动在经济、社会、环境等维度产生的影响定期向利益相关方进行披露的沟通方式。可持续发展报告与企业社会责任报告主要是基于企业的自愿而进行披露的行为,在披露内容上虽然承认气候变化并讨论如何努力提高认识,但很少涉及气候变化对公司经营和业绩的具体影响等方面的内容。^⑪

^⑨ 证监会:《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号〈年度报告的内容与格式〉(2001年修订稿)》,http://www.gov.cn/gongbao/content/2002/content_61795.htm,访问日期:2013年2月21日。

^⑩ Doran KL, Quinn EL. Climate change risk disclosure: a sector by sector analysis of SEC 10-K filings from 1995 - 2008[J]. North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation, 2009, 34: 101 - 147.

^⑪ California Public Employees' Retirement System, California State Controller, California State Teachers' Retirement System, et al. Petition For Interpretive Guidance On Climate Risk Disclosure. http://www.sec.gov/rules/petitions/2007/petn4-547.pdf.

(三) 企业碳信息披露框架的差异化

目前,在碳信息披露领域,存在从各种角度出发而制定的碳信息披露框架。例如,全球报告倡议组织(Global Reporting Initiative, GRI)发布的《可持续发展报告指南》(Sustainability Reporting Guidelines);加拿大特许会计师协会(Chartered Accountants of Canada, CICA)发布的《关于气候风险披露的解释性指南》(Building a Better MD&A - Climate Change Disclosures);气候风险披露倡议(Climate Risk Disclosure Initiative, CRDI)发布的《气候风险披露的全球框架》(Global Framework for Climate Risk Disclosure);气候披露标准委员会(Climate Disclosure Standards Board, CDSB)发布的《气候变化报告框架草案》(Climate Change Reporting Framework);普华永道会计师事务所(PricewaterhouseCoopers, PwC)提供的全球首份企业气候变化信息披露的范例;美国证券交易委员会(Securities and Exchange Commission, SEC)发布的《气候变化披露指南》(Commission Guidance Regarding Disclosure Related to Climate Change);威尔士亲王可持续性会计项目(The Prince's Accounting for Sustainability Project)发布的《连通报告框架》(The Connected Reporting Framework)等。此外,国际整合报告委员会(The International Integrated Reporting Council, IIRC)^⑫正在致力于开发出一套全球适用的清晰框架,将经济、环境和公司治理相关信息进行整合计量和披露。由多国政府加盟的国际碳行动联盟(International

Carbon Action Partnership, ICAP)也正着手研究统一的碳排放报告框架以及审计鉴证机制。^⑬另外,由包括美林、高盛、汇丰银行、美国国际集团等在内的35家全球主要法人投资机构共同发起的碳信息披露项目(Carbon Disclosure Project, CDP)^⑭于2003年开始对富时全球指数(FTSE[®] Global Equity Index Series)中位列前500名的大企业进行的企业碳信息问卷调查,目前已扩展到20多个国家和地区。截至2011年,CDP已代表全球资产管理总额达78万亿美元的655家机构投资者。

从横向上来看,虽然上述各种框架都是基于规范企业温室气体披露的目的而建立,但相比之下,各框架之间还是存在较大不同。例如,CRDI与CDSE构建的框架要求企业披露与排放温室气体相关的信息,但这些信息的披露主要是围绕气候变化对企业经营与财务等方面所产生的各种风险而展开,因此,可以说是“碳风险信息披露框架”。PwC和GRI发布的框架主要是要求企业在报告中披露本单位所排放的各种温室气体以及这些排放所产生的影响等方面的信息,因此,可以说是“碳排放量披露框架”。而CDP所要求企业披露的碳信息不仅包括企业温室气体排放的治理、气候变化对企业带来的风险和机遇,也包括企业应对气候变化的战略以及企业温室气体的排放信息等,因此可以说是“碳综合信息披露框架”。

从纵向上来看,即便是企业采取相同的披

^⑫ Integrated Reporting (IR). Building the Business Case for Integrated Reporting. <http://www.theiirc.org/>. Visited Date: 2013-01-02.

