

浅谈环境支出的确认、计量与核算

王美玉¹, 卢德湖²

(1.厦门大学 管理学院, 福建 厦门 361005; 2.闽西职业技术学院 经济系, 福建 龙岩 364021)

摘要: 以环境支出的定义为切入点, 结合财务会计的理论知识, 对环境支出的分类、确认、计量和核算作了较详尽的阐述; 对我国企业如何将环境因素纳入其整个生产经营过程中提出了一些建议。

关键词: 环境支出; 确认; 计量; 核算

中图分类号: F275.2 文献标识码: A 文章编号: 1673-4823(2007)01-0043-04

Recognition, measurement and accounting of expenditure on environment

WANG Mei-yu¹, LU De-hu²

(1.School of Management of Xiamen University, Xiamen, Fujian, 361005;

2.Economics Department, Minxi Vocational & Technical College, Longyan, Fujian, 364021,China)

Abstract: To begin with the definition of environmental expenditure in the paper, the writer presents detailed statements for the classification, recognition, measurement and accounting of the environmental expenditure combined with the theoretical knowledge of financial accounting. Some suggestions are presented on how to integrate environmental consideration into the whole production process of enterprise in China.

Key words: environmental expenditure; confirmation; measurement; accounting

根据日本、瑞典等国家在环境保护方面的先进做法以及我国的实际, 我们可将环境支出定义为用于防止、控制或避免环境负荷的产生, 消除环境影响, 补救对环境引起的危害或是有助于以上工作得以进行的投资和费用。

环境支出按其受益期可分为收益性环境支出如与环保有关的管理活动支出和补偿环境损伤支出等, 和资本性环境支出如购置环保设备支出等; 按是否与企业的生产经营有关, 我们可以把环境支出分成购置或自制环保设备支出、环保研究与开发支出、上下游支出、环境管理费用、社会活动费、环境损伤

补偿费、污染清理费等。

一、环境支出的确认

(一) 环境支出确认的基本条件与原则

1、环境支出确认的基本条件 根据会计理论中会计要素确认的基本条件, 环境支出的确认也应遵循可定义性、可计量性、相关性和可靠性四条标准。

可定义性是指对环境支出下定义, 是为了给出正确的定性描述, 突出环境支出的本质特征, 以便有关人员在日常记录和编制报表中有一个定性的判断标准, 而且必须辨明环境支出的本质特征, 即它是一种企业为履行环境保护责任降低环境负荷所进行的

[收稿日期]2006—10—28

[作者简介]王美玉(1978-), 女, 福建龙岩人, 闽西职业技术学院助教, 厦门大学管理学院在职会计硕士。

© 1994-2013 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. <http://www.cnki.net>

支付。相关性是指企业应该向利害相关者提供企业为环保活动所投入的环境支出金额及结构情况,揭示环境或有负债状况及环境风险程度等有助于决策的信息。可靠性是指当信息没有重要错误或偏向,并且能够忠实反映其所拟反映或理当反映的情况以供会计信息使用者作依据时,信息就具备了可靠性,可靠的信息才有用,才能得到利害相关者的信赖。可计量性是指企业发生的环境支出应该能够用货币单位计量。

2、环境支出确认的原则 划分资本性支出与收益性支出原则,该原则保证了正确计量环保资产的价值和正确计算各期的环境成本、环境期间费用及环境损益;权责发生制原则,该原则规定了一些环境支出具体在什么时点上确认为环境费用,如对环保设备的摊销时间的确定;配比原则,该原则明确企业在什么情况下具有承担某项环境费用的义务。

(二) 环境支出的资本化与费用化项目

1、环境支出的资本化项目

(1) 为防止或减少经营活动中产生的环境污染而购置或自制的环保设备支出,应以取得或达到使用状态时予以资本化。

(2) 外购的环保无形资产支出应以取得时予以资本化;自行研发无形资产时,如果研发项目开发阶段的支出能够符合最新企业会计准则第6号——无形资产的以下五项要求,应当予以资本化,确认为无形资产:从技术上来讲,完成该无形资产以使其能够使用或出售具有可行性,同时具有完成该无形资产并使用或出售的意图;无形资产产生未来经济利益的方式,包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场;无形资产将在内部使用时,应当证明其有用性;有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产;归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠计量。

