

# 浅析企业环境收入的会计核算

梁利辉

(四川理工学院 四川自贡 643000)

**【摘要】** 在对环境会计问题的研究中,学者们多关注环境成本控制问题,较少涉及环境收入。笔者认为对环境收入的研究不可忽视。企业的管理者及其他利益相关人不仅需要环境成本信息,而且需要与他们利益密切相关的环境收入信息。本文将对环境收入的来源与分类、确认与计量、会计核算及信息披露等问题进行探讨。

**【关键词】** 环境收入 环境业绩 经济业绩

当前,经济、社会及环境可持续发展受到环境污染的严重束缚与威胁,世界各国对环境保护和资源的有效利用异常重视。针对环境保护的会计研究中,学者们关注的更多的是环境管理成本的控制与分析,极少涉及环境收入;即使涉及了,也很少做深入、全面的研究。笔者认为,企业进行清洁生产、开展环保活动最根本的还是出于经济动因。如果不结合环境收入来研究环境问题,将会影响企业开展环保活动的积极性,也不符合企业生产经营遵循的成本收益原则。而且,随着环保重要性的提高和企业环保意识的增强、环保技术的不断开发,环保活动对企业收入的影响越来越大。鉴于以上各种因素,笔者认为有必要进行环境收入研究。本文将对环境收入的来源、分类、计量、核算及信息披露等进行分析。

## 一、环境收入的来源与分类

环境收入是指企业从事与环保有关的生产经营活动而取得的收入,包括与环保有关的业务收入和计入当期损益的间接收益。一般来说,环保企业(专业环保企业)主要以环保技术的开发、环保设备的生产及开展环保咨询业务为收入来源。对一般企业(非专业环保企业)而言,环境收入主要包括:利用“三废”加工生产的产品销售收入,提供环保劳务取得的收入,排污权转让收入,废弃物处理收入,采用先进的环保技术节约材料和能源而降低的成本,开展环保活动取得的财政补贴、减免税收入、低息及无息贷款收入,开展环保活动提高了企业形象而增加产品销量的收入等。

为了更好地对环境收入进行核算和管理,需要对环境收入进行分类。环境收入按是否与环保业务活动直接相关分为直接环境收入和间接环境收入。

直接环境收入是指企业开展环保业务而取得的收入,是采取提高资源利用率、变废为宝等积极的环保措施而开发的新的经济增长点带来的收入,不是简单的环境污染治理与防范所带来的收入。这类环保业务对循环经济的发展和环境友好型社会的建立有重要意义。直接环境收入按所占企业主营业务收入可分为主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入主要是环保企业以生产环保设备、提供环保服务等为

主要业务取得的收入。对于一般企业而言,环保活动只是生产经营活动的辅助活动,相关收入一般列入其他业务收入。

间接环境收入是与企业的环保活动有关但非直接的环保业务收入,可将其称为环境收益。如企业开展环境污染治理和预防工作提高了企业形象而增加产品销量的收入。

## 二、环境收入的确认与计量

环境收入和其他收入一样,表现为所有者权益的增加,其确认可参照企业其他收入确认标准进行,仍以权责发生制为基础。但对环境收入的确认需注意以下几个问题:一是确认环境收入应遵循谨慎性原则,只有引起经济业绩增加且能以货币计量的才能予以确认,不能高估收入。二是不能用经济指标衡量环境业绩。环保活动会引起环境绩效的变化,有时表现为经济业绩不变的情况下环境业绩的提高,如河流污染程度减轻、气候变好。对环境业绩需用专门的环境质量指标来衡量,用环境收益这类经济指标衡量会给企业利益相关人造成误导。

已确认的环境收入的计量方法因收入的种类不同而各异。直接环境收入的计量比较简单,采用直接计量法。例如,以销售绿色产品和提供与环保有关的业务所获实际收入计量即可。对于环境收益,需要采用一些专门的技术方法计量,如差额法和估算法。差额法就是将实行了清洁生产的产品和服务的收益与未实行清洁生产的同类产品和服务的收益的差额确认为环境收益。例如,消费者对绿色产品支付意愿价的提高可增加企业收入,我们可以设绿色产品的支付意愿价为 $P_1$ ,非绿色同类产品的价格为 $P_0$ ,产品销量都为 $q$ ,则绿色产品与非绿色产品的销售收入差额 $Y=(P_1-P_0) \times q$ 。将 $Y$ 计为该绿色产品的环境收益。有些直接环境收入的业务量及收入很小,不能采用直接计量法,采用差额法的信息成本又较高,可考虑采用估算法将其收入大致估计入账。