^⑬ International Carbon Action Partnership (ICAP). About ICAP (2007-10-29). <http://www.icapcarbonaction.com>. Visited Date: 2012-10-30.

^⑭ 碳信息披露项目(CDP)是全球最大的投资者联合行动。2000年由包括美林、高盛、汇丰银行、美国国际集团等在内的35家全球主要法人投资机构共同发起的一个独立的非营利性组织,用来评估气候变迁对企业造成的风险与机会,旨在开辟一条专门针对气候变化的披露渠道,为投资者、非政府组织(NGOs)以及政策制订者的决策提供信息支持。CDP. Catalyzing business and government action. <https://www.cdproject.net/en-US/WhatWeDo/Pages/overview.aspx>. Visited Date: 2013-02-27.

^⑮ FTSE (Financial Times Stock Exchange Index)是英国最具权威性和代表性的股份指数,主要包括3大类:富时全球指数、富时英国指数和其他富时指数。

露框架,也会因为时期不同而导致披露范围有所不同。以 CDP1 ~ CDP9 的调查报告为例, CDP1、CDP2 的调查问卷主要包括企业应对气候变化的治理与战略、企业温室气体排放的具体数据、企业采取的具体的减排措施等三部分内容; CDP3 则增加了对公司董事层相关职责界定的调查、对减排技术创新投入及其商业化前景的调查和公司能源成本结构的调查; CDP4 增加了温度升高、海平面升高等具体气候因素对企业经营带来的有形风险的考察; CDP5 对温室气体核算的调查更加具体化,希望企业分范畴披露排放数据,并对汽车及配件、电力、交通运输、建筑、化学等行业作了补充调查; CDP6、CDP7 对 CDP5 的问卷内容进行了重新归类及细化; CDP9 则在 CDP8 的基础上,增加了有关排放核算方法基准年的题目,问卷结构调整得也较大,从 CDP8 的五部分(治理、风险和机遇,温室气体排放核算,能源和燃料使用及交易,战略,沟通)调整为管理、风险与机遇、排放三个部分。这种自愿性披露的内容过于富有弹性,其披露的信息在可比性、客观性和可靠性等方面尚存问题,利益相关者很难洞察排放报告背后的真正涵义,更不用说反映公司应对气候变化战略、温室气体减排措施与公司财务业绩之间的内在联系,即使有经验的分析家也很难依据 CDP 数据得出有价值的分析结论。^⑩

二、国外碳信息披露的立法尝试

如果说多元化的碳盘查标准、多样化的披露方式和差异化的披露框架为企业披露碳信息提供了选择空间的话,那么,自愿性的碳信息披露制度是企业选择性披露的根本原因。为了解决这一根本问题,一些典型国家在碳信息披露的政策和立法方面进行了有益探索并取得了比较成功的经验。

(一)以欧盟为代表的统一强制性碳信息披露立法

欧盟以《京都议定书》为立法依据,采取了欧盟区域内统一强制性减排立法与成员国强制性减排立法相结合的立法模式。

在区域法层面,欧盟于2003年10月13日通过了《建立欧盟温室气体排放配额交易机制的指令》。在积累前阶段经验和教训的基础上,指令最大限度地挖掘了排放交易机制的潜力,使欧盟排放交易机制得到逐步完善,通过向市场发送清楚的、公平的和长期的碳价格信号,帮助欧洲迈向低碳经济,刺激低碳投资。^⑪

在国内法层面,由于《欧盟温室气体排放交易指令》不能直接适用于成员国,各成员国必须将指令的主要内容作为其立法的根本,通过成员国的国内立法程序转化为国内法后生效。以英国为例,其碳信息披露的相关立法主要由三个强制性的项目组成:《欧盟排放权交易机制》(EU - ETS)、《英国气候变化协议》

