

试析企业环境成本

曾尚梅 王婵娟 刘文丽

(湖南农业大学商学院 长沙 410128)

【摘要】 本文对企业环境成本进行了分析和研究,在界定企业环境成本定义的基础上对其作了分类,以期为我国企业环境会计的建立和实施提供借鉴。

【关键词】 环境会计 企业环境成本 成本分类

企业是推动经济发展的重要个体,同时也是主要的污染制造者,从而有义务将环境影响因素纳入会计核算范围,建立企业环境会计体系,对其自身的生产经营活动带来的环境污染和资源过度消耗承担责任。欧美等发达国家的许多大企业从20世纪90年代开始就有计划地实行环境会计制度,其中环境成本更是深受企业的关注与重视。因此,我国也应该尽早确定环境成本的概念,并进行恰当分类,以帮助企业承担其应尽的社会责任,为企业的决策管理和相关信息使用者提供重要的财务信息。

一、企业环境成本的定义

环境会计经过几十年的发展,在理论和实践上都取得了大量成果,但是对于企业环境成本概念至今还没有达成共识。

1. 现有企业环境成本的定义。由于没有公认的环境会计准则对环境成本的定义、分类和确认提出统一有效的标准,因此到目前为止,国内外对环境成本的认识存在很多分歧,但大体上可以分为微观环境成本和宏观环境成本两大类。

(1)宏观环境成本。联合国统计署(UNSD)1993年发布了环境与经济综合核算体系,提出环境成本概念应分为两个层次:一是因为自然资源的数量减少和质量降低造成的自然资源价值的减少;二是环保方面的实际支出,即为了防止环境污染而发生的各种费用和为了改善环境、恢复自然资源数量或质量而发生的各种费用支出。

徐泓教授认为,环境成本是指自然资源耗减费用、生态资源降级费用、维持自身资源基本存量费用和生态资源费用的总和。

以上两种观点都是站在社会角度定义环境成本,重点关注的是自然资源的消耗与补偿。这种宏观环境成本定义下的会计核算主体是社会、国家,而不是企业等微观组织。因此,宏观环境成本定义对企业环境成本的研究只有宏观指导作用,而不具有可操作性。

(2)微观环境成本。相对于宏观环境成本,微观环境成本可以理解为企业作为会计主体来定义的环境成本。微观环境成本又可以分为微观环境财务成本和微观环境经济成本。①微观环境财务成本。微观环境财务成本是企业自身在环境方

面的耗费,主要是指企业承担影响其财务成果、与环境相关的直接和间接支出。微观环境财务成本概念是目前会计学界普遍采用的定义。例如,联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组(ISAR)认为,环境成本是指本着对环境负责的原则,为管理企业活动对环境造成的影响而采取或被要求采取的措施的成本,以及因企业执行环境目标和要求而付出的其他成本。这种成本可以纳入目前企业的会计系统并分配到产品成本中,或作为期间费用抵减企业当期的利润。②微观环境经济成本。其主要反映企业活动导致的社会环境的损耗,其实质是企业活动对环境的影响,既包括货币性损失,又包括非货币性损失。此环境成本定义主要借鉴经济学观点,但是在目前的会计核算体系下,微观经济成本不计入企业的产品成本或者期间费用,因此对企业财务成果是没有影响的。

2. 现有企业环境成本定义存在的不足。

(1)与企业会计实践缺乏联系。与传统成本相区别,环境成本的发生除了表现为企业费用或主营业务成本的增加,还有可能表现为企业相关资产的增加,是一个广义的成本概念。目前,我国新企业会计准则中所列示的成本类科目包括生产成本、制造费用、劳务成本、研发支出、工程施工、工程结算、机械作业七部分。但是这些科目不能体现出“广义成本”的概念,这意味着我国企业要实施环境会计核算制度,就必须专门设计一套有别于现行财务会计的科目明细。

