

# 我国煤矿企业环境补偿会计核算之规范

向增先

(曲靖师范学院 云南曲靖 655011)

**【摘要】** 生态环境补偿是指对生态环境产生的破坏或不良影响进行补偿,以及对环境资源由于现在的使用而放弃的未来价值进行补偿。本文基于生态环境补偿机制,对生态环境补偿成本、生态补偿负债的确认、计量、报告和披露的会计规范性进行了探讨。

**【关键词】** 煤矿企业 生态环境补偿 会计处理

从20世纪90年代起,西方会计理论界有越来越多的会计专家把环境问题与会计理论结合起来研究,形成了各种各样的环境会计理论。其核心是用会计来计量、反映和控制社会环境资源,目的在于改善整个社会的环境与资源问题。世界银行在1998~1999年世界发展报告中,建议21世纪建立“信息框架”,尤其是在环境管理“对策框架”的确定上,主要任务落在会计界的肩上。环境会计又称为绿色会计,是以自然资源耗费如何补偿为中心而展开的会计,它运用会计学的理论与方法,采用多元化的计量手段和属性,反映、报告和考核各会计主体的生产活动对自然环境的影响及其维护、发展和补偿,为决策者提供相关的信息,以期达到合理配置资源、改善环境状况的目的。作为21世纪会计学的难题,目前我国环境会计尚处于探索阶段,作为一个亟待解决的问题,必须建立一整套会计基本理论。在现行实务中,我国企业会计对环境会计是基于微观上的反映,基本上只是反映环境保护支出,而对环境资源、环境收益等如何反映尚在探索之中。

党的十七大制定了促进国民经济又好又快发展的方针。十七大报告明确提出:建设生态文明,基本形成节约能源资源和保护生态环境的产业结构、增长方式、消费模式;循环经济形成较大规模,可再生能源比重显著上升;主要污染物排放得到有效控制,生态环境质量明显改善;生态文明观念在全社会牢固树立;实行有利于科学发展的财税制度,建立健全资源有偿使用制度和生态环境补偿机制。

生态环境补偿是指对生态环境产生破坏或不良影响的生产者、开发者、经营者应对环境污染、生态破坏进行补偿以及对环境资源由于现在的使用而放弃的未来价值进行补偿。生态环境补偿的手段包括:要求生产者、开发者、经营者支付信用基金,缴纳意外收益、生态资源和排污等税费;由政府出面实施环境项目支持、生态保护工程;发展新兴替代产业等。环境会计是一门新学科,尚未形成成熟的理论体系,实务中许多问题需要随着实践的发展来逐步解决。我国目前对环境补偿会计事项尚未做出相应的会计处理规定,更谈不上构建系统的理论体系。笔者基于生态环境补偿机制,从煤矿企业的角

度,对企业会计实务中生态环境补偿成本、生态补偿负债确认、计量、报告和披露的有关会计问题进行探讨,意在探究一种规范的会计实务处理办法。

## 一、我国煤炭矿区生态环境现状

根据有关统计资料,截至2004年12月31日,我国煤炭矿区生态环境已非常严峻,主要问题有以下几个方面:

1. 采空塌陷。目前,我国重点煤矿的平均采空塌陷面积约占矿区面积的1/10,因采矿直接破坏的森林面积累计达106万公顷,破坏草地面积为26.3万公顷。全国煤炭矿区累计占用土地约586万公顷,其中已遭破坏土地约157万公顷,且损坏土地每年仍以4万公顷的速度递增,因采空塌陷造成的经济损失已经超过500亿元。

2. 地下水位下降,矿区供水紧张,水污染严重。全国96个国有重点矿区中,缺水矿区占71%,其中严重缺水矿区占40%,大量地下水资源因煤系地层破坏而渗漏矿井并被排出,这些矿井水严重污染,被净化利用的不足20%,从而对矿区的周边环境造成了新的污染。我国煤矿每年产生的各种废污水约占全国总废污水量的25%。