^⑩ Hassel, Lars G., Nilsson, Henrik and Nyquist, Siv. The Value Relevance of Environmental Performance [J]. European Accounting Review, 2005, 14(1): 41 - 61. Axel Hesse. Climate and corporations - Right answers or wrong questions? (2006) [2012 - 09 - 01]. <http://germanwatch.org/en/2712>, accessed. Kierman, M. J. (2008). Climate Change and Investment risk. Presentation to: The Amsterdam Global Conference on Sustainability and Transparency, GRI, Amsterdam. accessed [EB/OL]. (2008) [2012 - 08 - 26]. <http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/C4B276F8 - BDAA - 4AD1 - BBA0 - CF09016121C3/0/CarbonDisclosureMatthewKiernan.pdf>. Kolk, A., Levy, D. & Pinske, J. Corporate responses in an emerging climate regime: the institutionalisation and commensuration of carbon disclosure [J]. European Accounting Review, 2008, 17(4): 719 - 745. Ans Kolk, David Levy. Jonatan Pinkse Corporate Responses in an Emerging Climate Regime: The Institutionalization and Commensuration of Carbon Disclosure [J]. European Accounting Review, 2008, 17(4): 719 - 745. 王泽田、谭婧、张巧良:《上市公司碳管理信息披露框架的国际比较与启示》,载《会计之友》2011年第9期,第86 - 88页。Mercer. Investor Research Project Investor use of CDP Data (2009). https://www.cdproject.net/CDPResults/67_329_204_CDP_Investor_Research_Project_2009.pdf. Visited Date: 2013 - 12 - 10.

^⑪ 付璐:《欧盟温室气体排放交易机制的立法研究》,武汉大学出版社2010年版,第40 - 46页。

(Climate Change Agreements)以及《CRC 能源效率计划》(CRC Energy Efficiency Scheme)。这三个项目分别涵盖了英国温室气体排放的部分内容。《欧盟排放权交易机制》覆盖了英国约48%的CO₂排放;《英国气候变化协议》主要是一个鼓励高能耗行业降低能源消耗和减少温室气体排放的退税机制;《CRC 能源效率计划》主要是针对前述两者没有涵盖的企业与能源相关的CO₂的排放,该项目大约覆盖英国10%的CO₂排放量。2009年9月发布《温室气体排放披露指南》以帮助企业准确地披露碳排放信息,指南要求2012年4月6日前强制企业报告碳排放信息。2010年4月推出的《碳减排承诺》(Carbon Reduction Commitment, CRC),亦即现在的《CRC 能源效率计划》(CRC Energy Efficiency Scheme),要求英国企业执行强制性排放交易计划,明确规定企业的财务主管承担报告所在企业碳排放量的责任。2012年6月25日,英国政府发布《强制碳信息披露报告规则(草案)》(Regulation for Mandatory Greenhouse Gas (GHG) Reporting),^⑮称从2013年4月6日起,伦敦交易所(不包括另类投资市场)的上市公司必须发布它们去年的温室气体排放量,而且披露的数量不仅仅包括英国境内的公司,也包括由这些公司实际经营和控制的全球范围的排放源。英国的上市公司成为世界上首批被强制性要求披露它们产生的温室气体的所有细节的公司。该草案称,如果2015年政策修订后,其它大公司可能也必须按此计划行事。^⑯2013年1月,英国又发布了《温室气体排放(董事会报

告)规则草案》[The Greenhouse Gas Emissions (Directors' Reports) Regulations 2013],规定董事会报告必须报告年度温室气体排放的二氧化碳吨当量。^⑰

以上法律政策不仅成功地将碳排放权转变为具有商业价值的商品,使欧盟站在了应对全球气候变化的制高点,而且促进了成员国国内碳排放交易体系的建立,增加了欧盟排放贸易体系中参与者的积极性,鼓励各方低碳技术领域加大投资,引导其市场参与者选择最为经济的方式实现限制排放的目标并达到其减排标准,确保欧盟整体以最经济的方式履行《京都议定书》的减排承诺,为其他国家和地区建立强制性减排交易体系和制度树立了榜样。^⑱

