



环境负债会计核算问题探讨

厦门 郑如莹

一、环境负债提出的背景

环境问题是在被列为会计报表中的负债之后才开始受到公众关注的。20世纪80年代在全世界范围内发生的一系列重大的环境污染案件,对受牵连企业的财务产生了相当大的影响,某些环境负债甚至大大超出了管理当局的最坏预期。

因此很多国家加强了环保立法,这就要求有配套的措施来确定环境污染的责任方,对其所造成的环境影响的程度加以测量,对其应履行的义务尤其是财务方面的义务加以量化并在责任方的环境报告与财务报告中予以反映,从而使监管机构和责任方对可能发生的环境影响进行有效的控制。

由于环境治理的复杂性及其任务的艰巨性,环境治理支出和负债的金额往往会很大。对已经明确的负债或可能发生的负债通过合理的方式进行会计处理,成为实施环境会计的关键一环。

二、什么是(或有)环境负债

环境负债是指因修复由过去的事件或交易发生的环境破坏而支付的未来支出,或对遭受破坏的第三方进行赔偿的一种义务。负债的基本特征之一是企业当前承担的义务。根据国际会计准则委员会(IASC)对义务的定义:义务可能是由于一项有约束力的合同或法定要求而必须执行的,也可能来自正常的经营实务、习惯或保持良好经营关系或平等的愿望。因此,在特殊情况下,因资源性污染的预防和清理活动等产生的环境负债也符合负债的定义。

由于规定的频繁变化和政治决策的重大影响,环境问题的未来财务影响一般具有两方面的不确定性:①一项负债未来是否重要不确定;②负债金额不确定。或有负债(或有事项)是确认不确定结果的常见方法。因此,第一个不确定性与或有环境负债相关。在此我们将或有环境负债定义为:依据一个或多个不确定的未来事项的发生或不发生来修复环境破坏、或赔偿可能遭受这种破坏的第三方的义务。实务中,美国注册会计师协会(AICPA)也将环境负债分为两类:①为净化环境而直接发生的负债;②为净化环境而预计发生的各项支出,即或有环境负债。

三、环境负债的确认

如果环境负债发生的原因、日期和金额能够基本确定,则完全可以运用传统会计手段对其进行确认和计量。如果由于环境问题导致的债务在某些方面带有一定的不确定性,那么该项债务就应该作为企业的一项或有负债。

目前尚未出台任何针对环境负债确认的准则,但如果一般会计准则运用得当,是足以涵盖环境负债的。

根据会计准则及相关环境法的规定,如果由以往的交易或行为所导致的未来的资源流出或其他类型的资源消耗被确认为是“很可能的”并且“可以被合理估计的”时,则环境负债应在会计报表中被确认。因此,“很可能的”和“可以被合理估计的”这两项标准对于环境负债责任的确认具有重要意义。美国会计与审计政策委员会(AAPC)发表的联邦财务会计与审计技术性公告第2号《联邦政府环境负债的很可能性与可合理估计性的确定》对此进行了详尽解释。该文件所覆盖的环境负债内容主要集中在联邦会计标准公报第6号《不动产、厂房及设备的核算》所涉及的各种联邦政府资产的污染清除、相应补偿及惩处方面。关于这类环境负债的核算规范包括在联邦会计标准公报第5号《联邦政府负债核算》之中。关于环境负债的可能性的确认,该文件采用了联邦财务会计准则公告第5号(SFFAS NO.5)对于或有负债的确认标准:“其可能性大于其不可能性”(即“很可能”)即将发生的概率应大于50%。

然而,即使负债可能发生,在决定何时确定一项负债的问题上,管理当局仍具有相当的灵活性。因为确定环境负债,首先应解释该负债是否为正常经营风险的组成部分。倘若负债属于正常经营风险的组成部分,则不必单独予以确认。其次,履行环境负债法定义务往往需要很长时间才能完成,且其影响通常关系到公司的生存。对此,美国证券交易委员会(SEC)声明:除非只能合理地估计单一金额,否则管理当局不能推迟环境负债的确认。

实务中,负债的确认常常通过计提储备金、准备金或收益支出来实现。计提负债储备金、准备金或收益支出的目的在于弥补那些可以明确定义以及在资产负债表日可能发生或确定将发生的但金额或发生的时间无法确定的损失或债务。准备金有别于或有负债。财务报告准则(FRS)对准备金与或有负债的区别进行了描述,指出准备金应被确认为负债,是因为它们代表当前的义务,该义务的解除很可能要求转让经济利益;而或有负债则不能被确认为负债,是因为它仅是可能的义务,其金额无法可靠地估计,且该义务的解除也不一定要求经济利益的转让,不符合当前义务的标准。

目前的会计准则未对管理当局是否应计提或有环境负债准备金以及准备金的规模予以具体规定。由于准备金往往无法从应税收入中扣除,企业也就缺乏通过收益支出计提与环境有关的准备金和或有负债的动力。但是必须指出,即使负债不具备确认所需的特征,且负债不可能作为储备金、收益支出或准备金处理,也应当披露该项负债。

比定义“可能性”更困难的是建立有关环境负债或者或有

□·参考资料

环境负债“可以合理地估计”的时间标准。因此,(或有)环境负债的主要问题是负债金额的计量。

四、环境负债的计量

负债必须被计量或被可靠地估计,从而满足在会计报表主体确认的要求,在估计环境负债时应考虑多方面因素,包括当前的法律规定,监管的力度,涉及团体的数量和生存性,相关的法律、经济、政治和科学经验,问题的复杂性,现有技术和可获得的技术经验等。

