

环境成本会计在煤矿企业的应用

张建国

(陕西能源职业技术学院 陕西咸阳 712000)

【摘要】煤炭的开采不可避免地产生环境负荷,社会为此需要支付巨大的生态成本。本文阐述了煤矿环境成本会计核算内容、核算原则及确认与计量,分析了目前煤矿应用环境成本会计存在的问题,并结合我国煤矿环境保护的实际,提出了构建我国煤矿环境成本会计核算机制的设想。

【关键词】煤矿环境成本核算 环境成本会计 环境法规建设

煤矿环境会计是对煤矿用于环境保护的投资、支出和由此而获得的经济效益进行的确认、计量和报告等会计工作。煤矿环境成本会计是以货币价值计量为主、以其他方式计量为辅的,为预防、减少和清除在煤矿生产经营过程中产生的对生态环境的不良影响,以及因发生不良影响而产生的处罚和赔偿等各种耗费的核算。研究环境成本会计是建立煤矿环境会计体系的基础和关键。

一、煤矿环境成本核算内容及核算原则

1. 煤矿环境成本核算的内容。从不同的角度审视煤矿环境成本,其内容可分类如下:

(1)根据空间范围的不同可将煤矿环境成本划分为内部环境成本和外部环境成本。内部环境成本指与煤矿生产经营活动直接相关、责任明确,应当由煤矿承担和支付的,可以准确计量的环境成本,如排污费、矸石堆放处理费、赔偿费等。外部环境成本指与煤矿生产经营活动有关,但责任关系不够明确和难以计量,实际上也未由煤矿负担的环境成本。例如,矸石堆积往往因自燃而产生大量 SO_2 、 H_2S 等有毒有害气体,由于受危害主体、区域的不确定性以及危害程度难以量化,这些损害环境的负荷形成的外部不经济费用转嫁给社会负担,属于外部环境成本。

(2)根据成本功能的不同可划分为三类:①已发生环境负荷的环境成本,是过去或当期引起的环境负荷,环境危害已经发生、损失已成事实,煤矿的支出只是弥补损失,不能形成任何资产增量和收入增量。②维护环境现状的环境成本。这是用来维护环境现状、使环境不致恶化的成本。③预防性环境成本。这是为预防环境负荷发生或降低形成的投资性支出,如采用新型环保设备设施,既有利于保护环境,又增加或改善生产能力,要进行资本化处理。

(3)根据发生时间可划分为当期环境成本和未来环境成本。其中当期环境成本支出又可分为对过去环境负荷的当期支出、当期环境负荷的当期支出和对未来环境负荷的当期支出三种情况。对未来环境负荷的当期支出,可以或有负债和准备金的方式处理。

2. 煤矿环境成本会计的核算原则。

(1)与财务会计的兼容并相对独立原则。财务会计核算已经有成熟的会计制度,完全可以扩展到环境保护领域,为财务信息使用者提供包括环保在内的完整的成本信息。同时,由于环境成本会计的特殊性,必须保持其相对独立性。其独立性主要表现为外部成本内部化的广泛性、计量单位的多样性、会计报告的灵活性及引入管理会计手段等方面。

(2)强制与自愿相结合的原则。环境法规明确规定的费用,环境成本会计必须强制性地入账。但环境负荷具有滞后性,往往要在一定时期后才能突显,为了防止未来支付过于集中,煤矿可以用环境或有负债和准备金的形式处理将来可能发生的支出。企业可自主选择预提数额、预提形式等。

(3)循序渐进原则。把环境成本会计融入财务会计成本是一个渐进的过程,不能一蹴而就。比如煤矿选煤楼为防止粉尘对工人健康的危害,采取更新设备、建立洒水系统等措施,这些支出现在就可以列入煤矿环境成本。

(4)煤矿环境成本核算范围统一性原则。煤矿环境成本核算范围要以会计立法的形式加以明确,使纳入核算的会计口径全国统一,使会计信息具有横向和纵向可比性。

二、煤矿环境成本会计的确认与计量

1. 煤矿环境成本的确认。在煤矿会计实务中,对与环境有关的成本费用,必须考虑各项支出的时间、空间和功能的不同,采用权责发生制和历史成本加以确认。具体确认流程是:

(1)按会计政策变更确认。就是以相关环境法规、会计法规为标准进行确认。当有关法规改变时,环境成本确认也要做相应的调整。

(2)对过去年度或当期环境污染而发生的环境成本的确认。这部分支出需按以前年度和当期予以划分。其中,当期支出用于弥补以前年度环境负荷时,还需判断是否存在会计法规变更或重大会计差错,其处理过程分为两步:①分析是否存在会计法规变更或重大会计差错。为保证会计信息的可比性,企业一般应在每期采用相同的会计政策。但是,当新的会计法规要求企业变更会计政策时,或者由于煤矿环境改变,采用原