(二)以美国为代表的伞形国家^⑲的相关立法

美国联邦层面立法起步较早,1990年颁布的《酸雨项目》(Acid Rain Program)明确规定了企业需要对排放的CO₂浓度进行监测并上报。此后,以1994年能源部推动的“温室气体自愿报告计划”为先导,逐渐强化强制性碳排放信息披露义务和报告登记义务,并以2008年美国环保署实施的强制性温室气体报告登记制度为基础,建立美国联邦层面的温室气体排放盘查管理制度与体制。2009年3月17日,美国保险监督官协会(National Association of Insurance Commissioners, NAIC)发布强制性指令,要求自2010年5月起,每年保费为5亿美元及以上的保险公司完成每年的《保险商气候风险披露调

^⑮ Oliver Crouch. Mandatory Carbon Reporting - UK Plc can no longer ignore the investor community (2012-07-06). <http://www.carbonneutral.com/knowledge-centre/company-blog/mandatory-carbon-reporting/>. Visited Date:2013-02-12.

^⑯ Mandatory Carbon Reporting Compulsory for top 1,100 UK Companies(2012-06-20). <http://www.carbonfootprint.com/>. Visited Date:2012-12-18.

^⑰ Department for Environment, Food & Rural Affairs(Defra). The Greenhouse Gas Emissions (Directors' Reports) Regulations 2013. <http://www.defra.gov.uk/consult/files/consult-ghg-regulations-20131.pdf>. Visited Date:2013-03-20.

^⑱ 李攀萍、程凌香:《碳交易立法的基本领域探讨》,载《江苏大学学报(社会科学版)》2012年第3期,第22-29页。

^⑲ 伞形国家特指当前在应对全球气候变化上与《京都议定书》持不同立场的发达国家利益集团,具体是指除欧盟以外的其他发达国家,包括美国、日本、加拿大、澳大利亚、新西兰等。从地图上看,这些国家的分布很像一把“伞”,故而得名。

查》(Insurer Climate Risk Disclosure Survey),向监管机构披露其面临的来自气候变化的财务风险以及正在采取的风险应对措施,不过,该调查的内容仅涉及定性信息,并明确表示企业不需要披露定量信息,而且,问卷内容的设置直接对应 CDP 的调查。²³ 2009年6月26日美国众议院通过《美国清洁能源与安全法案》(American Clean Energy and Security Act),提出控制温室气体排放的目标。

2009年10月30日,美国环保局发布《强制性的温室气体报告》(Mandatory Reporting of Greenhouse Gas Final Rule),²⁴要求自2010年1月1日起,化石燃料和工业气体供应商、汽车和发动机制造商、GHG年排放量超过 2.5×10^4 t的设施向EPA提交GHG年排放报告,这也是美国首次对国内GHG排放设施进行数据收集。该报告制度包含了31个工业部门和种类,覆盖了美国约85%的温室气体排放源,其翔实的数据为美国的政策选择提供了坚实的基础。有研究表明,气候变化风险是目前保险业面临的第一大风险,²⁵因此SEC于2010年2月2日发布《关于气候变化披露的解释性指南》首次要求上市公司向投资者披露可能给公司商业运营带来潜在风险的气候变化因素,以便投资者做出正确的投资决策。与此同时,美国强制要求某些特殊行业进行碳信息披露,如美国环保局责令美国炭黑行业报告温室气体排放量。²⁶

服务于区域性碳排放贸易的美国区域性碳盘查报告登记体系也在发展。美国区域性碳排放贸易机制共包括西部气候倡议(Western Climate Initiative, WCI)、区域性温室气体倡议(The Regional Greenhouse Gas Initiative, RGGI)、气候储备行动(Climate Action Reserve, CAR)。²⁷尤其是美国东北部十个州联合发起的区域温室气体行动计划,提出到2018年将电力部门温室气体排放放在2000年至2004年基准线排放基础上降低10%。截至2009年底,美国有18个州政府强制要求所在地企业量化并报告碳排放活动。²⁸

澳大利亚于2007年发布了《国家温室气体与能源报告法》(National Greenhouse and Energy Reporting Act, NGER),要求碳排放、能源生产、能源消耗超过规定临界点的设施和企业向能源效率和气候变化部(Department of Energy Efficiency and Climate Change, DEECC)温室气体和能源数据办公室提交碳排放报告。随后相继颁布了碳排放信息计量、报告以及鉴证条例等一系列实施细则,要求从2008年开始碳排放高的企业与企业集团必须通过政府提供的信息报送平台向相关部门报告碳排放信息。此外,澳大利亚还专门建立了数据库和软件系统,为数据的保存、浏览、运算、检索奠定基础。据澳大利亚气候变化部公布,截至2010年初已有230多家企业出具了碳排放报告。²⁹

