

谈造纸行业环境会计核算及信息披露

何卫红

(金陵科技学院 南京 210024)

【摘要】 本文对造纸业林纸一体化项目及其他环境会计事项的核算及信息披露情况进行了分析,并提出了一些有针对性的建议。

【关键词】 林纸一体化 环境会计 信息披露

造纸行业是一个重污染行业,同时也是我国产业结构调整的重点行业之一。造纸行业环境会计不仅受到国家一般环境保护政策的影响,而且受到国家产业结构调整的宏观调控的影响,林纸一体化战略将其产业链与环境保护紧密地联系在一起。本文拟对该行业的环境会计核算及信息披露进行探讨。

一、规范林纸一体化的核算及信息披露

1. 经济业务分析。造纸企业可以通过两种方式实现林纸一体化:一是自行营造用材林,二是对现有的林业企业进行投资控股。前者涉及林木养护、砍伐和种植的全过程,相对比较复杂,而且企业所拥有的林木资产的用途主要是用于制作木纸浆,其经济性质属于用材林;后者对母公司而言与一般的股权投资没有太大的差别,但是对合并财务报表而言,同样涉及具体的林木资产的核算、报告和披露问题。因此,本文将着重探讨用材林的核算。

2. 账户设置。从用材林的寿命和营造过程来看,它与固定资产很相似。但是,从用材林对造纸企业的经济用途来说,它是为了生产过程中的耗用而储备的,其经济实质接近于“存货”。然而,林木资产本身的固有特点决定了用材林又不同于一般的存货,消耗性林木资产作为一种特殊的资产,具有其他资产所不具备的经营过程的长期性、风险性和资产确认与计量的复杂性等特点(徐响,2006),尤其是其成本结转的方法有着生物资产的固有属性,并不能简单地统一到“存货”中去。因此,现有的核算科目和报表项目无法很好地容纳该资产,应该单独设置账户对其进行反映。

参照财政部于2006年2月15日颁布的《企业会计准则第5号——生物资产》,实施林纸一体化的造纸企业应增设如下账户:①“消耗性林木资产”账户,核算已郁闭成林消耗性林木资产的实际成本。根据管理需要,按照林种、造林抚育成本、营林期间费用等设置明细账,进行明细分类核算。②“跌价准备——消耗性林木资产跌价准备”账户,核算企业提取的已郁闭成林消耗性林木资产的跌价准备。③“农业生产成本——消耗性林木资产生产成本”账户,核算郁闭成林前消耗性林木资产的实际成本。按成本核算对象设置明细账,并按成本项目设置专栏,进行明细分类核算。

3. 核算要点。

(1)郁闭成林前发生的直接费用。企业自行营造用材林过程中耗用的直接材料、直接人工和其他直接费用,如造林调查设计费、种苗费、栽植费、施肥费、幼林抚育费、补植费、森林管护费等,借记“农业生产成本”科目,贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“现金”、“银行存款”等科目。

(2)郁闭成林前发生的间接费用。郁闭成林前发生的间接费用,如造林调查设计费、林地准备费、种苗费、栽植费、施肥费、幼林抚育费、补植费、森林管护费、营林部门经费和固定资产折旧修理费等先在“制造费用”科目进行汇集,借记“制造费用”科目,贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“现金”、“银行存款”、“累计折旧”等科目,期末再按一定的分配标准或方法,分配计入有关产品成本,借记“农业生产成本”科目,贷记“制造费用”科目。

(3)郁闭成林。郁闭成林时,按其账面余额,借记“消耗性林木资产”科目,贷记“农业生产成本”科目。

(4)郁闭成林后发生的管护费用。郁闭成林后的消耗性林木资产发生的管护费用,借记“营业费用”科目,贷记“银行存款”、“现金”、“原材料”等科目。

(5)后续支出资本化。因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木资产发生的后续支出,借记“消耗性林木资产”科目,贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“现金”、“银行存款”等科目。

(6)采伐林木资产用于造纸生产。采伐时,按消耗性林木资产的账面净值,借记“生产成本”科目,按已计提的消耗性林木资产跌价准备,借记“跌价准备——消耗性林木资产跌价准备”科目,按其账面余额,贷记“消耗性林木资产”科目。

(7)计提跌价准备。期末,企业根据实际情况计算出消耗性林木资产的可变现净值低于其成本的,按可变现净值低于成本的差额,借记“营业外支出——计提的消耗性林木资产跌价准备”科目,贷记“跌价准备——消耗性林木资产跌价准备”科目。