(2)扩大了环境成本的内涵。很多环境成本的定义扩大了环境成本的内涵,使环境成本不再局限于环境保护和环境治理的支出范围。惠尚文(2003)认为,环境成本是指企业在生产经营过程中对环境资源的使用、损耗、保护、恢复所支付的成本费用,其内容可归纳为耗减成本、损失成本、恢复成本、再生成本、保护成本和替代成本。此定义提出的耗减成本就是指由于自然资源的不断减少而导致其取得成本不断增加所发生的额外支出,虽然其本质上属于环境问题,但是从微观的角度来看,是市场进行资源配置的结果,因此其不应该被纳入环境成本。

3. 对企业环境成本的重新界定。

(1)对企业环境成本的重新界定。环境成本应该被纳入我

国现有的会计核算体系中,因此本文主要受微观财务成本定义的影响,认为企业环境成本是企业为减少生产经营过程中带来的环境污染、资源消耗等负效应而发生或应发生的价值牺牲。

(2)环境成本的特征。笔者认为,环境成本至少应当具有以下特征:①非对称性。如果按照我国现有的会计核算要求,大部分的环境成本要么直接计入产品成本,要么先被归集到制造费用再分配到企业生产的产成品中。然而,被归入制造费用的环境成本与相关产品、生产工序及相关活动之间的关联关系被切断了。②分散性。环境成本是一个广义的成本概念,它并不是连续地存在于企业生产经营过程中,而是根据环境保护的需要,存在于一部分流程中。与此同时,环境成本还涉及相关的费用开支。③追溯补偿性。对于某些短期表现不明显的环境污染问题,企业无法在经济事项发生当期就能预见其后果并进行相关确认。但是依据我国“谁污染、谁治理”的原则,企业有必要建立环境成本准备金,为企业行为的后果买单。

二、企业环境成本的分类

1. 国内外企业环境成本分类的方法。

(1)质量成本法。质量成本法主要用于核算企业为了保证和提高产品质量而支付的一切费用,以及因产品未达到质量标准而发生的一切损失之和。质量成本法在企业的实际应用其实就是对有限资源优化配置的过程,这对环境成本的分类具有借鉴意义。

受质量成本法的影响,企业可以将环境成本分为以下四类:①环境预防成本。企业为保证环境污染和资源消耗被控制在一定水平上而采取各种措施所产生的费用,包括新产品环保性能设计评估费、调研费、现场实验费、员工的环境保护培训费用等。②环境鉴定成本。是指为检验和评定产品是否达到规定的环保标准所发生的各项费用,包括具体进货检验费、工序检验费、产品检验费、测试手段维护费、专职人员工资及福利等多项内容。③内部故障成本。企业生产经营过程未达到相应环保标准而导致企业内部的损失和处理相关问题所产生的费用。④外部故障成本。企业生产未达到相应环保标准而支付的政府职能部门罚款、群众索赔费用或因商誉受损而支付的费用等。

(2)生命周期成本法。生命周期成本法是指在产品经济有效使用期间,从产品研究开发阶段开始,经过产品规划、设计、制造、售后服务等阶段,按每一阶段累计其发生的成本。生命周期成本法涵盖了“原料采购→原料加工→产品制造→产品包装、运输和销售→消费者使用、维修→最终回收再循环或作为废物处理”全过程的环境成本。按此种方法,环境成本可分为三类:

①普通生产经营成本。这类环境成本是指在生产过程中与产品直接有关的成本,包括直接材料、直接人工、能源成本、厂房设备成本、为保护环境而发生的生产工艺支出以及建造

环保设施支出等。②受规章约束的成本。这类环境成本是指由于遵循环境法规而发生的支出,包括排污费、检测监控污染情况的成本、因违反环境法规而缴纳的罚款、向政府机构通报废弃物排放情况的成本等。③潜在成本。是指已对环境造成污染或损害,而按法律规定在将来发生的某种支出。包括由于环境污染严重而尚未治理,国家职能部门可能对企业处以的罚款;企业污染对周围单位或个人造成损害而导致的赔偿等。