²³ National Association of Insurance Commissioners (NAIC). Insurance Regulators Adopt Climate Change Risk Disclosure (2009-03-17). http://www.naic.org/Releases/2009_docs/climate_change_risk_disclosure_adopted.htm. Visited Date:2013-01-03.

²⁴ Greenhouse Gas Reporting Program(2007). <http://www.epa.gov/climatechange/emission/ghgrulemaking.html>. Visited Date:2013-01-03.

²⁵ Ernst & Young. Climate Change Greatest Strategic Risk to Insurance Industry. (2008-03-12). <http://www.reuters.com/article/2008/03/12/idUS134981+12-Mar-2008+PRN20080312>. Visited Date:2013-01-02.

²⁶ 《美要求炭黑企业报告温室气体排放量》,载《中国石油和化工标准与质量》2010年第10期,第48页。

²⁷ 崔金星:《碳监测的概念演变及其法律价值》,载《企业经济》2012年第8期,第15-18页。

²⁸ 汪方军、朱莉欣、黄侃:《低碳经济下国家碳排放信息披露系统研究》,载《科学研究》2011年第4期,第515-520页。

²⁹ Australian Department of Energy Efficiency and Climate Change. Publication of NGER data(2010-03-17). <http://www.climatechange.gov.au>. Visited Date:2013-01-07.

加拿大环境部2004年发布了《温室气体排放报告》(The Greenhouse Gas Emissions Report),报告要求年碳排放超10万吨(2009年调整至5万吨)的企业在温室气体报告体系(Facility GHG Reporting)下披露碳排放信息,并公布了报告披露指南、碳计量方法以及鉴证制度,为有报告义务的企业提供了一个安全的、经济的、单一的报告窗口。加拿大环境部公布的报告显示,2009年有350家企业披露了碳排放报告,其中包括152家制造企业,85家煤油气开采企业,82家电力企业,累计报告碳排放总量达到2亿6千万吨。^⑩

上述国家和地区关于企业碳信息披露的各种立法和具体实践表明,企业碳信息披露的程度与来自法律法规方面的压力成正相关。^⑪与自愿性披露的不确定性相比,强制披露制度下企业信息披露的范围、内容、格式和信息生成的方法都有统一的规范和要求,^⑫更有利于利益相关者评估碳管制对企业的影响,^⑬对区域和国内碳信息披露法律制度内容的定型化与法定化起到了很大的促进作用。

三、我国碳信息披露的立法现状及对策

(一)立法现状

目前,我国还没有专门立法要求企业必须进行碳信息披露,相关的法律法规也没有作出强制性规定,有关企业在进行碳信息披露时多是遵照环境信息披露的相关法律法规执行。这些法律法规包括国家层面的立法、部门规章和地方立法等。

国家层面的相关法律主要有两部,一部是《大气污染防治法》,由于部分温室气体已经纳入大气污染防治的范畴,所以该法是我国第一部涉及到温室气体排放的法律。另一部是《清洁生产促进法》(2002),这是我国最早的明确要求企业公开环境信息的法律,也是目前我国强制要求企业公开部分环境信息的唯一一部国家级立法。

部门规章主要来自环境部、发改委、科技部、财政部等部门。环保部发布的规章主要有:《关于企业环境信息公开的公告》(2003),这是我国首次对企业环境信息披露做出明确全面规定的文件。《清洁生产审核暂行办法》(2004)要求被列入强制清洁生产审核名单的第一类重点企业承担强制披露环境信息的义务。《环境信息公开办法(试行)》(2007)是我国第一部有关环境信息公开的综合性部门规章。另外还发布了《关于加强上市公司环境保护监督管理工作的指导意见》(2008)、《关于进一步严格上市环保核查管理制度加强上市公司环保核查后督查工作的通知》(2010)等。