3. 开采产生的废气危害大气环境。我国每年从矿井开采中排放甲烷70亿~90亿立方米,矿区地面矸石山自燃释放出大量含SO<sub>2</sub>、CO<sub>2</sub>、CO等有毒有害气体,严重污染了大气环境并损害了周围居民的身体健康。按理开采矿产资源应该缴纳资源税和资源补偿费,然而目前我国对因开采而造成的生态破坏和环境污染如何进行环境补偿尚无明文规定。

## 二、建立生态环境补偿机制及生态补偿会计理论的重要性

建立生态环境补偿机制是建立生态补偿会计理论的基础和前提。建立生态环境补偿机制,有助于利用经济激励和社会宏观管理手段,促使生态环境资源的开发利用过程与一般商品再生产过程相结合,从而达到在整体上对全社会的生产经营活动进行宏观调节,对生态破坏、环境污染的治理及生态功能的恢复进行系统管理的目的;建立生态环境补偿机制有助于从生产源头上促使经济社会发展同环境保护相协调,为经济的可持续发展提供制度保障;建立生态环境补偿机制可以

改变企业无偿使用生态资源的习惯,促使企业在进行商品生产时就意识到生态环境的损耗,为减少生态的损耗,必须采取措施制止对环境资源的破坏、污染和损害,确保生态系统对当代和后代人的支持能力不会由于现在的经济发展而受到削弱和破坏。生态补偿机制应遵循“谁破坏,谁赔偿;谁受益,谁负担”的原则。目前,我国政策上虽然规定了生态补偿会计实务核算应纳入企业会计核算体系,按国家统一会计制度和会计准则要求核算,但实际上缺乏统一的操作规程,会计实务很不规范,因此,建立生态补偿会计理论、构建生态补偿会计核算体系、规范生态补偿会计核算办法是十分必要的,具有重要的现实意义。

### 三、生态补偿会计事项的确认、计量和报告

#### (一)生态补偿会计事项的确认

会计确认有狭义和广义之分,有计量观会计确认和信息观会计确认之分。狭义的会计确认只包括是否与何时以及应当记录和报告的问题。广义的会计确认包括了会计记录、计量和在财务报告上披露这三个过程。美国财务会计准则委员会(FASB)在第5号财务会计概念公告《企业财务报表的确认和计量》(SFAC5)中从计量观的角度定义会计确认是将某一项目作为一项资产、负债、营业收入、费用等正式记入或列入某一主体的财务报表的过程。它包括同时用文字和数字表达某一项目,其金额包括在财务报表的合计数中。FASB在SFAC5中规定,对于一项资产或负债的确认,不仅要记录该项目的取得或发生,而且要记录其随后的变动,包括导致该项目从财务报表上予以剔除的变动。国际会计准则委员会(IASC)从信息观的角度定义会计确认是把一个经济事项正式记入财务报表的过程,并建立了确认的四个标准:①可定义;②可计量;③相关性;④可靠性。IASC还规定了收益确认的两个条件:一是实现或者可以实现时;二是赚取时。

我国会计准则中,没有会计确认的专门定义,2007年1月1日开始在上市公司施行的《企业会计准则——基本准则》和39项具体准则所体现的理念表明,我国会计确认倾向于会计计量属性和会计信息的可靠性方面。笔者认为,会计确认是运用特定的会计方法,以文字和数字同时描述某一交易或事项,使其反映在特定主体财务报告中的会计程序,包括会计要素归属、计量与价值构成、初始与后续时间。

1. 环境补偿成本的核算。环境补偿成本按成本功能可分为:弥补已发生的环境损失;维护环境现状不至于环境恶化的支出;预防将来可能出现的不良环境后果的支出。按照营利组织会计核算基础可以将环境补偿成本分为:对过去环境成本的当期支出;对当期环境成本的当期支出;对将来环境成本的当期支出。关于环境成本的核算,其核心问题是确认环境补偿成本时如何资本化和费用化。IASC提出资本化的环境成本包括:对现有机器设备进行环境改造和购置污染治理设备的支出;环境污染清理支出中能够提高资产的安全性和效率性的支出。IASC提出费用化的环境成本包括:防止环境污染的支出;资产的环境检修支出;环境违规罚款支出。FASB提出,符合下列条件的环境成本应予以资本化:延长企业拥有资产的

