



# 制定环境会计准则 加强环境成本核算

华北电力大学 裴柏雅 戴立新

**【摘要】** 本文首先针对我国企业环境成本会计准则制定的必要性作了阐述,然后就准则中关于环境成本的确认、计量与披露问题提出了一些建议。

**【关键词】** 环境成本 会计准则 确认 计量 披露

在环境会计领域里,我国尚处于起步阶段。然而,环境成本在企业总成本中所占的比重越来越大,且有不断增长的趋势。这一事实要求财政部尽快制定相应的会计准则来督促、协助我国企业合理确认、计量及充分披露环境成本。

## 一、环境会计准则制定的必要性

1.环境会计准则的制定有助于我国企业承担受托环境责任,珍惜自然资源,努力减少环境污染。我国自然资源短缺,浪费严重,人均占有量低,且环境污染严重,因此每个企业都应担当起充分利用有限资源和保护环境的社会责任。目前,我国已经出台了一些环保法律法规,如《环境保护法》、《环境影响评价法》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》、《排污费征收使用管理条例》等,但是由于各种原因,导致这些环保法律法规不能有效地执行,环境问题仍然是个大问题。从经济学的角度看,任何一个企业都是一个独立的经济人,其在权衡经济效益与社会效益时,应首先选择实现企业的经济效益最大化。因此,单靠这些环保法律法规是难以实现企业经济效益与社会效益的均衡的,环境会计准则的制定和出台则可弥补环保法律法规的不足,引导和督促企业自觉保护环境,减少环境污染。

2.环境成本占总成本的比重加大,未引起我国某些企业的重视,同时缺乏经济政策的引导。某些企业特别是火力发电企业为增强电价竞争力而回避环境成本,不将其归入电价成本。环境成本会计准则的制定有助于火力发电、造纸、纺织等重污染企业对环境成本的准确计量,使其主动采取有效的环境成本控制措施,从而达到社会效益最大化。

3.迫于国际竞争的压力特别是“绿色贸易壁垒”的增加,我国需要制定相应的环保法律法规。目前,“绿色贸易壁垒”在各种形式的总贸易壁垒中的比重已经由过去的20%升至80%,我国农产品等出口产品易受到进口国严格的环境技术与标准限制,我国的受阻产品出口贸易额在1997年至2002年这五年间达到400多亿美元。有关人士认为,环保法律法规的建立与完善是应对“绿色贸易壁垒”的有效对策之一。

4.环境会计准则的制定是解决我国企业信息披露问题的关键。我国企业(特别是上市公司)在目前的环境信息披露中存在很多问题,如披露内容不能体现环境信息的重要性、明晰性;披露的信息主要为历史性信息;披露带有随机性,难以

体现一贯性原则;披露缺乏固定、规范的形式,可比性与实用性差等。环境会计准则的出台将有利于上述问题的解决。

## 二、准则中有关环境成本核算和披露的建议

### 1.环境成本的确认方面。

(1)在准则中应给企业的环境成本下一个明确的定义。笔者认为,可借鉴国际会计和报告标准——《环境成本和负债的会计与财务报告》来对环境成本进行定义:企业依照对环境负责的原则,为处理企业的活动对环境造成的影响而采取的或被要求采取的措施付出的成本,以及因企业执行环境目标而付出的其他成本。由于此定义的前提是“企业依照对环境负责的原则”,故准则中可指出“与环境相关的成本”不同于定义中的“环境成本”。如为处置废物、保持和提高空气质量、开发更有利于环境保护的产品、开展环境审计和检查等方面而发生的成本就是定义中的“环境成本”,而因企业活动而造成的土壤污染、破坏自然环境的修复成本及公害诉讼赔偿金或罚金等就是“与环境相关的成本”。

(2)是否将环境成本资本化的问题。准则中应明确哪些是企业要予以资本化的环境成本。笔者认为,若企业今后取得的经济利益与现在支付的某项环境成本有直接或间接的联系,就应将此项环境成本予以资本化;否则应作为费用在当期进行核算。

(3)或有环境成本的确认问题。准则中应指出什么是或有环境成本,即将来可能发生的环境成本。环境成本具有可追溯性,因此准则中应规定企业可为由于将来可能承担的环境责任所付出的环境成本提取损失准备金。笔者认为,准备金的提取比例可依照或有环境成本发生的可能性来确定,建议根据不同行业设立不同的比例范围。

(4)特殊情况的考虑。对于资本化的环境成本,可以计入相关资产,也可以确认为一项独立资产,准则应规定企业对这样的资产是否发生减值进行评估。若资产经评估后,确认已经发生减值,根据会计谨慎性原则,应将其减记至可收回价值。