(3)作业成本法。作业成本法指以作业为核算对象计算产品成本的方法。它认为产品引起对作业的消耗,作业引起对资源的需求,而资源需求往往会环境影响。作业成本法下的环境成本分类主要以企业设置的作业部门为依据。各作业部门根据其作业特性进行环境成本分类、归集与确认,这样可以帮助企业通过对作业的追溯,找到引起环境成本发生的真正原因,以及通过作业预测进行环境成本预测,便于企业合理分配环境成本、正确分析产品盈亏情况、制定有效的产品决策。

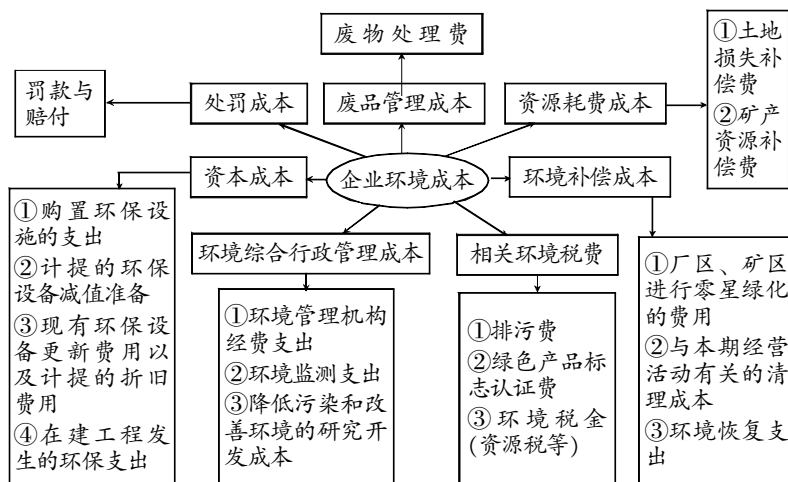
2. 企业环境成本分类的启示。通过对国内外环境成本分类的概括和综合分析,笔者认为,我国企业环境成本分类应做到以下几点:

(1)环境成本分类应全面细致。企业要全面核算环境成本,就必须对企业生产经营过程中可能发生的所有环境成本进行归纳和总结。

(2)环境成本分类应坚持责权利平衡的原则。通过对环境成本的分类体现各职能部门的环境保护责任,这样能很好地体现各部门环保工作的绩效,通过部门之间的对比和协调,更有效地控制环境成本。

(3)环境成本分类应把握环境资源的流转性。企业生产经营全过程中的不同阶段都有着不同的环境成本,企业应该根据不同阶段对环境成本进行不同的分类,可以按照时间顺序将其划分为预防成本、现实成本和未来成本。

3. 对我国企业环境成本的重新分类。本文按照功能作用对我国企业环境成本进行分类,详见下图。



(1)为减少环境污染的负效应而发生的价值牺牲。主要包括:①废品管理成本。废品管理成本主要涉及企业生产经营活动中的废弃物处置费用,包括危险废品处理的倾倒费用、运输

我国新会计准则的主要变化

李建坤

(湖北汉川市会计局 湖北汉川 431600)

一、会计要素的计量

新会计准则对计量属性做出了重大调整,不再强调历史成本为基础计量属性,全面引入公允价值、现值等计量属性,其中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。但在经济环境和市场条件还不具备的情况下,新会计准则仍然坚持采用历史成本计量模式,历史成本计量模式在新会计准则中的应用仍然较为广泛,如固定资产、石油天然气开采的计量等均没有采用公允价值。新会计准则相对于国际会计准则的主要区别就在于公允价值的使用程度不同。

