

# 绿色会计分类核算构想

成都理工大学商学院 曾廷敏 刘建华 朱靖

绿色会计又称环境会计,它是与有关环境资源的法律法规为依据,研究经济发展与环境资源之间的联系,对环境资源及其变化进行确认、计量、记录和报告,为信息使用者提供环境信息的一种管理活动。由于绿色会计对象的特殊性决定了其计量的难度,从而导致关于绿色会计的研究一时难以取得实质性的突破。

## 一、绿色会计的分类与特殊性

对绿色会计的研究徘徊不前的一个重要原因是,人们在研究绿色会计时在总体上仍沿用了传统会计的方法,没有正确地绿色会计的复杂内容进行科学合理的分类。

### (一)绿色会计的分类

笔者按照对绿色会计对象的可控程度,将其分为自然资源会计和工业污染会计。

**1.自然资源会计。**绿色会计对象中的森林、矿产、土壤、海洋和江河等,我们称其为自然资源,把相应的会计称为自然资源会计。自然资源会计具有下列特征:①内容的广泛性,即包括自然资源的方方面面;②治理经费数额巨大,单个企业很难承担;③治理工程浩大,涉及多方面的利益,一般需要政府牵头;④计量难度较大且准确性不高。

**2.工业污染会计。**绿色会计对象中的废气、废渣、废水和

噪音等,我们称其为工业污染,把相应的会计称为工业污染会计。工业污染会计具有下列特征:①污染制造者显而易见;②治理经费相对较少,责任人的确定也比较容易;③治理工程规模较小,一般只涉及排污者和社会两方面的利益。

### (二)绿色会计的特殊性

相对于传统财务会计而言,绿色会计存在许多特殊性,这些特殊性主要表现在以下几个方面:

**1.绿色会计主体的特殊性。**绿色会计的对象包括自然资源和工业污染两个方面,对于自然资源整体而言,人们难以准确确定某个企业在一定时期内消耗了多少,也很难准确计算出洪灾的破坏程度。而对于绝大多数工业污染而言,一般都能找到污染的制造者。这就是说,在绿色会计的应用研究中,就不能笼统地谈如何对绿色会计进行确认、计量、记录和报告,而必须对绿色会计对象的具体内容进行分类,在科学分类的基础上根据各类的特点分别进行确认、计量、记录和报告。

**2.绿色会计的绝大部分核算内容难以用货币计量。**绿色会计对象中的自然资源,除了森林、矿产的商品化开发形成的商品能比较准确地进行货币进行计量外,其余的像植被、海洋和江河等都是不可能用货币准确计量的。虽然一些专家学者也提出了很多用货币进行计量的方法,如机会成本法、影子价

实际情况的会计政策,其结果可能会减少“人”与“自然”之间的不确定性,但如果相关的制约机制跟不上,如公司治理、外部审计等不能有效发挥其约束力时,那么握有会计选择大权的管理当局就会在利益驱使下发生各种机会主义行为,从而加剧“人”与“人”之间的不确定性。

例如,在计提资产减值准备时,如果上市公司的内外治理机制比较完善、信息披露制度健全,而且投资者的识别能力很强,管理当局对减值准备的计提就会处于一种有效的被制约状态,“人”与“人”之间的不确定性就能得到有效的控制。由于管理当局对企业的情况比任何人都了解,所以让上市公司根据自己的实际情况确定计提比例就有可能很好地反映“人”与“自然”之间的不确定性,因而可以认为是一种高质量的会计准则。而在我国资本市场内外部治理机制都很落后、信息披露制度不完善、投资者的识别能力较差的情况下,若让上市公司自己决定资产减值准备的计提比例,虽说会计准则的初衷是为了减少“人”与“自然”之间的不确定性,但结果却加剧了“人”与“人”之间的不确定性,以至于我国资本市场上出现了操纵减值准备的盈余管理现象。因此,在这种情况下下的会计准则并不是高质量的会计准则。

