



# 企业外部环境成本会计问题研究

中南财经政法大学 许亚湖(教授)

**【摘要】** 传统的环境成本会计只是自然环境成本会计。企业自然环境成本是企业进行环境管理获得资产和收入的代价。自然环境成本报告的内容有环境资产化成本、费用化成本和计入税后利润的损失。企业外部基本环境因素包括政治法律、经济、社会文化、技术和自然环境。企业外部环境成本会计理论涉及以上五个方面的环境成本及其管理的内容。

**【关键词】** 自然环境 环境成本 环境成本报告 外部环境成本会计

## 一、企业外部环境成本会计的概念问题

企业环境成本会计的研究和理论的运用,是从20世纪70年代开始的。传统的环境成本会计,实际上只是企业外部自然环境或生态环境成本会计。笔者认为,企业所处的环境分为外部环境和内部环境。从成本会计角度来看,企业外部环境是指对企业成本有实际或潜在影响的外部因素,主要包括政治法律、经济、社会文化、技术和自然因素;企业内部环境因素亦称企业内部条件,基本的内部环境因素包括所有者所有权收益和经营者经营权收益、企业资源(不包括企业文化)、企业文化、生产经营活动和企业管理因素。

本文研究的环境成本会计是企业外部环境成本会计,即以外部环境因素为对象的成本会计。企业五个外部基本环境因素用 Political、Economic、Social&Cultural、Technological 和 Nature 这五个英文单词的第一个字母来表示,外部环境成本会计就是 PESTN 环境成本会计,即完整的环境成本会计。

## 二、自然环境成本会计问题

**1. 自然环境成本的概念和构成。**关于环境成本的定义,可分为两类观点:一是认为环境成本包括环境保护或治理成本和罚款、罚金、赔偿等环境损失成本两部分;二是认为环境成本仅指由采取环境保护措施和为达到环境保护目标而发生的有关成本,不包括环境损失成本。

笔者认为,首先,要明确企业环境成本包括资产化成本和费用化成本两部分。企业环境资产化成本是指符合资产确认标准的与环境管理有关的成本,环境费用化成本是指计入当期损益的与环境管理有关的销售产品环境成本、期间费用(“期间费用”是指营业费用、财务费用和管理费用)中的环境费用以及除违反环境法规和条例而发生的罚款、赔偿外的营业外支出,如环境捐赠支出和自然灾害损失。也就是说,与环境有关的营业外支出并不全是费用化成本,环境费用化成本中也包括非正常条件下发生的环境损失。

其次,要明确企业成本的发生是以合法性活动为条件的。违反环境法规而发生的罚款、赔偿等损失不列入环境成本中。目前一般将环境违规损失列为税前利润的减项,笔者认为,出于维护国家税收利益考虑,应将这部分支出列为税后利润的减项。

综上所述,企业发生的与环境有关的支出包括环境成本和计入税后利润的环境损失两部分。自然环境成本是企业进行自然环境管理获得资产和收入的代价。

关于自然环境成本的构成,有多种不同的观点:①将环境成本按不同功能分为弥补已发生环境损失的成本、维护环境现状的成本和预防将来可能出现的不利环境影响的成本(花爱梅,2001)。②按是否由企业承担分为内部环境成本和外部环境成本;按环境成本驱动因素分为为达到环境保护法规所规定标准而发生的费用和政府采取经济手段保护环境而发生的成本费用(乐艳芬,2002)。③将环境成本分为符合资产确认标准的资本化成本和作为费用计入当期损益的成本。④以环境资源流转平衡为基础,将环境成本分为事后环境保护成本、事前的环境保护预防成本、残余物发生成本、不含环境成本费用的产品成本(林万祥,2001)。⑤环境成本包括资源消耗成本、环境支出成本、环境破坏成本和环境机会成本(浙江省教育厅课题组,2001)。⑥环境成本包括环境保护成本、环境损失成本、资源闲置损失、恢复成本、替代成本和机会成本(罗新华,1999)。

对自然环境成本的划分应满足环境成本管理和环境成本会计研究的需要。笔者认为,按提供财务会计报告和对内进行环境成本管理的要求,可将自然环境成本分为主要满足财务会计报告需要的环境成本和满足内部管理需要的特殊环境成本。对财务会计报告的环境成本,按是否计入当期损益分为长期性资产成本、短期性资产成本和费用化成本。这是根据财务会计报告的要求对环境成本所作的划分,也反映了环境成本的基本构成。

环境成本按环境管理的环节分为环境预防性管理成本 and 环境保护中的控制成本。环境预防性管理成本是进行与环境有关的预防工作而发生的成本,包括为预防、治理环境污染和保护环境所购置的机器设备成本和其他预防费用,环境保护中的控制成本包括维护、治理环境、加强环境保护的成本费用和环境保护失控所造成的损失性成本。在进行环境成本决策时,企业经营管理者可考虑确定环境机会成本和其他特殊环境成本因素。

**2. 自然环境成本的报告。**环境成本报告应披露与环境支

出有关的长期性资产成本、短期性资产成本、费用化成本和作为税后利润扣减项的损失。在财务会计报告中披露的自然环境成本包括:①为购买和建造用于环境预防、治理和保护固定资产(如处理废水、废气和废渣的设备、其他废物处理和回收利用设备)、无形资产(如环境资源的使用权)等长期性资产而发生的成本;②计入产品成本的环境成本,主要包括耗用环境材料成本、直接从事产品生产与环境管理有关的人员的环境保护补贴和工资费用、车间排污费等;③环境期间费用,包括企业排污费、绿化费、环境管理人员的工资及福利费、专设环境保护机构的经费;④非违规性环境支出,如环境非常损失、环境捐赠支出等;⑤列为税后利润扣除项的因违反环境法规而发生的罚款、赔偿等。在对环境支出信息和资料进行披露时,除实际发生的支出外,对一些预计的环境支出也可予以说明,以充分满足环境成本信息使用者的需要。对于企业经营管理者来说,有必要编制自然环境成本报告和计入税后利润的环境损失报告,以了解环境支出和确定企业的环境管理绩效。