二、存货管理

新会计准则下,取消了后进先出法,要求企业应采用先进先出法、加权平均法或个别计价法确定发出存货的实际成本。在通货膨胀、存货价格不断上涨的情况下,企业当期利润将增加,期末库存存货成本增加;但如果原材料价格不断下跌,对企业的影响将相反,成本将上升,毛利率下滑,当期利润下降,期末库存存货成本减少。同时,允许用于存货生产的借款费用一定条件下资本化,这对于生产周期长的行业影响较

大。如造船、某些机械制造和房地产等行业的企业,如果借款较多,执行新会计准则后允许将用于存货生产的借款费用资本化,计入存货成本,将大大降低这些企业的当期财务费用,提高当期利润,但相应地存货的成本将会有较大增加,从而影响企业的毛利率。

三、资产减值准备

针对减值准备的计提和转回操纵利润的问题,新会计准则明确规定,计提的减值准备从2007年开始计提后不能冲回,只能在处置相关资产后再进行会计处理,这也是新会计准则与国际财务报告准则的实质性差异之一。实施新会计准则后,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。新会计准则还规定,企业合并所形成的商誉进行减值测试,不再摊销。企业资产优良的企业,商誉减值将较小,如果小于以前按直线法摊销的金额,当期利润将增加;企业资产运作差的企业,商誉减值将较大,如果超过以前按直线法摊销的金额,当期利润将减少。但新会计准则中规定资产减值损失不能转回的范围仅限于该准则适用的资产范围,主要是固定资产、无形资产和对子公司、联营公司和合营的长期股权投资等。存货、应收账款

费用、储存和监管费用。②资源耗费成本。资源耗费成本是企业生产制造、运输和销售过程中所耗费的自然资源,包括燃料动力、原材料等。目前在我国主要是土地损失补偿费和矿产资源补偿费。③环境补偿成本。环境补偿成本是指企业在环境污染发生后为减少或消除其后果而发生的相关成本费用。④相关环境税费。我国《环境影响评价法》、《排污费征收使用管理条例》、《清洁生产促进法》、《排污许可证制度》、《环境保护法》等多部环保法律法规都涉及相关的环境税费问题,主要有排污费、绿色产品标志认证费等环境税金。

(2)为减少负效应将会发生的价值牺牲。主要包括:①处罚成本。指企业的生产活动因为不符合我国环境方面的相关法律法规要求,政府职能部门依法对其违法活动进行处罚而发生的支出,主要是指环境监察机构的罚款。②环境行政管理成本。企业为适应环境方面的法律法规,应该建立相关的企业环境监管控制机构,配合环境成本核算,为环境成本会计提供专业的技术支持。这种机构产生的相关行政成本都可以归为此类。③资本成本。资本成本主要是指为了减少污染或提高资源利用效率而采购、更新、维护企业环保设备而产生的成本。主要包括购置环保设施支出、计提的环保设备减值准备、

现有环保设备的更新费用以及计提的折旧费用和在建工程发生的环保支出四项支出。

三、结论

随着人们对环境问题的日益关注以及环境方面的相关法规的日益完善,企业面临的环境成本问题将越来越突出。环境成本不仅将影响企业的收益,更关系到企业的长远发展。企业作为社会的一分子是不能忽略其社会效益的。我国也将顺应国际竞争的要求,逐步推广实行环境会计核算体系。环境成本作为环境会计的核心部分,其概念与分类将毫无疑问地为企业环境会计的建立和实施打下坚实的基础,为企业管理层提供有效的环境成本管理信息。

主要参考文献

1. 王德发, 朱建中. 国民经济核算概论. 上海: 上海财经大学出版社, 2006
2. 刘爱东. 管理会计学. 长沙: 中南大学出版社, 2005
3. 耿建新, 刘长翠. 企业环境会计信息披露及相关问题探讨. 审计研究, 2003; 3
4. 徐泓. 环境会计理论与实务的研究. 北京: 中国人民大学出版社, 1998