## 三、环境收入的会计核算

环境收入的会计核算涉及会计科目的设置与会计分录的编制。核算时应结合企业的经营范围、收入的来源和类别设置相应的科目。

1. 环保企业可参照一般企业主营业务收入的核算方法, 设置“主营业务收入——环境收入”科目归集其环保业务收入。取得收入时, 借记“银行存款”或“应收账款”科目, 贷记“主营业务收入——环境收入”科目。

2. 以环保业务为辅助生产经营活动的一般企业可设置“其他业务收入——环境收入”科目归集反映其环保业务收入。取得收入时, 借记“银行存款”或“应收账款”科目, 贷记“其他业务收入——环境收入”科目。

3. 对于因企业开展环保活动获得税收减免优惠而少支付的税金, 按税种分别处理。

(1) 增值税。因采取环保措施而获得的直接减免的增值税且没有规定专门用途的, 借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目, 贷记“环境收益——减免增值税”科目。企业实际收到的税务部门即征即退、先征后退、先征后返的增值税, 实际收到返还的增值税款时, 借记“银行存款”科目, 贷记“环境收益——减免增值税”科目。

(2) 消费税和营业税。消费税和营业税减免且未规定用途的, 借记“营业税金及附加”科目, 贷记“环境收益——减免消费税”或“环境收益——减免营业税”科目。企业实际收到即征即退、先征后退、先征后返的营业税、消费税时, 借记“银行存款”科目, 贷记“环境收益——减免消费税”或“环境收益——减免营业税”科目。指定用途的消费税和营业税的减免, 借方记入与指定用途相应的科目。

(3) 企业所得税。对直接减免的企业所得税, 借记“所得税费用”科目, 贷记“环境收益——减免所得税”科目。对先征后退的企业所得税, 在计算应交的所得税时借记“所得税费用”科目, 贷记“应交税费——应交所得税”科目, 交纳所得税时借记“应交税费——应交所得税”科目, 贷记“银行存款”科目, 收到退税时借记“银行存款”科目, 贷记“环境收益——减免所得税”科目。

4. 对于企业由于开展环境污染治理和预防工作而取得的政府环保机构拨入奖金、补助金等, 未规定用途的, 借记“银行存款”科目, 贷记“环境收益——政府补贴”科目, 规定用途的, 按指定用途记入相应的借方科目。

5. 企业因获得环保部门提供的无息或低息贷款而间接获得的收益计入环境收益。例如, 企业由于采取某种环保措施, 从银行取得环保局的低息贷款 5 000 000 元, 期限 3 年, 利率为 2%, 同期商业银行一般贷款利率为 12%。在该业务中, 企业实际年利息费用为 100 000 元, 而按同期一般贷款利率计算的利息应该是 600 000 元, 节约利息 500 000 元。假定利息计入财务费用, 则核算当年的利息费用时会计分录如下: 借: 财务费用 600 000 元; 贷: 应付利息 100 000 元, 环境收益——利息优惠 500 000 元。

6. 企业对外出售排污权的收入也计入环境收益。取得出售款时借记“银行存款”科目, 贷记“环境收益——转让排污权”科目。

7. 企业因开展环保活动使整体环保形象提升而增加销售额和由于消费者对绿色消费品的青睐而增加支付意愿带来

的收入, 借记“银行存款”科目, 贷记“环境收益”科目。

“主营业务收入”、“其他业务收入”及“环境收益”为损益类账户, 期末余额结转转入“本年利润”科目, 计入利润总额, 为企业利益相关人提供进行生产经营管理、项目投资决策和业绩评价的重要数据。

环境绩效明细表

编制单位: _____ 年		单位: 元		
类别	项 目	本 期	上 期	
经 济 业 绩	一、环境收入			
	利用“三废”生产产品的销售收入			
	环保劳务收入			
	排污权转让收入			
	废弃物处理收入			
	.....			
	二、环境收益			
	财政补贴			
	减免税收入			
	低息及无息贷款收入			
	环保形象提升收入			
	消费者支付意愿增加带来的收入			
	.....			
	三、环境支出			
	(一) 资产支出			
	(二) 费用性支出			
	1. 收益性支出			
	环保机构运行支出			
	改进生产工艺支出			
	改进有毒有害材料支出			
	排污收费支出			
	职工环保培训支出			
	2. 污染罚款与赔付支出			
	污染物超标罚款支出			
	.....			
	3. 其他支出			
	四、环保净损益			
	类 别	环境 质量 标准 ①	企业 实际 执行 结果 ②	企业实际环境业绩 与标准的差额 ③
				本 期 ③=②-①
				上 期
环 境 业 绩	1. 污染物排放量			
	(1) 废水			
	(2) 废气			
	(3) 废渣			
	.....			
	2. 主要环境质量达标率			
	监测项目达标率			
	污染物排放达标率			
	3. 污染事故			
	4. 能源耗用量			
	.....			

