欧盟WEEE成本分析及其会计处理

四川绵阳 廖传惠

欧盟“报废电子电机设备指令”(本文简称WEEE指令)已于2004年8月13日生效,并且于2005年8月开始在欧盟各国实施。作为屡开全球环保先河的欧盟,该指令的颁布将从电子电机设备产业链的上游开始,在电子电机设备生产、消费的整个生命周期中凸显环保理念,但同时因为WEEE指令生效后,厂商需要把过去没有支付的外部环境成本内在化,这样就不可避免地使生产者的成本增加、利润降低,从而在一定程度上削弱了产品的市场竞争力。本文将分析实施WEEE指令后厂商的成本变化及其会计处理。

一、WEEE指令

WEEE指令采用“延伸制造者责任”理论,规定十大类电子电机设备在生命周期终了后的处置应由制造者负责,制造者将承担生命周期终了后产品回收的财务责任、回收体系的构建责任等。这样,就将电子电机设备报废后的处理责任和财务责任,由政府转移到了生产者身上。欧盟通过此种转移,尤其是财务责任的转移,能使厂商的环保意识增强,尤其能促进其在产品绿色设计、绿色供应链等方面的发展。由于这十大类的电子电机产品,几乎涵盖了我国出口欧盟电子电机产品的绝大多数品种,因此将对我国电子电机产品生产企业的生产、销售和服务产生巨大影响。

二、实施WEEE指令后厂商的成本

WEEE指令的实施将影响产品的整个生命周期的成本。在电子电机产品的产业链中,无论是品牌厂商还是OEM(定牌生产合作)厂商,为了符合WEEE指令的要求和满足客户的需求,必然会增加很多成本。

1.增加注册、报告成本。欧盟各国为了切实有效地实施WEEE指令,均在国内立法中规范了WEEE的注册和报告制度,制度要求生产者必须向该国指定的机构注册已在市面上流通的电子电机设备。例如,英国将设立全国结算所,所有在英国销售的电子电机产品均需注册,每进行一次注册,就要缴纳注册费768英镑。而报告制度则属于WEEE指令规定的申报责任,一般按年度提交,内容包括前一年的材料、组件的处理量及完成回收率等信息。如德国的ElektroG规定生产者应在每年4月30日前提交年度报告,违反规定的生产者将被处以1万至5万欧元不等的罚款。年度报告的编制和提交,不可避免地将增加企业的人工成本和管理成本。

2.增加产品研发及购买新设备等成本。由于WEEE指令规定在欧盟销售的电子电机产品在生命周期终了后,要在欧盟进行处理,因此,处理成本的高低必然会影响产品的研发设计。欧盟的工资水平普遍偏高,而产品拆解所耗费的人工工时最多,因此高额的人工成本必然会诱导厂商在产品的研发设计中更多地关注产品拆解的难易度。设计的更改,则可能引起对于新设备、新原材料、新技术、新模具的需求,从而增加企业的成本。

3.增加产品标识和信息费用。WEEE指令及各国的国内立法对在欧盟市场销售的电子电机设备的产品标识也有严格的要求。EN50419将WEEE标识的规范明确为:以布沾水磨15秒与以布沾有机溶剂擦拭15秒后标识无卷曲,仍然清晰且可辨识;其尺寸不得小于5mm^2。如果产品有特殊原因,可以标识在产品的说明书或包装上。产品标识可在产品的正面、背面或里面。与此同时,还要求在产品上市一年之内必须提供拆解手册给处理厂,作为拆解和计价的依据;为消费者提供回收、处理的小册子等。新的产品标识和信息提供要求,必将提高包装、印刷等方面的要求和成本。

4.提供回收资金担保,加大企业财务责任。财务责任是WEEE指令实施的关键和保障。回收资金担保主要是确保生产者未来退出欧盟市场时,对于仍在流通、使用过程中的产品在其报废时仍有保证资金进行处理,而不会将财务责任转给政府。保证资金可以通过加入某WEEE回收联盟、参加回收保险或者以存于银行的专项资金账户的形式提供。其中,回收保险形式主要是向保险公司投保,以保单来确保生产厂家未来有能力支付处理费用,在生产厂家倒闭后,由保险公司来支付WEEE的收集和处理费用。专项资金账户的形式主要指由生产厂家提供不动产或者成立资金专户,由银行出保证资金,担保在生产厂家倒闭后由银行提供WEEE后续回收和处理费用。WEEE回收联盟机制规定由所有加入该联盟的生产厂家共同分摊风险,如果未来某一生产厂家倒闭,则由该联盟来负担后续的WEEE处理费用。不管采用哪种形式,回收资金担保必然会加大企业的财务责任,从而提高产品的成本。

5.回收费用。据欧盟各成员国的分析,WEEE的成本包括:收集和仓储成本;拆解和处理成本;标识成本;提供回收资料给各相关处理机构的成本和提交年度报告的成本等。而在成本结构中,收集和仓储成本约占25.1%,拆解和处理成本约占45.4%,这两项成本约占总成本的70.5%。而在这两项成本中,人工成本占较大比例。据欧盟执委会估计,在欧盟市场中,生产者为了符合WEEE指令的要求,每年要增加高达40亿欧元的成本。而这些成本,无论欧盟各国如何设置处理机构,都会由厂商来承担。