寿命、改造其安全性或提高其效率的成本;减少或防止今后经营活动所造成的污染。国内学者大多认为,如果环境成本有助于延长企业资产的使用年限或者改进了资产的安全性、或能够避免环境污染发生、或为了销售企业正准备销售的产品等,其发生的成本应当予以资本化,否则应予以费用化。环境补偿成本有必要纳入企业成本会计核算体系,并单独设置成本项目进行核算。环境补偿成本总的会计处理原则是追踪与分配。我国目前对环境成本补偿的会计处理办法还没有做出相应的规定,所依据的环境法规和会计法规还处在探索阶段,实际工作中的账务处理只能按照现行会计制度和会计准则已有的规定、规范和凭借会计人员的职业判断进行处理。笔者从分析我国煤矿企业环境补偿会计事项入手,尝试探究一种规范的会计实务处理办法。

(1)矿山地质环境恢复治理保证金。缴纳矿山地质环境恢复治理保证金是为了加强矿山地质环境保护,有效防治矿山地质灾害,促进社会经济持续发展。根据《国务院关于全面整顿和规范矿产资源开发秩序的通知》(国发[2005]28号)规定,各地方政府相应制定《矿山地质环境恢复治理保证金管理暂行办法》。其主要精神是,凡在地方行政区域内从事矿产资源开发活动的采矿权人,必须依法履行矿山地质环境保护与恢复治理的义务,并交存保证金。保证金的收取标准根据采矿许可证批准登记的面积、有效期、矿种、开采方式以及对地质环境的影响程度等因素确定,采矿权人可按年度平均缴存。遵循会计核算实质重于形式原则和符合信息质量要求,矿山地质环境恢复治理保证金实质上已属于正常的环境维护成本,是直接与产品生产有关的环境支出,是对将来环境成本的当期支出,发生时应追踪计入生产产品的成本,增设“环境补偿支出”科目,支付时,借记“生产成本——某产品(环境补偿支出)”科目,贷记“银行存款”科目。建立会计台账,登记和备查“矿山地质环境恢复治理保证金的缴存情况”,在持续经营的假设下,环境恢复治理达到国家标准退回的一定的保证金,应作为直接利得记入“所有者权益(资本公积)”科目。

(2)矿产资源补偿费。缴纳矿产资源补偿费是为了保障和促进矿产资源的勘查、保护与合理开发,维护国家对矿产资源的财产权益。根据《矿产资源法》制定的《矿产资源补偿费征收管理规定》:凡在中华人民共和国领域和其他管辖海域开采矿产资源,应当依法缴纳矿产资源补偿费,矿产资源补偿费按照矿产品销售收入的一定比例计征。采矿权人对矿产品自行加工的,按照国家规定价格计算销售收入,国家没有规定价格的,按照征收时矿产品的当地市场平均价格计算销售收入;采矿权人向境外销售矿产品的,按照国际市场销售价格计算销售收入。矿产资源补偿费由采矿权人缴纳,是用于维护环境现状不至于环境恶化的支出和预防将来可能出现的不良环境后果的支出,是对当期环境成本的当期支出。为了准确地核算和反映企业矿产资源补偿费的征收缴纳情况,缴纳矿产资源补偿费的企业,应在“管理费用”科目下设置“矿产资源补偿费”明细科目;同时,为了如实地反映矿产资源补偿费的结算情况,企业还应在“应交税费”科目下设置“应交矿产资源补偿