会计政策已不能正确反映煤矿财务状况和经营成果时,只有变更会计政策。②要求企业将新制度追溯到该环境事项发生的起始期,视同该政策和方法一开始就采用,需要对企业以前年度损益进行调整。为未来的活动而在当前发生的环境成本,根据其受益期限的长短分别进行资本化或费用化处理。

(3)成本效益将在未来体现的环境成本的确认。如果煤矿发生的一项环境成本将在未来带来经济效益,应当将其资本化,并在利益实现時計入当期损益。但是,出于安全或环境的原因而发生的环境成本,以及为减少或防止潜在的污染而发生的成本,即使未来不能给企业带来收益,但可以减少未来的损失,也应将其资本化。环境成本不会在未来带来经济效益,或者与未来的经济效益没有明确的关系,就不能将其资本化,而应将其予以费用化处理。

2. 环境成本资本化和费用化的账务处理。

(1)环境成本资本化处理。为实施环境预防或治理而购置或建造固定资产的资本性支出,借记“固定资产——环保资产”科目,贷记“在建工程——环保工程”、“银行存款”等科目。计提折旧时,借记“环境成本”总账科目下所属的“环境支付成本”、“环境补救成本”等科目,贷记“累计折旧”科目。对预防和减轻未来环境负荷,可以作为递延资产、分期摊销的支出,借记“环境成本”总账科目下所属的“环境支付成本”、“环境预防成本”等科目,贷记“长期摊销费用——环保费用”科目。

(2)环境成本费用化处理。不能给企业未来带来收益的费用,在发生支出后,借记“环境成本”总账科目下所属的“资源消耗成本”、“环境管理费用”、“环境处罚”、“环境赔偿”等科目,贷记“银行存款”等科目。

3. 煤矿环境成本的计量。环境成本计量是对环境成本确认的结果予以量化的过程。基于财务会计的成本计量基础,环境成本计量方法和计量单位应有一定的拓展。

(1)计量单位的拓展。由于环境成本的特殊性,仅用货币作为计量单位不足以反映环境的全部内涵,必须辅以实物量和技术性计量单位。例如,计量矸石堆积和污水排放处理成本要使用吨、立方米指标,计量煤矿污水排放治理成本要使用COD、H₂S等技术指标。

(2)非历史成本法计量的运用。对涉及可能的未来环境支出和或有负债、准备金提取,可使用以下非历史成本法进行计量:①防护费用法。有些经营活动对环境的危害很难准确量化,这种情况下可用防治费用作为环境成本。②恢复费用法。按恢复或更新被破坏的生产性资产、生态环境所需费用作为计量依据。③政府认定法。当污染达到某种程度时,政府环保部门可能要求企业出资,由政府主导集中治理,把政府认定的治理费用作为计量依据。④法院裁决法。因污染对其他单位、个人造成伤害而引起诉讼,可按法院裁决作为计量依据。

(3)某些特定计量方法的运用。煤矿经常出现生产成本与环境成本并存于一笔共同支出的情况,可选用的计量方法有三种:①差额计量法。将支出总额减去没有环保功能的投资额。②全额计量法。适合于某一环境事务专项支出,如环保机构费用、环保技术研发费、污染专项治理费、环境调研及报告

费等。③按比例分配计量。如某矿业公司污水处理站服务于下属若干矿井,其成本费用按各矿产量所占比例分配费用。

三、目前煤矿应用环境成本会计存在的问题

1. 环境法规建设滞后。我国在煤矿环境法规立法方面较为滞后,对企业管理当局没有形成必要的压力,致使企业降低环境负荷的动力不足。以排污费为例,收费标准偏低,仅为实际治理投入的10%左右,根本无法弥补因污染造成的损失。

环境法规也包括环境会计法规,它是进行环境会计核算的依据。我国对环境会计要素的确认、计量标准、科目设置、报告流程、披露规范等方面的会计准则基本上处于空白状态。企业环境支出仍在一般会计科目中反映,没有形成有效的环境会计核算体系。

2. 环境成本信息呈“碎片化”状态。煤矿企业在成本核算中,环境成本不仅分散而且发生额明显偏小。据××矿业公司2010年10月财务报表揭示,与环境有关的支出有:①在原选煤成本表中列支了地面塌陷补偿费和环境治理费两项,其中环境治理费当月和累计均为零,这部分支出可能仍然按原来的会计科目核算。②在原煤产品制造费用表中列支了排污费和造育林费两项。③在期间费用表中列支了绿化费一项。上述5项发生额累计仅占同期总成本费用的0.2%。这足以说明,在现行财务会计核算中,环境成本远未反映出来。同时,如此少的环境成本支出又分散列支,其信息“碎片化”,不能给人以完整系统的印象。