4. 报告及信息披露。

公允价值计量对债务重组会计处理的影响

郭学新

(汕头职业技术学院 广东汕头 515041)

【摘要】 新会计准则关于公允价值的规定解决了原会计准则下债务重组处理存在的问题,使得资产不再虚列、符合稳健性原则,同时也没有掩盖可能发生的债务重组损失,符合客观性原则。

【关键词】 公允价值 债务重组 会计处理 影响

一、以非现金资产抵偿债务时原会计准则规定以账面价值入账存在的问题

1. 造成债权人虚列资产,容易误导报表使用者,不符合稳健性原则。目前我国企业进行债务重组,绝大多数债权人都是做出让步的,在以非现金资产清偿债务时,资产的价值一般都低于债务的账面价值,而债权人按债权的账面价值入账。在债权、债务价值相等的情况下,则提高了所接受的资产的价值,即在重组日至期末计提资产减值准备期间虚列了资产价值,尤其是当债务的账面价值远远高于非现金资产的实际价值时债权人大规模地虚列资产,容易使报表使用者产生误解,并不符合稳健性原则。

(1) 在资产负债表中增设“消耗性林木资产”项目,金额为“消耗性林木资产”账户余额减去“跌价准备——消耗性林木资产跌价准备”账户余额后的净额,单独列示于“存货”项目之后。“农业生产成本”账户的余额并入“存货”项目金额中。

(2) 企业应在财务报表附注中披露以下信息:①林木资产的实物数量和账面价值;②消耗性林木资产跌价准备金额;③作为负债担保物的林木资产的账面价值;④与林木资产相关的风险情况与管理措施;⑤消耗性林木资产增减变动信息。

二、规范其他环境会计事项的核算及信息披露

1. 统一核算和报告方式。考虑到其他的环境会计事项基本上能够被纳入现有的会计核算体系中,同时考虑企业成本效益原则,笔者认为,比较现实的核算方式是不改变现有的总账账户,而是在总账账户下设置环境会计的明细账户。例如,在固定资产总账账户下设置“环保固定资产”二级账户,在“管理费用”账户中设置“排污费”、“专门环保机构经费”等明细项目,在长期应付款总账账户下设置“应付环保负债”二级账户。同时,在现金流量表中设置专门项目反映环境事项引起的现金流量,如“环保投资支付的现金”、“环保筹资的现金”等。

2. 统一信息披露形式。不改变现有的财务报告体系,在

例1:A公司欠B公司货款100 000元,A公司因财务困难,短时间内不能支付货款,经双方协商,B公司同意A公司以其持有的短期投资抵付货款,该投资账面价值为70 000元,已提跌价准备5 000元。B公司对该项应收账款计提了8 000元的坏账准备,对收到的该项投资也作为短期投资。按原会计准则的规定,在债务重组日A、B两公司账务处理如下:

(1) A公司的会计处理:借:应付账款——B公司100 000元,短期投资跌价准备5 000元;贷:短期投资70 000元,资本公积——其他资本公积35 000元。

(2) B公司的会计处理:借:短期投资92 000元,坏账准备8 000元;贷:应收账款——A公司100 000元。

财务报表附注中增加系统的环境会计报告,报告的内容按照可计量性分成三个层次:A表示不可计量的政策、方针等;B表示不可用货币计量但可用实物或数量计量的内容,如排放废弃物等;C表示可用货币计量的内容,这部分已经在企业的会计核算中有所反映,如环保资产、排污费等。

结合我国现有的法律规定,尤其是国家环境保护总局《关于企业环境信息公开的公告》的要求,设计环境会计信息披露格式及内容如下:①企业简介与环境方针(注:A)。②财务信息(注:C)。包括环境资产、环境负债、环境费用、环境收入、环境事项引起的现金流入、环境事项引起的现金流出。③环境资源消耗(注:B)。包括能源总消耗量和单位产品能源消耗量,工业用水重复利用率、再循环使用等。④环境管理信息(注:C)。包括环境治理、奖励、环保守法信息等。⑤环境产出信息(注:B)。包括废弃物、产品包装、产品、污染排放量等信息。

主要参考文献

1. 蒋昌华.造林企业“林木”资产核算办法的探讨.四川会计,2003;12
2. 樊策轩.林木资产会计核算若干问题探讨.绿色财会,2006;1
3. 李永臣.企业环境会计研究.北京.中国人民大学出版社,2005