可见,不能孤立地用会计领域某些抽象的标准(如准则选择自由度的大小)来评价会计准则质量的高低。高质量的会计准则总是与其所依存的环境密切相关的。比如,当企业内外部各种制约制度不健全时,对资产减值准备的计提采取“一刀切”的会计准则,虽然限制了企业客观反映自身资产减值情况的自由,加大了“人”与“自然”之间的不确定性,但却减少了“人”与“人”之间的不确定性,而且当前者所带来的信息失真小于后者避免的信息失真时,管制的会计准则可能是高质量的会计准则。综观美国会计准则的变迁过程,其会计准则也是在管制与放松之间摇摆,会计准则的自由度总是随着市场环境的变化而变化。

因此,在制定会计准则时不能将眼光仅局限于会计领域。可取的态度是,既要充分考虑会计准则实行的制度环境,即会计准则的制约机制,又要研究会计准则可能产生的两类不确定性的性质和大小以及所带来的信息失真度。高质量的会计准则应该是由具体的制度环境、执行者的效用等变量组成的一个复杂的函数,是对两类不确定性可能带来的信息失真度的最佳取舍。从这点来说,从来就没有一劳永逸的会计准则,也没有固定不变的高质量会计准则的衡量标准。□

格法、模糊数学法、生产年法、重置成本法等,但都是很不完美的,或者说是理论上可行但实际上难以施行的。

3.对于自然资源,既不能确认收入,也不能确认成本。有人提出治理工业污染所取得的收入应包括因推行环保政策及积极治理污染所得到的国家给予的补贴、奖金、税收减免、企业回收的“三废”收入以及采取环保措施后因企业形象、信誉度的提高而带来的企业效益和社会效益等。但事实上,治理工业污染带来的这些收入相对于庞大的治污成本而言是微不足道的。至于因企业形象、信誉度的提高而带来的经济效益,对企业来说最多算得上是商誉,也只有在特殊情况下才能够被确认和计量。所以,治理工业污染基本上是只有投入而没有收入的事情。

## 二、绿色会计分类核算的构想

由于绿色会计的特殊性,绿色会计核算方法体系的建立不能照抄照搬传统财务会计的核算方法体系,而必须针对绿色会计对象的具体内容,在上述科学分类的基础上对绿色会计的具体内容分别建立各自的核算方法体系。

### (一)自然资源会计核算方法体系

自然资源会计由于其核算内容的特征决定了其核算的复杂性。本文仅从以下几个方面提出核算思路和方法。

1.自然资源会计的会计主体。自然资源会计要解决的首要问题是自然资源会计的会计主体。

根据国际和我国已开展的绿色会计的研究和实践来看,可以将绿色会计的会计主体划分为三类并相应进行核算。

(1)区域会计主体。这里的区域是指自然经济区域而不是行政区域,如我国的森林、草原等,可以按各个自然区域来评估资产的存量与流量。

(2)流域会计主体。流域会计主体主要是指海洋和江河,如我国东海海域、黄海海域、南海海域、长江流域、黄河流域等。自然资源会计在这里要解决的也是这些流域资源的存量与流量问题,以判断其被污染的程度并估计治理成本。

(3)国家会计主体。既不能按自然经济区域也不能按流域划分的自然资源,以及当代产生的自然环境问题,如沙尘暴的治理等,只能以国家作为会计主体。

2.自然资源会计的计量。自然资源会计的计量主要是自然资源的存量、增量、收益和消耗的计量。自然资源的存量和增量应当是在对不同自然资源科学分类的基础上由有关专家根据自身经验并运用科学技术方法来评估确定的。自然资源收益的确认,取决于自然资源的稀缺性和开发利用条件。李金昌先生根据马克思的地租理论推导出了计算土地或自然资源价格的基本理论公式: $P=P_1+P_2$ 。式中, $P$ 为产品的价格; $P_1$ 为包含在产品中已消耗的自然资源的价格,也就是没有人类劳动参与的自然资源部分的价格; $P_2$ 为人类劳动投入所产生的价格,也就是不包含自然资源价格在内的产品的价格。这就是说,包含自然资源的产品价格是由自然资源的价格和人类劳动投入所产生的价格两部分组成的。由上述公式可知, $P_2=P-P_1$ 。如何计算 $P_1$ 呢?根据经济学的基本原理,它应该由成本加利润得到。它的成本可以根据自然资源的期初存量、本期流量、期末存量之间的关系计算,即本期流出=期初结存+本期流入-期末结存。同时,我们可以根据等量资本获得等