三、相关的会计处理

1.注册、培训、标识及相关资料费的支付。由于该项注册

内部控制鉴证服务的中美比较

南京　毛　敏

一、美国财务报告内部控制审计与我国相关准则的比较

笔者首先对我国和美国相关准则进行简要比较,以说明差异所在,如表1所示。我国的《内部控制审核指导意见》与美国的《与财务报表审计相关的财务报告内部控制》(PCAOB NO.2)相比,主要差异体现在以下几个方面。

1.内部控制鉴证服务性质界定。我国将此类业务定性为审核业务,审计人员可接受委托对内部控制实施审核。美国PCAOB NO.2将此类业务定性为审计业务,要求对公众公司实施财务报表审计的审计人员必须同时实施财务报告内部控制审计,并要求发表审计意见,两种审计合称为综合审计。为获取最大收益,并使审计过程尽可能有效,PCAOB NO.2设计了综合审计模型。综合审计模型是财务报表审计与财务报告内部控制(IC-FR)审计的结合,通过单独并行的过程同时实现两种审计目标,审计人员既可通过财务报表审计来检查内部控制是否有效,也可以通过IC-FR审计来帮助其更好地计划和实施审计程序,以确定财务报表的表达是否公允。这样,综合审计就能改进两种审计的质量和公正性,有效节约成本。

2.内部控制范围界定。我国将内部控制范围界定于与会计报表相关的内部控制。美国将内部控制范围界定于财务报告内部控制,以取代1995年对内部控制的定位,并指出财务报告内部控制主要包括的政策和程序:①保持详细程度合理的会计记录,对资产的交易和处置情况准确公允地反映;②为下列事项提供合理保证:公司对发生的交易进行必要的记录,从而使财务报表的编制满足公认会计原则的要求,公司所有的收支活动经过公司管理层和董事会的合理授权;③为防止或及时发现可能对财务报表产生重要影响的行为(如未经授权的取得、使用和处置资产)提供合理保证。

3.内部控制评价标准。我国目前尚未建立公认内部控制整体框架。美国内部控制经过多年发展,已经相当完善。正如财务报表应按公认会计原则编制一样,美国PCAOB NO.2提出内部控制报告应依据公认适当的内部控制评价标准编制,这对于改善公众公司内部控制质量,提高财务信息透明度及可信性都有深远的意义。

4.管理当局责任。我国要求管理当局对建立健全内部控制并保持其有效性负责。美国在此基础上,还要求管理当局选用适当的内部控制评价标准进行自我评价,并出具IC-FR有效性的书面评估报告。内部控制报告按既定标准编制,并明确内部控制责任人,这就有利于改善内部控制环境、消除管理当局驾驭内部控制的弊端。

5.审计人员责任。我国未提及审计人员对企业内部控制有效性承担的责任。美国在这一点上的规定与我国是基本相同的,它规定管理当局应对内部控制有效性承担责任,审计人员通过审计获取充分适当的证据,以合理保证内部控制在所有重大方面符合既定内部控制框架,并发表审计意见。

6.保证程度。我国《内部控制审核指导意见》未提及审计

费用的支付主要是由生产厂家将产品投放欧盟市场而引起的,是一项与销售相关的行为,因此该项注册费用应当在发生当期计入营业费用。借:营业费用;贷:银行存款。

2.提供保证资金。由于保证资金的形式多种多样,因此应根据不同的形式做会计处理:①采用银行资金专户的形式。存入银行资金专户时,借:营业费用;贷:其他应付款——应付处理WEEE款。实际支付时,借:其他应付款——应付处理WEEE款;贷:银行存款。②以保单的形式。由于该项保险是生产厂家就每年投放欧盟市场的电子电机产品的WEEE处理费用及责任进行的投保,因此,每一年度的投保费用事实上将会分摊至该年度所销售电子电机产品在其生命周期内的WEEE处理费用,所以可以计入长期待摊费用。但是要准确地估计和计算每一年度需要结转的费用比较困难,同时由于这笔资金相对较少,因此可以将保险费在投保当年计入营业费用,以简化会计核算。借:营业费用;贷:银行存款。③采用加入某WEEE回收联盟的形式。企业加入该联盟,需缴纳管理费用并预付相应的处理费用。借:营业费用;贷:银行存款。

3.支付处理费用。①历史WEEE处理费用的处理。历史WEEE处理费用(主要指家庭用电子电机设备)是根据2005年8月前该厂商产品的市场占有率进行计算和分摊的。由于该项费用需追溯到该公司进入欧盟市场的第一年,并且根据每年进入欧盟市场产品的数量和预计回收费用进行计算,这就会使公司的负债大幅增加,甚至造成账面亏损,从而影响到企业的市值。计提历史WEEE处理费用时:借:营业费用;贷:利润分配——未分配利润。借:利润分配——未分配利润;贷:盈余公积。并调整会计报表相关项目。②当期WEEE处理费用的支付。借:营业费用;贷:银行存款。

4.研发费用。由于执行WEEE指令势必影响企业对于新产品的设计、新材料的选用和测试等研发工作,因此研发费用也是执行WEEE指令所导致的支出。根据我国目前的研发费用处理惯例,在研发费用发生当期应计入管理费用、应付工资、原材料等科目中。借:管理费用等科目;贷:银行存款。○