费”明细科目进行核算。

(3)资源税费。资源税是以各种自然资源为课税对象,为调节资源级差收入并体现国有资源有偿使用而征收的一种税。目前我国资源税征税项目有原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色矿原矿、有色金属矿原矿和盐等。我国现行资源税采取的是以量计征的方法,对课征对象分别以吨或立方米为单位,征收固定的税额,征收办法采用“从价等率”,这是税收改革的趋势。征收的资源税是用于维护环境现状不至于环境恶化的支出和预防将来可能出现的不良环境后果的支出,是对当期环境成本的当期支出。企业对外销售应税矿产品,在按资源税条例规定计算出应纳资源税税额时,借记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交资源税”科目。企业自产自用应税矿产品,视同销售按资源税条例规定计算出应纳资源税税额时,借记“生产成本——某产品(环境补偿成本)”科目,作为职工非货币性用途时,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“应交税费——应交资源税”科目。

(4)煤矿维简费。为进一步规范煤矿企业维持简单再生产的费用(简称“维简费”),完善煤矿维持简单再生产投入机制,在我国境内所有煤矿生产企业,按原煤实际产量从成本中提取,专项用于维持简单再生产的资金。煤矿维简费由煤炭企业按规定标准提取,主要用于煤矿生产正常连续的开拓延深、技术改造等,具体用于:矿井(露天)开拓延深工程;矿井(露天)技术改造;煤矿固定资产更新、改造和固定资产零星购置;矿区生产补充勘探;综合利用和“三废”治理支出;大型煤矿一次拆迁民房50户以上的费用和中小型煤矿开采范围的搬迁赔偿;矿井新技术的推广;小型矿井的改造联合工程。对于煤矿企业维简费的核算,国家目前尚无统一的制度规定,根据维简费形成及权益归属的特点,其具有或有事项的属性,形成的负债有专用性。它是预防将来可能出现的不良环境后果的支出,是对将来环境成本的当期支出,计提时应追踪记入生产产品成本的“环境补偿支出”科目。

按规定提取维简费应借记“生产成本”科目,贷记“专项应付款——矿山维简费”科目。用于矿井(露天)开拓延深工程、矿井(露天)技术改造、煤矿固定资产更新、改造和固定资产零星购置、矿井新技术的推广、小型矿井的改造联合工程等形成的固定资产,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等科目。原《企业所得税暂行条例实施细则》规定:“按照规定提取维简费的固定资产,不得提取折旧”。河北、山西、安徽等省财税部门已在国家政策的基础上,结合当地煤炭生产企业的实际情况和具体做法制定了相应政策:企业在提取维简费后,矿井建筑物不再提取折旧,对煤炭、矿山等采掘业井下机器设备计提的折旧,准予在税前扣除。

煤矿维简费用于矿区生产补充勘探、综合利用和“三废”治理支出,大型煤矿一次拆迁民房50户以上的费用和中小型煤矿开采范围的搬迁赔偿等支出应作为损失记入“营业外支出”科目。为避免企业成本费用重复列支,月末应将已使用的维简费支出于月末结转至“资本公积——其他资本公积”科目,同时冲减“专项应付款”。

(5)煤矿安全费。为建立煤矿安全生产设施长效投入机制,我国境内所有煤矿生产企业依法提取煤炭安全生产费用。该费用由企业按原煤实际产量从成本中提取,专门用于煤矿安全生产设施投入的资金。安全费用具体使用范围是:矿井主要通风设备的更新改造支出;完善和改造矿井瓦斯监测系统与抽放系统支出;完善和改造矿井综合防治煤与瓦斯突出支出;完善和改造矿井防火支出;完善和改造矿井防治水支出;完善和改造矿井机电设备的安全防护设备设施支出;完善和改造矿井供电系统的安全防护设备设施支出;完善和改造矿井运输(提升)系统的安全防护设备设施支出;完善和改造矿井综合防尘系统支出;其他与煤矿安全生产直接相关的支出。对于煤矿企业安全费用的核算,国家目前尚没有做出统一的会计核算规定,缺乏可操作性。根据安全费用形成及权益归属的特点,其具有或有事项的属性,形成的负债具有专用性和长期性。安全费用是预防将来可能出现的不良环境后果的支出,是对将来环境成本的当期支出,计提时应追踪记入生产产品成本的“环境补偿支出”科目。