(3) 提高企业所拥有的其他资产的能力,改进其安全性或提高效率而发生的支出,应在发生时予以资本化。

同时在资本化的过程中,如果一项可以确认为资产的成本与另一项资产有关,所发生的环境成本本身并未带来特定的或单独的未来利益,这些成本

的未来利益在于企业经营中所使用的另一项生产性资产上,则应当作为其他资产的组成部分而不予单独确认。例如,清除建筑物上的石棉,这项工作本身并不产生未来经济利益或环境利益,受益的是建筑物。因而,将清除石棉的成本确认为一项独立的资产是不合适的。另一方面,一台能够清除大气或水污染的机器,它是能够产生特定或单独的未来利益的,因此,可以将其作为资产单独确认。

以上资本化的支出应在受益期内进行折旧或摊销。

2、环境支出的费用化项目

环境支出的费用化项目即环境费用是指某一主体在其持续发展过程中,因进行经济活动或其他活动而付出或耗用资产的转化形式。其中:(1)环境费用的发生伴随着企业所有者权益的减少;(2)各项支出或耗费都是在企业利用资源满足需要、环境保护活动或环境补偿时发生的,这些环境支出与企业未来经济利益没有足够密切的联系,因而不能将其资本化,应在其发生当期作为环境费用计入损益。

根据上述环境支出的分类以及企业的环境活动实践,予以费用化的环境支出项目主要有:(1)环保固定资产在受益期间各期的折旧费;(2)环保无形资产在受益期间各期的摊销费;(3)自行研发支出如果不能满足上述谈到的最新企业会计准则的五项要求,应当于发生时计入当期损益;(4)上下游支出;(5)环境管理费用;(5)社会活动费用;(6)环境损伤支出等。这些项目都将直接影响到当期经营成果,应予发生当期费用化。

二、环境支出的计量

环境支出的计量同传统会计计量一样,涉及计量属性和计量单位两个方面。

(一) 环境支出的计量单位

会计计量单位一般有实物、劳动量和货币三种。笔者认为在物价稳定的情况下,环境支出即环境资产和环境费用的计量一般采用货币计量。

(二) 环境支出的计量属性

根据新修订的《企业会计准则——基本准则》规定,会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、未来现金流量贴现值和公允价值五种。而环境会计在计量属性的选用上仍有不同于传统会计

的地方,它还可以采用机会成本法、边际成本法、替代成本法(影子工程法)、市场价值法、人力资本法等。

1、外购的环保设备、环保无形资产等,可采用历史成本法计量。

2、环境损伤支出的计量属性:某自然资源被开发而改变其原貌,如用于建房地产,可采用机会成本法计算该自然资源的价值;由于水资源污染农田或鱼场,导致其减产时,可采用市场价值法计算出企业应承担的费用;当某环境受到破坏后,为使其功能恢复而付出的各种费用,可以用工程费用法来计量该资源的价值;若人工建造一个代替原来环境功能的耗费可视为原环境的价值,即为影子工程法或替代成本法,如当某个地区的河流遭到污染后,人们不得不掘并取水耗费的费用;若企业排放的“三废”对人体造成损伤,引起经济损失,可以用人力资本法计量其环境赔偿,即为人类患病乃至死亡的医疗和丧葬费用。

3、当期预提的将在未来支出而形成的环境费用准备金(简称预提准备金),可以考虑采用公允价值计量。

三、环境支出的核算

(一)环境支出核算内容

根据环境支出是否与生产经营有关的分类可知,环境支出核算主要包括以下几个项目:购置或自制环保设备支出、环保研究与开发支出、上下游支出、环境管理费用、社会活动费、环境损伤补偿费、污染清理费。

1、购置或自制环保设备支出:主要包括环保工程建设、购置支出,该支出主要目的是防止或减轻环境负荷。

2、环保研究与开发支出:是指企业对环保产品的设计、生产工艺的调整、材料采购路线的变更和对工厂废弃物回收及再生利用等进行研究、开发的支出,包括绿色产品的开发、增加原生产产品环保功能的研究、企业生产工艺路线的调整及材料采购的选择等方面所需要的支出;无污染替代研发支出。

3、上下游支出:是指企业经营区域上游和下游所产生的绿色采购追加支出,废弃物包装物回收利用支出。

4、环境管理费用:是指企业以环境保护为目的

的管理活动费,主要包括建立、运用环境管理体系费,环境信息披露和环境广告费,职工环境保护教育费,环境监测费用,企业区域及附近绿化费。

5、社会活动费:是指与企业的生产经营无直接关系但与环保有关的活动支出,主要包括除企业区域及附近以外的绿化、给环保团体捐款、公益环保广告等支出。

6、环境损伤补偿费:是指企业对环境造成的损伤和破坏所需的支出,包括排污费,修复费,环境赔偿或补偿费,污染清理支出,应对环境损伤破坏的准备金、保险金。

(二)环境支出的核算方法

在把握环境支出时有时可以单独确认,有时则要作为复合支出来确认。复合支出是指环境支出与其他支出结合在一起的投资和费用。具体核算方法有全额法、差额法和按合理比例分配法。