另外,由国家发展和改革委员会、科技部、外交部和财政部等部门联合出台的《清洁发展机制项目运行管理办法》(2005),是我国目前唯一一部专门针对温室气体的部门规章,但是仅仅是针对CDM项目而制定。2012年6月国家发展与改革委员会出台了《温室气体自愿减排交易管理暂行办法》。此办法虽然是直接针

^⑩ Environment Canada. Greenhouse Gas Emissions Reporting Program: Overview of 2008 Facility Data. (2009-09-14). <http://www.ec.gc.ca/pdb/ghg>. Visited Date: 2013-01-08.

^⑪ Jaggi, Bikki and Freedman, Martin. Global Warming and Corporate Disclosures in India: A Comparative Analysis with Companies from France, Germany, the UK, Japan and Canada. *Indian Accounting Review*, 2008, 12: 1-17. Martin Freedman, Bikki Jaggi. Global Warming and Corporate Disclosures: A Comparative Analysis of Companies from the European Union, Japan and Canada [J]. *Advances in Environmental Accounting & Management*, 2010, (4): 129-160. Martin Freedman, Bikki Jaggi. Global Warming Disclosures: Impact of Kyoto Protocol Across Countries [J]. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 2011, 22(1): 46-90.

^⑫ 李挚萍:《论企业环境信息披露制度》,载《学术研究》2003年第12期,第85-89页。

^⑬ Elizabeth Stanny. Voluntary Disclosure as a Commitment: Disclosures about Greenhouse Gas Emissions. (2009). <http://ssrn.com/abstract=1454808>. Visited Date: 2013-02-17.

对温室气候的规章,但其中对碳信息披露的内容鲜有涉及。另外,我国财政部关于企业环境信息披露方面的规定主要体现在《企业会计制度》、《企业会计准则——或有事项》、《中国注册会计师审计准则第1631号——财务报表审计中对环境事项的考虑》等文件中。

此外,证监会和证券交易所对上市公司的信息披露做了专门规定,这些规定包括:中国证监会发布的《公开发行证券公司信息披露内容与格式准则第1号(招股说明书)》(1997)、《公开发行证券公司信息披露内容与格式准则第9号——首次公开发行股票申请文件》(2001)、《公开发行证券公司信息披露内容与格式准则第29号——首次公开发行股票并在创业板上市申请文件》(2009);深圳证券交易所发布的《深圳证券交易所上市公司社会责任指引》(2006)、上海证券交易所发布的《上海证券交易所上市公司环境信息披露指引》(2008)。

除了上述国家层面的法律法规外,各地也结合自身情况探索性地制定了相应的地方性政策与法规,如《江苏省电力行业二氧化硫排污权交易管理暂行办法》(2002)、《江苏省污染源公开和污染物减排社会公示办法(试行)》(2007)、安徽省颁布的《关于开展企业环境信息公开工作的通知》(2004)、《山东省电力行业二氧化硫排污权交易暂行管理办法》、《湖北省主要污染物排污权交易试行办法(草案)》(2008)、《浙江省排污权有偿使用和交易试点工作暂行办法》(2010)、《湖南省主要污染物排污权有偿使用和交易管理暂行办法》(2010)等。特别是2010年8月国家发改委发布《关于开展低碳省区和低碳城市试点工作的通知》,确定在“五省八市”开展低碳省区和低碳城市试点工作后,试点省市先后发布了各自的工作方案,对碳信息披露工作均提出了相关要求。

(二) 存在的问题

虽然上述相关法律法规在我国碳信息披露

实践初期对企业碳信息披露工作起到了一定的指导作用,但其毕竟不是针对碳信息披露的专门立法,还存在着一些亟待解决的问题,特别是信息披露范围方面存在的问题,是未来碳信息披露立法应当首要考量的关键问题。

1. 笼统宽泛的披露要求缺乏实操性

从现有的两部法律来看,《大气污染防治法》只规定向大气排放污染物的单位必须向所在地的环境保护行政主管部门申报有关信息,而没有规定其向社会公众披露相关信息。《清洁生产促进法》虽然有相关方面规定,但披露主体仅限于列入污染严重企业名单的企业,并且要求披露的内容过于简单模糊。