提取安全费用时借记“生产成本”科目,贷记“专项应付款——安全费用”科目。用于矿井主要通风设备的更新改造支出、完善和改造矿井瓦斯监测系统与抽放系统支出、完善和改造矿井综合防治煤与瓦斯突出支出、完善和改造矿井防火支出、完善和改造矿井防治水支出、完善和改造矿井机电设备安全防护设施支出、完善和改造矿井供电系统及安全防护设施支出、完善和改造矿井运输(提升)系统支出、完善和改造矿井综合防尘系统支出等,形成固定资产的计入固定资产成本,并按期计提固定资产折旧。发生时借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等科目。按期计提固定资产折旧时,借记“制造费用”科目,贷记“累计折旧”科目。用于其他与煤矿安全生产直接相关的支出时,借记“专项应付款——安全费用”科目,贷记“银行存款”等科目。为避免企业成本费用重复列支,月末应将形成固定资产的安全支出结转至“资本公积——其他资本公积”科目,借记“专项应付款——安全费用”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

(6)安全生产风险抵押金。为了规范和加强煤矿企业安全生产风险,根据财政部、国家安全生产监督管理总局《关于印发〈煤矿企业安全生产风险抵押金管理暂行办法〉的通知》(财建[2005]918号),各地方政府制定各地方的实施细则,要求所有煤矿企业,包括集团公司、总公司、矿务局、煤矿等应按照规定的风险抵押金存储标准,将资金存入当地安全生产监督管理部门代理银行开设的风险抵押金专户。煤矿企业风险抵押金存储金额,按照煤矿企业核定的生产能力和安全评价等级核定。风险抵押金累计达到600万元时不再追加储存金额。安全生产风险抵押金属于可能发生的责任成本,包括违规罚金、处置和恢复成本、人员伤害、日常和意外的环境关注带来的财产损失。风险抵押金的有关会计核算问题,应按照国家统一会计制度处理。风险抵押金实际支出时,计入煤矿企业成本,借记“生产成本”或“制造费用”科目;贷记“银行存款——基本存款”科目。缴纳安全生产风险抵押金时,借记“银行存

款——风险抵押”科目;贷记“银行存款——基本存款”科目。

(7)培训费。培训费属于隐蔽的规则成本,是遵守政府和法规而带来的成本,是报告、监控、测试、训练人员等支出。由于这些成本难以预测,且潜在量大,目前要做到合理归类分配成本还很难,因此可将这部分费用直接计入当期损益,按职工教育经费进行会计核算。每期按照职工工资薪金总额提取2.5%的职工教育经费时,应借记“管理费用——职工教育费”科目,贷记“应付职工薪酬——应付职工教育经费”科目。实际支付职工培训费时,借记“应付职工薪酬——应付职工教育经费”科目,贷记“银行存款”科目。

**2. 环境负债的核算。**环境负债具有不同于一般负债的特点,突出表现在可追溯性、连带性和不确定性三个方面。可追溯性是指即使企业导致环境问题的行为在当时是合法的或者在当时有关的环境法律尚无明确界定,企业也对其环境问题负有责任;连带性是指企业对环境问题其他责任方的环境恢复成本负有连带责任;不确定性是源于环境事项的特殊性质和会计人员对其他相关信息的缺乏,主要表现在环境负债总额不确定、导致环境负债的交易或事项发生的概率不确定和环境负债发生的时间不确定这三方面。相当一部分环境负债具有或有负债性质。企业在确认环境负债时,存在弥补损失或结算债务的现时义务,只是发生额或发生时间存在不确定性,应定期按现有条件和法律法规测算环境(或有)负债并及时进行调整。从对环境补偿成本的规范性分析中可以看出,环境补偿负债基本上是确定的现时义务。矿山地质环境恢复治理保证金是环境复原负债,按照实质重于形式的原则要求,可将其直接计入补偿成本,不形成负债。至于提取的安全费用、维简费,因其具有专用性和长期性,是或有会计事项,应通过“专项应付款”科目核算。应缴资源税费和矿山资源补偿费具有税收的特性,应通过“应交税费”科目核算,对于安全生产风险抵押金,需专户存储,视为资金移库处理。