量利润的原理,将利润看做是人类劳动和自然资源共同创造的,利用收益分离率法计算出各自分属的部分。

3.自然资源环境的保护和治理的资金应纳入财政预算,实行财政转移支付制度。我国现在的财政预算收入中也有水分,因为没有从收入中扣除属于补偿性质已消耗的环境资源的价值。因此,建议在预算支出中增加“环境保护支出”项目。

### (二)工业污染会计核算方法体系

工业污染会计与自然资源会计的最大不同点在于,工业污染的制造者都是具体的某个工业企业。这就决定了工业污染会计的会计主体就是制造这些工业污染的工业企业。因而其会计核算要比自然资源会计的核算容易得多,与现行会计核算方法基本上没有太大的差别。笔者认为,由于工业污染会计对象的不确定性和可计量性,完全能将其纳入现代财务会计的核算方法体系之中。其具体方法如下:

1.在现行《企业会计制度》中增设“绿色费用”、“绿色工程”、“绿色负债”、“绿色收入”和“绿色罚赔支出”等账户。“绿色费用”是一个损益类账户,专门核算企业在规定标准内排放工业污染而应交的排污费支出,不包括超标准排放上缴的排污费支出及其赔偿支出。“绿色工程”专门核算经环保部门批准立项的工业污染治理工程中所发生的各种材料费、人工费支出。“绿色负债”专门核算企业应上缴给财政部门的排污费支出以及因经环保部门批准立项的污染治理项目而产生的债务,包括标准内和超标准排污应缴纳的排污费。“绿色收入”专门核算企业治理环境污染所得到的国家给予的补贴、贴息、奖金、税收减免以及回收“三费”的净收益。“绿色罚赔支出”专门核算企业超标准排污而发生的应上缴支出及其赔偿支出。

具体来讲,企业每期按规定提取标准内排污的排污费时,应借记“绿色费用”科目,贷记“绿色负债”科目。在计提应上缴超标准排污费时,应借记“绿色罚赔支出”科目,贷记“绿色负债”科目。在实际缴纳时,应借记“绿色负债”科目,贷记“银行存款”科目。企业由于超标准排污而发生的赔偿支出,应借记“绿色罚赔支出”科目,贷记“绿色负债”科目。期末,应将“绿色费用”和“绿色罚赔支出”转入“本年利润”账户。企业在治理工业污染过程中所发生的在环保部门立项的工程设施支出,应借记“绿色工程”科目,贷记“银行存款”等科目。企业取得的各种环保收入,应借记“银行存款”等科目,贷记“绿色收入”科目。这样处理符合传统财务会计的会计主体假设,也更能体现工业污染会计是传统财务会计的有机组成部分。

之所以把标准内排污支出和超标准排污支出以及超标准排污产生的赔偿支出分开核算,是因为在规定的标准内排污所产生的支出是合理的,是社会和环境可以接受的,而企业发生的超标准排污支出和由此产生的赔偿支出则是不合理的支出,甚至是非法的。所以,应把标准内排污支出和超标准排污支出区分开来核算。

2.完善工业环境污染的信息披露制度。在资产负债表的附注中,应披露“绿色负债”和“绿色工程”的增减变动及其详细情况;在利润表的附注中,应披露“绿色收入”和“绿色罚赔支出”的详细情况,特别是罚赔支出的项目名称、单价、金额、造成的原因、责任及其追究情况等,以反映企业在工业环境污染的治理上是否对社会承担了责任及其对社会的危害程度。□