2. 主体不同造成披露信息内容迥异

我国分散的立法模式使得不同企业具有不同的环境信息披露范围,^③主要表现为对不同类型的企业,法律法规要求其披露的信息内容范围不同。例如:(1)对造成污染事故的企业,我国环境保护法要求其公开环境信息,但并没有对公开的内容予以明确。其后颁布的《关于企业环境信息公开的公告》第5条将发生重大污染事故的企业纳入进来,但是仅仅要求公开相关信息,而没有具体指明。(2)对特定的上市公司,《关于对申请上市的企业和申请再融资的上市企业进行环境保护核查的规定》第2条规定其应当公开的环境信息的范围包括:排放的主要污染物;领取排污许可证情况;工业固体废物和危险废物安全处置情况;新、改、扩建项目的“环境影响评价”和“三同时”制度执行情况;缴纳排污费情况;产品及其生产过程中不含有或使用国家法律、法规、标准中禁用的物质以及我国签署的国际公约中禁用的物质;再融资上市企业还应公开资金投向的环境影响情况。(3)对于建设项目实施单位,依《环境影响评价公众参与暂行办法》第8条与第9条之规定,应当公开的环境信息范围包括:建设项目对环境可能造成影响的概述;预防或者减轻不良环境

^③ 李爱年:《中欧企业环境信息强制公开制度比较研究》,载《法学杂志》2009年第12期,第77-80页。

影响的对策和措施的要点;环境影响报告书提出的环境影响评价结论的要点;征求公众意见的范围和主要事项。(4)对于“双超”企业,^⑤据《环境信息公开办法(试行)》的规定,其应当公开的环境信息范围是:企业名称、地址、法定代表人;主要污染物的名称、排放方式、排放浓度和总量、超标、超总量情况;企业环保设施的建设和运行情况;环境污染事故应急预案。

3. 监管缺失使得披露质量无法保障

质量是信息披露报告的生命,完整、真实、可靠的环境信息披露报告除了依靠企业的强烈的社会责任感外,还必须依赖强有力的监管机制。

企业的环境信息披露监管具有跨部门性,无论是相关法律法规的出台,还是监管工作的具体执行都需要政府、监管机构、企业、社会等各方的相互协作。虽然自2003年上市公司环保核查制度实施以来环保部与证监会建立了相应的合作机制,2008年以来证监会与原国家环保总局探讨并尝试建立上市公司环境监管的协调与信息通报机制。但截至目前,环保部门与证券监管部门在上市公司环境信息披露的合作机制仍不完善,主要表现在现有的信息通报涉及的内容范围较少、稳定的合作机构小组没有建立、部门间在协同决策方面明显不足、重大环境事件的应急处理能力有所欠缺、双方关于上市公司环境监督和奖惩机制不统一、相关方的

权力和责任不明确等。^⑥此外,国家环保部、证监会、财政部、中国注册会计师协会之间也缺乏必要的沟通与配合,没有联合起来共同制定出专门针对环境信息披露的系统完整的相应规范。^⑦

另外,公众的监督也是环境信息披露中不可或缺的外部监督力量,但是在现有的法律当中,关于公众参与的规定明显不足。比如,在《环境信息公开办法》中,只在第26条规定了公众对政府部门环境信息公开的监督,但却没有公众对企业环境信息披露的监督。^⑧

(三)立法应对

综上所述,我国的碳信息披露相关立法应当着重从如下几个方面进行构建与完善:

一是应当制定一部综合性的《温室气体排放与能源消耗报告法》,^⑨对碳信息的概念、碳信息披露的适用、披露主体、披露标准、披露范围、监管机制以及法律责任等作出明确规定,解决碳信息披露范围操作性差的问题。特别是在碳信息披露范围的界定上,一开始就要进行科学研究,合理界定既适合我国国情又与国际接轨的披露范围,要克服以往信息披露范围规定的操作性差的痼疾。此外,要根据碳信息披露实施需要作出特殊安排,进行具体的有针对性的规定,协调与现行法律法规的关系。一个健全的法律体系应该是一个前后连贯、层次分明、内外协调统一、逻辑结构严密的有机联系的统一