## (二)生态补偿会计计量

企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本计量属性。采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。上述环境补偿会计事项计量满足资产与负债的确认条件,经济事项能可靠计量,应采用实际价值(历史成本)估计与计量,其估计的环境补偿会计事项与实际发生不一致的,应按实际进行调整。我国2006年发布的《企业会计准则第27号——石油天然气开采》规定:企业承担的矿区废弃义务,满足《企业会计准则第13号——或有事项》中预计负债确认条件的,应当将该义务确认为预计负债。按照国家法律、行政法规和国际公约,企业承担的环境保护和生态恢复所确定的支出,要考虑资金的时间价值,按未来现金流量的现值计入固定资产价值或者矿井相关设施的账面价值。

## (三)生态补偿会计事项的报告与披露

发达国家对环境会计研究得比较早,取得了一些成果,如英格兰和威尔士特许会计师协会于1996年10月提出了一份

关于“财务报告中的环境问题”的讨论文件,详细述及环境成本核算、环境负债核算、或有环境负债、资产损害复原和信息披露等问题,其规范值得我们借鉴。

我国学者对环境报告的一致看法是将定量总结与定性描述相结合、价值量基础与自然量基础相结合、环境的财务影响报告与非财务影响报告相结合,并认为当前应重视上市公司的环境信息披露。关于环境报告的内容,中国人民大学教授耿建新提出应包括环境问题及影响、环境对策、在财务报表及附注中披露环境支出和环境负债,其中,环境支出和环境负债是环境会计信息披露的关键。基于上述对生态补偿会计事项的规范性分析,可以这样认为,可在企业财务报表中披露生态补偿成本与生态补偿负债相关项目,通过“会计报表附注”突出披露生态补偿成本事项与生态补偿负债事项。

## 四、几点建议

**1. 纠正重复列支成本。**对于或有事项的“维简费”或“安全费用”,存在费用重复列支的事实,提取时已计入“生产成本”,发生时不论是形成固定资产通过折旧方式重复列支成本,还是使用时直接计入“营业外支出”损失以致重复列支,应于期末时将重复列支的成本费用转入“资本公积”科目。

**2. 注意利用税收优惠政策。**要采用恰当的会计核算方法,体现可靠性的会计信息质量要求,不高估成本费用和所有者权益。《企业所得税法》规定,从事符合条件的环境保护、节能节水项目,包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等的所得,可以免征减征企业所得税,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税。会计核算中要单独核算环境保护和节水减排的所得,争取所得税优惠。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,环境保护、节能节水项目的所得属于永久性差异,其收益、费用的计算口径,在会计制度与税法上的规定有所不同,但不影响资产、负债的确认,只是调节应纳税所得额和所得税费用,其资产与负债的账面价值与计税基础一致,暂时性差异为零,进行账务处理时:借记“应交税费——企业所得税”科目,贷记“所得税费用”科目。企业用于购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资,其发生额的10%可以从应纳税额中抵免,当年不足抵免的可以在以后5年内各纳税年度结转抵免。这项税收优惠导致资产账面价值大于计税基础,形成应纳税暂时性差异,计入递延所得税负债。

**3. 规范会计报表附注。**在会计报表附注中应重点披露生态补偿成本事项与生态补偿负债事项内容、性质、金额,生态补偿会计事项的计量属性、安全生产风险保证金的缴纳使用情况、弃置费用的核算方法等。

## 主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006