### 三、PEST 环境成本会计问题

PEST 环境成本会计理论是从政治法律、经济、社会文化和技术方面探讨环境成本管理的理论。考虑到企业因政治法律因素而要求提供一定的自然环境成本信息的情况,因此在 PEST 环境成本会计中不再包括这一内容。PEST 环境成本也包括资产化成本和费用化成本,费用化成本包括抵减税前利润的不属违规性支出的营业外支出的内容,与 PEST 环境相关的违规性支出应列为税后利润的抵减项目。PEST 环境成本会计报告的内容是对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的环境成本。除报告环境成本及其管理的信息和资料外,PEST 环境成本会计还为全面和长期的成本管理提供成本信息。

1. 政治法律环境成本会计问题。政治法律环境成本是指受重大政治法律因素影响的企业环境成本。政治因素主要包括国家政治制度和体制、政局和社会的稳定性等;法律因素主要包括国家的法律法规、方针和政策的制定及其执行情况。政治法律成本会计应着重把握那些重大和直接的环境影响因素。政治法律环境成本中,有些是不同企业受到相同因素影响而发生的成本,有的是个别企业受某些因素影响而发生的成本,如食品生产企业受《食品卫生法》影响而发生的成本。企业应根据自身的特点,分析确定在一定时期对成本有重大影响的政治法律因素及其所引起的成本。通常情况下,企业可在财务会计报告中列出受重大政治法律因素影响而发生的成本和不计入成本的损失,如税法 and 外贸法规的变动所导致政治法律环境成本的变动、违反《食品卫生法》所受处罚的损失。企业既要计量、记录和报告过去重大政治法律影响因素影响下的成本及其变动情况,也要对现在和将来的政治法律环境成本和成本变动情况进行预测、分析和调控。

2. 经济环境成本会计问题。经济环境成本是指受国家经济政策、经济发展水平及趋势等因素影响而发生的成本。对企业成本会产生影响的经济环境因素具体包括银行利率和外汇汇率的变化、银根的松紧、失业率的高低、资源供应及采购成本的变化、通货膨胀率的高低等。经济环境成本会计应

及时计量、记录和报告由重大经济环境变动所引起相关成本的变动情况,如由利率和通货膨胀率的高低决定的企业投资成本的大小、资源供应成本重大变动所导致企业产品成本的变动情况等。企业也有必要对国内外经济环境成本进行全面和深入的分析 and 预测,做出正确的判断,为制定有利的成本战略提供支持。

3. 社会文化环境成本会计问题。社会文化环境成本是指受一定社会文化影响而发生的成本。对企业成本有重大影响的社会文化环境因素包括社会结构、社会风俗习惯、生活方式、文化传统、价值观念、教育水平、宗教信仰、伦理道德和人口状况等。社会文化环境对企业成本产生的影响是多方面的,如人口分布状况影响企业进入或占领市场的成本、人们生活方式的变化决定某些行业(如旅游业、饮食业、保健业和服装业等)的成本投入。社会文化环境成本会计要对重大的社会文化环境成本进行计量、记录和报告,并预测和分析社会文化环境及其成本的变化情况,为长期性成本管理提供信息和进行相关成本管理。

4. 技术环境成本会计问题。技术环境成本是受社会科技体系、科学技术发展政策、技术水平和发展趋势影响而发生的成本。对企业经营活动会产生重大影响的技术环境因素主要包括国家的科技体制和政策、科学技术的现有水平、科技产业的发展情况、新产品的研发能力。技术环境对企业成本产生影响也是多方面的,如电子互联网技术的发展使企业在电子商务上的成本投入增加。美国战略管理专家弗雷德·R·戴维认为,技术的变革正在对企业产生着巨大的影响,技术进步可以创造新的市场,派生大量新型的、改进的产品,改变企业在产业中的地位,也可能使现有产品及服务过时;同时,技术的变革可以减少或消除企业间的成本壁垒,缩短产品的生产周期,并改变雇员、管理者和用户的价值观与预期。技术环境成本会计是对重大技术环境因素引起的成本进行计量、记录和报告以及进行相关管理的活动。

#### 主要参考文献

- ①李心合等. 中国会计学会环境会计专题研讨会综述. 会计研究, 2002; 1
- ②林万祥. 现代成本管理会计研究. 成都: 西南财经大学出版社, 2005
- ③乐艳芬. 成本会计. 上海: 上海财经大学出版社, 2002
- ④林万祥. 成本论. 北京: 中国财政经济出版社, 2001

## 部分法规制度索引

- 关于个人股权转让过程中取得违约金收入征收个人所得税问题的批复 国家税务总局 国税函[2006]866号 2006年9月19日
- 关于印发《钻石交易增值税征收管理办法》的通知 国家税务总局 国税发[2006]131号 2006年8月28日
- 关于外国企业在中国境内提供劳务活动常设机构判定及利润归属问题的批复 国家税务总局 国税函[2006]694号 2006年7月19日