^⑤ “双超”企业指污染物超过国家或者地方排放标准,或者污染物排放总量超过地方人民政府核定的排放总量控制指标的污染严重的企业。

^⑥ 蒋洪强:《上市公司环境信息披露:仅仅靠自愿是不够的》,http://www.chinadaily.com.cn/hqpl/zggc/2010-12-06/content_1341923_2.html,访问日期:2013年2月21日。

^⑦ 张宸:《我国上市公司碳信息披露的问题研究》,兰州理工大学2010年硕士学位论文,第62页。

^⑧ 第26条:公民、法人和其他组织认为环保部门不依法履行政府环境信息公开义务的,可以向上级环保部门举报。收到举报的环保部门应当督促下级环保部门依法履行政府环境信息公开义务。公民、法人和其他组织认为环保部门在政府环境信息公开工作中的具体行政行为侵犯其合法权益的,可以依法申请行政复议或者提起行政诉讼。

^⑨ 之所以命名为《温室气体排放与能源消耗报告法》,主要是因为目前我国在能源统计与报告制度方面已取得了一定的经验,而企业碳信息与能源消耗有着密不可分的关系。如果以此为基础,可以使我国碳信息披露制度尽快推开。目前,我国政府渠道的统计存在两大主要的统计体系:一是以国家统计局及所属的调查队、县级以上地方人民政府统计机构为主的政府统计体系;二是由国务院各部委办局和各级地方人民政府各部门组成的部门统计体系。朱如江、汤金星:《政府统计与部门统计有效整合的思考》,载《浙江统计》2009年第3期,第36-37页。

整体,而目前我国应对气候变化立法体系还不够健全。综合性立法的缺失,导致相关法律法规之间缺乏体系性与协调性,存在重叠、交叉乃至冲突等现象。因此,我国有必要制定一部这样的法律,统领其他相关法律法规。

二是在我国碳信息披露综合性立法的基础上,以国际通行的权威披露标准、披露框架为依据,结合我国实际情况,规定由相关部门尽快制定既适合我国国情、又与国际标准接轨的具有前瞻性的碳信息披露的统一的标准和框架,解决企业碳信息披露中由于政出多门和主体不同导致的披露范围不一致的问题。由于气候变化全球性的特征,在应对气候变化进程中没有一个国家会是“孤岛”,碳交易市场的国际化发展

必然带来碳信息披露的国际趋同化发展趋势。只有在立法之初,立足国情,接轨国际规则,确保碳信息披露范围的一致性、可靠性和可比性,才能应对碳信息披露趋同化发展的国际形势。

三是建立碳信息披露的监督机制,包括企业的内部监督机制与外部监督机制,解决企业碳信息披露内容的真实性、准确性和完整性差等披露质量问题。内部监督机制主要包括管理层监管和企业内部监督部门的监管;外部监督机制主要包括政府监管、独立的第三方鉴证机构的监管和公众监督机制。只有形成良性的内外互动的监督机制,才能确保企业碳信息披露的范围所包含内容的真实性、准确性和完整性,保障利益相关者的权利得以实现。

On Problems of the International Carbon Disclosure and the Legislation of China

Li Zhiping Cheng Lingxiang

Abstract: The carbon disclosure is not only the key for management of the company, also is the basis of decision-making for stakeholders, further the important support for the implementation of carbon market, carbon tax and anti-dumping. While there are some problems about the international carbon disclosure, such as the diversification of standards, the variability of mode, and the differences of framework, which has resulted in inconsistencies on the scope of the carbon information, and then effected the quality of the reports. Increasingly, developed countries begun to make national legislation and achieved some success. China should to consider the domestic condition, Clear the carbon disclosure scope, standardize information disclosure standards, perfect various supervision mechanism, actively respond to the carbon disclosure of international assimilation development trend.

Keywords: carbon information disclosure problems legislation

(责任编辑:李 辉)