四、环境收入信息的披露

企业的环境绩效包括经济业绩和环境业绩, 环境收入是体现经济业绩的重要信息。环境收入信息由环境绩效的披露形式决定。对于环境绩效的披露形式, 研究者们提出了几种不同的观点: 一是建议在现有财务报表内披露; 二是建议对现有财务报表稍加调整后披露, 即增加附表或补充报表, 并在

# 物流企业绩效评价体系的构建

熊巍<sup>1</sup> 罗呈<sup>2</sup> 王燕<sup>1</sup>

(1. 湖南大学经济与贸易学院 长沙 410079 2. 湖南省物流信息与仿真技术重点实验室 长沙 410079)

**【摘要】** 本文分析了我国物流企业绩效评价的现状,基于平衡计分卡和综合评价法提出了适合我国物流企业的量化绩效评价体系,并以物流企业为样本对评价体系的应用进行了实证分析。

**【关键词】** 绩效评价 平衡计分卡 综合评价法 物流

目前,我国对物流企业绩效评价的研究还不多,尤其是在建立物流企业绩效评价体系时平衡企业的财务与非财务层面和量化评价物流企业绩效的研究较少。如果物流企业能够进行量化绩效评价,必然能提高企业生产率,提升企业竞争力,给企业带来卓越的绩效表现。结合平衡计分卡和综合评价法,本文提出了一套全面评价物流企业绩效的评价体系,以平衡计分卡的四个维度——财务、客户、内部业务流程、学习与成长为一二级指标,并在各维度下根据物流企业的特性构建二级指标,然后采用综合评价法对指标进行处理,得到量化的指标和量化的物流企业绩效。

## 一、物流企业绩效评价体系的建立

1. 评价体系的设计。平衡计分卡是一个整合的源于战略指标的新框架,它在保留以往财务指标的同时,引进了未来财务业绩的驱动因素。这些因素包括财务、客户、内部业务流程、学习与成长等,弥补了过去绩效评价仅仅衡量财务指标的不足。其主要优点在于“平衡”,平衡财务与非财务、战略与战术、长期和短期、内部和外部等方面的因素;主要缺点在于不能“计分”,即无法对各指标进行定量的评价。综合评价法是沃尔

会计报表附注中加以说明;三是建议在年报中其他地方披露;四是建议设计一种专门的报告形式予以披露。笔者认为,环境绩效不仅涉及企业的经济业绩而且涉及企业的环境业绩,披露时应该将二者有机地结合起来。因此,建议在对传统利润表稍加调整反映环境收入外,再设置一张专门的环境绩效明细表,对企业的环境绩效进行详细的反映。以下介绍表的具体格式设计。

环境收入的报告涉及利润表的格式与内容变动。可对传统利润表作以下修改:在“营业收入”和“营业外收入”项目下注明“环境收入”的金额,同时在“营业收入”项目下增加“环境收益”项目。调整后的利润表既反映了企业的总收益,同时又将环境收入单独列示,使人们对企业的环境收入有总体的了解,突出了环保的重要性并且报表内容简洁明了。

单独设置的环境绩效明细表可参照上页所示格式编制。环境绩效明细表中,环保净损益=环境收入+环境收益-环境

比重法的改进,是对反映企业财务能力的指标进行量化处理和赋予权重后加权计算这些指标综合指数的方法。其主要优点是可以量化企业绩效且简单易实施;主要缺点是选取的指标都是财务指标,没有考虑非财务指标,仅仅反映企业的财务能力。平衡计分卡和综合评价法有着良好的互补关系,通过平衡计分卡和综合评价法的有效结合,可以更好地量化物流企业的绩效。

2. 指标的选取。指标的选取综合考虑了物流行业的特性和物流企业的生命周期,从财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个层面选择二级指标。为了使不同物流企业的绩效具有可比性,选取比率形式的指标。

财务绩效显示了企业战略及其对股东利益的影响,评价物流企业的财务绩效选取指标应考虑物流企业盈利、负债、运营和发展情况。财务维度的评价指标从以下几个方面选取:财务效益状况,资产运营状况,偿债能力状况和发展能力状况。具体如表1所示。

客户是企业生存和发展的基础,评价物流企业的客户绩效应考虑客户对企业物流服务的满意度、企业的经营行为对支出。环境绩效明细表要根据企业的业务范围和性质进行设计,其突出的特点是能将企业开展环保活动带来的经济业绩与环境业绩综合且详细地进行反映。

调整后的利润表和单独设置的环境绩效明细表对环境收入的构成和来源既有具体的数据说明,又有详细而全面的相关信息反映,可以满足不同信息使用者的需求。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 李永臣.企业环境会计研究.北京:中国人民大学出版社,2005
3. 许家林,孟凡利.环境会计.上海:上海财经大学出版社,2004
4. 邓雪兰,张维宾,马建钢.税法实务与会计处理.上海:立信会计出版社,2002