

微观与宏观环境会计核算模式及其衔接

重庆工商大学会计学院 陈煦江

一、微观环境会计核算模式

微观环境会计主要是指企业环境会计。目前,我国的微观环境会计应采取“中心—卫星”核算模式。该模式由两部分构成:①中心核算,即核算符合会计确认标准(可定义性、可计量性、相关性、可靠性)的人工资源环境与自然资源环境。以市场或法规定价能够进行可靠计量的资源环境,应纳入现行会计系统进行确认、计量、记录与报告。中心核算可根据相关会计理论与方法、会计准则与制度进行,设置“资源资产”、“累计折耗”、“资源资产减值准备”等科目,对符合确认条件的资源环境进行取得、耗用、补偿、减值、处置等核算。②卫星核算。对于不能以市场或法规定价,只能通过估价技术进行粗略货币计量的资源环境,因其不符合会计确认标准,不能将其纳入现行会计系统进行确认,应当另行构建辅助账表体系进行价值量与实物量的双重核算。卫星核算可按资源环境种类设置辅助账簿与编制自然资源与生态环境实物量与价值量评估表进行。

二、宏观环境会计核算模式

宏观环境会计核算主要是指国民经济核算。目前,我国的宏观环境会计应采取“主体—附属”核算模式。该模式由主体核算和附属核算两部分构成:①主体核算。以基本核算表和国民经济账户为核心,按照复式记账法和货币计量进行核算。其中,基本核算表包括国内生产总值表、投入产出表、现金流量表、国际收支表和资产负债表;国民经济账户包括经济总体账户、国内机构部门账户和国外部门账户。②附属核算。在保持主体核算的方法与主要账户不变的前提下,建立单独反映环境与经济内在联系的独立账户体系,间接地将资源环境纳入国民经济核算范围。附属核算不受复式记账法和货币计量的限制,描述资源环境的实物存量与流量是其显著特征。我国编制自然资源实物量核算表进行附属核算。

三、微观与宏观环境会计核算模式的内在联系

微观与宏观环境会计核算模式的内在联系主要体现在:①二者的目标是内在一致的。微观环境会计以反映企业的环境受托责任,向国家、投资者、债权人等提供对其决策有用的信息为具体目标,以实现企业与社会的可持续发展为基本目标。宏观环境会计通过对国家、地区、行业的资源环境进行全面核算,系统显示环境与经济的内在联系,以为国家宏观调控、政策制定等提供决策依据,实现全国经济与社会的可持续发展为目标。②二者的主要信息质量特征是相同的。微观环境会计提供的信息应具有相关性、可靠性、可比性、一贯性、重要性、明晰性等质量特征。宏观环境会计提供的信息除

应具有相关性、可靠性、可比性、重要性等一般质量特征外,还应具有社会性、协调性、公平性、效率性等特殊质量特征。③二者的核算对象有重合之处。微观环境会计的核算对象是企业对自然资源的消耗与补偿以及对生态环境的破坏与恢复的价值运动。宏观环境会计是为弥补传统国内生产总值(GDP)未扣除资源环境成本和未计算资源环境价值这两大缺陷,以自然资源的存量、流量及其经济影响为核算对象。显然,微观环境会计核算对象是宏观环境会计核算对象的重要组成部分。④二者的确认、计量、记录与报告基本相同。微观环境会计的确认应同时满足可定义性、可计量性、相关性、可靠性,并以权责发生制为基础,进行科目设置、复式记账、账簿登记、报告编制等。宏观环境会计的确认也应满足可定义性、可计量性、相关性、可靠性(但不如微观环境会计严格,如可将产权模糊的非生产性自然资源确认为资产等),以权责发生制为基础核算自然资源的耗减、环保支出等,采用价值量与实物量进行双重核算,根据复式记账原理运用T形账户、矩阵表等进行四式记录(同一交易在双方各进行一次复式记账),最终编制资源环境的实物量与价值量核算表。

四、微观与宏观环境会计核算模式的衔接构架

微观与宏观环境会计核算模式的内在联系为二者进行科学衔接创造了条件。笔者建议,其衔接构架可分两部分构建:①将微观环境会计中心核算确认的人工资源环境价值量作为宏观环境会计主体核算的基础数据,按现行主体核算的方法与账户进行核算。在计算GDP时,可根据包括人工资源环境价值的总产出扣除包括人工资源环境成本的中间消耗,计算出真实的GDP,再由GDP扣除包括资源资产折耗的固定资产消耗计算出真实的国内生产净值(NDP)。②将微观环境会计中心核算确认的自然资源环境价值量与实物量和卫星核算反映的自然资源环境价值量与实物量,作为宏观环境会计附属核算中实物量与价值量双重核算的基础数据。可根据企业编制的自然资源与生态环境实物量与价值量评估表,按国家、地区、行业等编制符合附属核算要求的环境经济实物量核算表与环境经济价值量核算表,再结合环境经济价值量核算表与相关指标编制完整的国民经济核算表,以系统反映对经济活动与生态环境产生综合影响的资源供给和使用、固定资产消耗、国内生产净值等信息。