### 2.环境成本的计量方面。

(1)货币计量与非货币计量相结合。企业对于环境成本要以货币计量为主,以实物计量和技术计量为辅。如计量废弃物成本可用吨、立方米等计量单位,而对超标污水的成本就应采用污染浓度等化学计量单位。

# 非交换交易会计计量问题探析



河南财经学院 翟新生(教授) 王瑞云 刘凌霞

**【摘要】** 本文从非交换交易的内涵及其特征出发,并从公允价值与历史成本计量对非交换交易的适用性入手,建议我国的非交换交易应采用统一的公允价值计量原则,并提出对非交换交易运用公允价值进行计量时,应根据不同资产的特征采用不同的估价模式。

**【关键词】** 非交换交易 会计计量属性 公允价值

## 一、非交换交易的定义

国际公共部门会计准则(IPSAS)认为:非交换交易是指交换交易以外的交易,在非交换交易中,某一主体从另外一个主体收到价值物(收益)但没有直接付给对方近似的等价物,或者某一主体付给另外一个主体价值物(收益)但没有直接从对方收取近似的等价物。它主要包括两种形式:①使用政府的统治权力获得收入等;②其他非强制性资源转移,包括拨款、补助、捐赠等。

美国政府会计准则委员会(GASB)第33号公告《非交换交易的会计处理和财务报告》认为,非交换交易是政府在没有直接收到(支付)等价物的情况下给付(获得)价值物。它主要有四种类型:①对交换性交易征收的税款;②对非交换性交易征收的款项;③政府授权的非交换收入;④自愿的非交换收入。

(2)要对内部及外部环境成本进行计量。在环境成本的计量方面,我国大多数企业的环境成本管理仅限于对生产过程中发生的环境成本进行计量,而未考虑材料采购阶段及产品售后使用阶段的环境污染问题。准则应规定企业对内部和外部发生的环境成本进行计量,关键问题在于如何将企业外部环境成本内部化。笔者认为,准则可对不同类别的外部环境成本进行归类,按类别规定绿色税收比率,企业就可据此计算出外部环境成本。

(3)或有环境成本的计量问题。若企业无法准确地估计或有环境成本的额度,则准则应规定企业要做出最近似的估计,并确定成本发生额的区间。对于确实无法估计的或有环境成本,也应在会计报表附注中披露这一事实并说明理由。

(4)计量应注意的问题。对于某一类别的环境成本,准则有必要规定具体的计量方法,如货币计量主要采用现时成本法,辅现值法。现值法在目前实施起来有一定困难。准则可以表格的形式列示出不同类别环境成本的实物、技术计量单位,使得企业有一个统一的标准予以参照。

## 3. 环境成本的披露方面。

(1)单独披露与结合披露。我国目前个别企业(包括上市公司)环境成本的披露只是结合财务会计信息反映,未单独披露。笔者认为,鉴于环境成本在企业总成本中比重的日益

我国《民间非营利组织会计制度》对非交换交易的定义是:除交换交易之外的交易。在非交换交易中,某一主体取得资产、获得服务或者解除债务时,不必向交易方支付等值或者大致等值的现金,或者提供等值或者大致等值的货物、服务等;或者某一主体在对外提供货物、服务等时,没有收到等值或者大致等值的现金、货物等。

综上所述,笔者认为IPSAS、GASB和我国的《民间非营利组织会计制度》对非交换交易定义的表述基本上是相同的。非交换交易是交易双方在交易过程中不以等价交换为原则的一种交易,它具有两个显著特征:①交易双方不是按照商品交换的价值规律进行交易的,不遵循等价交换的原则,即非对价性;②支付资产的一方进行交易并不是为了直接从对方取得等价值的经济利益。

加大,准则应要求企业以报告(如采用账户式或者垂直式)的形式对环境成本的量化及非量化信息进行单独的披露。

(2)特殊企业的披露。对于一些特殊企业,也许其环境成本占总成本的比重并不是很大,但准则有必要规定这类企业如何披露环境成本信息,如在会计报表附注中根据环境成本的类别加以详细披露。

(3)区别披露。准则应明确或有环境成本、与环境相关的成本(如罚金、罚款和赔偿)以及作为非常项目的环境成本(独立于其他类型的环境成本)要予以单独披露。

(4)要注意的问题。对于资本化的环境成本,可在环境成本报告附注中单独反映,也可在企业当期的会计报表附注中反映。对于计入损益的环境成本金额应在会计报表附注中予以披露。准则在规范环境成本的资本化与非资本化问题时,有必要要求企业区分经营成本与非经营成本。

## 主要参考文献

- ①刘刚译.联合国国际会计和报告准则——环境成本和负债的会计和财务报告.北京:中国财政经济出版社,2003
- ②王丽娜.应对绿色贸易壁垒的对策思考.北方经贸,2005;2
- ③李洁,王建民.外部环境成本内部化的控制机制及其计量.经济师,2005;3