1、可以单独确认的投资和费用支出,可采用全额法核算。如环保设备的投资和单位排污收费。

2、如果某项环境支出与其他支出结合在一起,可按照以下顺序用其中的一种方法进行核算。

(1)差额法——扣除非环境支出部分,计算其差额。如某企业购买了一批环保型汽车,支付100万。显然,如将这100万全部作为环保投资是不妥当的,理由在于汽车兼有行驶和环保两种功能。假如没有环保功能的同类汽车的购买成本为60万元,则该批汽车环境投资支出为40万元(100万-60万),并据此在以后的折旧年限中分别作为各期环境成本中的折旧费用。

对于无法很好区分的,或支出相对与整个支出总额来讲金额较小的,可以作为其他支出的组成部分不予单独核算,可以在附注中进行适当的说明。例如清除建筑物的石棉,这项工作并不产生未来的经济利益,受益的是建筑物,而这项成本金额较小,且很难加以分解。

(2)无法用差额法核算时,根据支出的目的决定合理的标准,然后按比例进行分配核算,如作为辅助生产车间的污水治理费用、工人受环境污染支出等。但要注意成本动因的选择,不能采用传统的机器工时、人工工时作为动因,那样会使投资者作出错误的判断,而应该选择确实能反映环境因素的动因。

(三) 环境支出的主要账户设置

在设置有关环境会计科目时, 笔者建议独立于传统会计的总账科目。那么环境支出核算涉及的主要总账科目有: “环保固定资产”、“环保无形资产”、“环境成本”、“环境期间费用”等, 至于明细科目根据前面环境支出的核算内容自行设置。

1、 “环保固定资产”: 主要核算自制完工或外购已达到使用状态的环保设备。

2、 “环保无形资产”: 主要核算研发成功或外购的与环保有关的无形资产。

3、 “环境成本”: 主要核算为生产环保产品而发生的成本, 如生产环保产品用的环保设备折旧, 使用环保原材料, 环境保护成本。

4、 “环境期间费用”: 主要核算环境管理费、社会活动费、环境损伤补偿费、包装物废弃物回收利用费、污染清理费、环保无形资产摊销。

(四) 环境支出的账务处理

1、 购置或自制完工环保设备账务处理: 借记 “环保固定资产”科目, 贷记 “在建工程”或 “银行存款”等科目。计提折旧时, 如果这些环境设施直接服务于企业的产品生产或经营的, 借记 “环境成本- 环保固定资产折旧”科目; 如果这些环境设施不直接服务于企业的产品生产或经营的, 借记 “环境期间费用- 环保固定资产折旧”, 贷记 “累计折旧”科目。

2、 环保研发支出账务处理: 研发过程的支出未达到前面谈到的无形资产确认的五个条件的, 应当于发生时计入当期损益, 借记 “环境期间费用- 研发费用”科目, 贷记 “银行存款”等科目。若研发过程的

支出达到无形资产确认的五个条件, 应当确认为无形资产, 记入 “环保无形资产”科目。在受益期内摊销时, 借记 “环境期间费用- 环保无形资产摊销”, 贷记 “环保无形资产”科目。

3、 为生产环保产品而领用的绿色原材料账务处理: 借记 “环境成本”, 贷记 “原材料”科目。

4、 环境管理费用、社会活动费、环境损伤补偿费、污染清理费帐务处理: 借记 “环境期间费用”及相关的明细科目, 贷记 “银行存款”科目。

参考文献:

- [1]林万祥, 肖序. 企业环境成本的确认与计量研究[J]. 财会月刊, 2002(6): 14- 15.
- [2]刘学鸣. 微观环境会计的确认、计量和报告[J]. 经济论坛, 2003(8): 72- 73.
- [3]李永臣. 企业环境会计研究[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2005: 235- 236.
- [4]【日】井上寿枝, 西山久美子, 清水彩子. 环境会计的结构[M]. 贾昕, 孙丽艳, 译. 北京: 中国财政经济出版社, 2004:63- 76.
- [5]周莉周, 周昕. 略谈环境会计的核算[J]. 财会月刊, 2005(4): 25.
- [6]甄国红. 企业环境成本的确认与计量[J]. 吉林工程技术师范学院学报, 2004(4): 47- 50.
- [7]于晓镭, 徐兴恩. 新企业会计准则实务指南与讲解[M]. 北京: 机械工业出版社, 2006.

责任编辑: 林振东