如果存在可能发生且可合理估计的或有环境负债,应确认其最佳估计值。美国财务会计准则委员会(FASB)在若干年前就指出,环境负债通常可以被估计在一个范围内,当在这个范围内没有更好的估计值时,应该选择最低的金额计量。国际会计准则委员会(IASC)也做出类似规定,会计报表中所确认的或有损失的金额,可以根据或有事项可能造成的损失范围的有关资料来进行估计,而且应在这一范围内按损失的最优估计值予以确认。如果在此范围内,没有金额可以代表较好的估计值,至少应确认此范围内的最小金额。如果损失超过已确认的金额,则应披露增加的损失风险。如果没有对应或有事项导致的损失范围的最佳估计,那么至少应当按最小金额确认。FASB还规定,如果负债已经发生且损失的金额可以被合理地估计,则应计提或有事项导致的估计损失并计入损益。

与此同时,IASC还规定管理当局在评价公司或有事项时应该考虑的因素包括财务报告获准发布当日的要求程序、法律顾问或其他顾问的意见、类似案例企业的经验、类似情况下其他企业的经验等。

或有环境负债的计量,需要对履行义务所需的预计现金流量发生的时间和金额及产生的影响进行事前判断,这就涉及到对未来事项结果的估计,从而增加了计量的不确定性。因此,用未来现金流量的贴现值计量会计报表中的环境负债,其可靠性不够。而现行成本计量属性不依赖于那些不确定信息,因而较为可靠。但是,随着环境负债的初始确认与最终偿还之间的期限的延长,按现行成本计量属性得出结果的决策有用性较低。相比之下,未来现金流量的贴现值的相关性比现行成本的可靠性更突出。

但实务中,公司还是应当尽量避免使用折现货币时间价值来反映应计负债,除非该义务的合计金额和现金支付的金额及时间是固定的或者是可以被可靠估计的。SEC特别规定使用的折现率不得超过无风险货币资产的利息率,且计提的准备与环境负债准备应具有可比性。

在计量(或有)环境负债时,是否存在对反诉或对第三方的申诉进行抵消的问题。反诉是指在索赔诉讼中,由被索赔人依法向索赔人或对第三方另行提出索赔的行为。IASC允许但不要求这种抵消,认为由于或有负债可以与向对方或第三方提出的有关赔偿相抵消,企业的潜在损失可能因此降低或避免。在这种情况下,应先考虑可能收回的赔偿金额,再确定费用的金额。与此相反,为了保证更高的透明度,SEC决定只有在收到潜在保险赔偿时才能记录或以潜在保险赔偿款抵消负债。SEC建议应分别列示负债金额和预期保险赔偿要求,因为这样列示能够最公允地报告对公司资产或有要求的

潜在结果。与或有负债关联的风险和不确定性应与赔偿要求相区分。

总之,负债即使无法被可靠地计量也应被确认。

五、环境负债的披露

环境负债信息的反映方式包括表内确认与表外披露。能够在会计报表内部进行确认的环境负债必须满足一定的条件,即导致环境负债的交易或事项很可能发生(或实际已经发生)和环境负债的金额能够准确地计量(或合理地估计)。由于环境负债确认的金额和时间具有较大的不确定性,这就给确认带来相当大的难度,也使不少重要的环境负债只能通过表外披露的方式来反映。而对于已确认的环境负债,仅在会计报表中列示单一金额的做法也是不够的。因为这不利于信息使用者全面了解企业环境因素风险与环境负债的实际情况,而且也给信息使用者造成原本不确定的环境负债已经被确定的假象。因此,表外披露既包括对已确认的环境负债的补充说明,又包括对无法确认的重要环境负债信息的披露。

关于环境负债披露的必要性,IASC指出,除非发生损失的可能性极小,否则,即使不予以确认也应披露或有环境负债。因此,与评价公司财务状况有关的未确认的环境负债应在附注、解释性材料或补充资料中予以披露。

SEC确定了应披露的环境负债清单,但在某些情况下,企业在实际操作中却未进行披露。因此,SEC就有关在会计报表中披露环境负债的四种可能性进行了说明:管理当局讨论与分析(MD&A)、会计报表附注、经营说明书、诉讼文件。

SEC要求环境负债在MD&A中也应做出披露,即使公司已经在年度报告的其他部分进行了披露(会计报表的附注部分)。MD&A必须包括任何已知的趋势或需求、承诺,那些很可能对盈利能力或变现能力产生重大影响的事项或不确定性。只要管理当局无法确定对将来经营成果或财务状况的重大影响是否“有理由相信其可能不发生”,就应予以披露。

如果一项负债发生的可能性很大,虽然无法合理地估计其金额,但仍然应在会计报表附注中予以披露。如果损失的发生是“很可能”的,那么可以在脚注中披露或有损失。只有在损失发生的可能性“极小”的时候,披露才是没有必要的。因遵循环境规定而导致对公司的法定资本、支出、盈利或竞争地位产生重大影响的必须在经营说明书中予以披露,对于那些有可能对公司产生重大影响的诉讼文件也必须简要说明。

迄今为止,除美国外还没有一个国家有完善的关于环境信息披露的规定。但是,其他国家和组织也同样有了一定的举动。例如,联合国贸易与发展中心(UNCTD)1998年关于环境会计和报告实务的报告;联合国国际会计和报告准则(ISAR)专家政府间工作组在会计报表的附注中披露环境导致的负债、准备金和储备金以及具有估计金额的或有负债的建议;加拿大特许会计师协会(CICA)建议在会计报表中单独披露环境负债或个别重大环境负债,同时披露递延费用和相关的负债,并披露所有计量的不确定特征;澳大利亚准则机构紧急事务工作组(UIG)对开采行业的报告提出建议,如单独披露已确认为负债的修复义务的金额及用于确定修复负债的会计方法,明确说明重大的不确定性、确定修复义务时所做的假设和判断等。☐