3. 成本项目归集和分配不尽合理。煤矿现行的完全成本法将全部成本费用划分为制造成本和期间费用。各环节、各系统技术装备和劳动对象差异很大,产出计量单位不同,无论按产量、产值或劳动工时分配,都难以正确划分对环境负荷的责任。同时,由于制造费用具有递延性,当环境负荷已经产生,若因销售与生产不同步而得不到及时补偿,显然有失公正。

4. 回收复用未纳入环境成本核算。修旧利废、回收复用是指对使用过的水、油脂、支护材料和电气设备通过回收,经处理和修理再次投入使用。大多数煤矿都设有修旧利废厂或回收复用班组,但这些内部单位的成本和收益,没有在煤矿环境会计中进行反映,以致煤矿环境成本核算不够完整。

四、对煤矿应用环境成本会计的建议

1. 完善环境法律法规是实行环境成本会计的前提。环境会计不可能在企业自然产生,即使有些大型跨国公司自觉计量环境影响和披露环境信息,也是基于企业绿色形象与企业利益关系紧密,在其长远经济发展战略指导下采取的自利性行为,离环境会计的要求相差甚远。至于企业管理人员为规避因违反环保法规而带来的风险,不得不以环境会计为工具,也是为了证明本企业在环保方面的努力与成效,从而赢得社会公众、政府和消费者的信任,使企业形成巨大的无形资产。我国着眼于煤矿安全立法多,环境立法少,致使煤矿开展环境成本核算的动力不足。通过完善煤矿环境立法,能够促使煤矿管理者重视环境保护投入。当环保投入加大到足以显著影响其经济效益时,环境成本核算自然会提到议事日程。

2. 环境成本内部化是煤矿环境成本的重点。环境成本内

《医院会计制度》解读

孔为民 马媛

(石家庄经济学院 石家庄 050031 中石油铁建油品销售有限公司 北京 100036)

【摘要】 本文通过学习和研究 2011 年新《医院会计制度》,对新《医院会计制度》制定背景及内容与原制度进行了比较分析,对全面理解和把握新《医院会计制度》具有重要意义。

【关键词】 医院会计制度 会计信息质量 会计科目设置

2009 年 3 月,国务院下发的《医药卫生体制改革近期重点实施方案(2009~2011 年)》首次提出“把基本医疗卫生制度作为公共产品向全民提供,实现人人享有基本医疗卫生服务”。具体表现为五方面:①实行新医改后,国家规定在确定了需要保留的公立医疗机构的数量和规模后,其余的公立医院都要进行改制改革,改造成国有、民营等多种所有制并存的医疗机构体系。②体现公益性特点。③实行医药逐步分开。④实行医疗服务成本测算。⑤深化医院运行机制改革、建立和完善医院法人治理结构,明确所有者和管理者的责权,形成有责任、有激励、有竞争、有活力的机制。

一、现行《医院会计制度》存在的缺陷

1. 制度适用范围存在着局限性。现行《医院会计制度》明

部化就是将企业因污染环境造成的“外部不经济”纳入企业成本支出。现行煤矿环境成本不是完全没有内部化,而是内部化的范围、力度远远不够。为此需要采取以下措施:①加大环境法规对煤矿环境保护的约束性与激励性。现行环境法规主要用于纠正负的外部性,缺乏对正的外部性的激励。纠正对负的外部性覆盖率不高、约束力度不足,加强对正的外部性进行激励,是今后完善环境立法的方向。②企业领导者应增强环保意识和社会责任的履行。企业领导者要树立以人为本的观念,承担起节能减排的重任,尽可能地预防安全隐患,最大程度地减轻环境负荷。③加强环境外部不经济性的量化研究。仅有环境法规的强制和管理者的环境保护觉悟,而不解决环境外部经济性的量化问题,绝然保证不了环境成本会计的顺利推行。COD、空气中有毒有害气体含量等指标仅仅是解决了水和气体排放的污染程度量化分析问题,还没有转化为外部性价值计量。这需要环境学家、经济学家和会计学家共同努力,为环境成本会计构建可操作的计量基础。

3. 引入管理会计理论是开展煤矿环境成本会计的关键。财务会计要求企业根据统一的会计准则,编制对外报表,供外部信息使用者使用,而管理会计信息则主要供企业内部管理者使用。管理会计信息,是在财务信息和管理信息的基础上,用专门方法进行加工和计算的结果,它可以包括财务会计不

明确规定该制度“适用于中华人民共和国境内的各级各类公立医疗机构”,即会计主体是公立医院,而对非公有制医院的会计核算如何进行,目前尚无制度规定。

2. 对会计信息质量要求不全面。

(1)没有体现可比性原则。成本核算方面,其口径归集、计算方法、分配标准等不明确,成本范围过于笼统和简单。由此造成实际工作中各医院成本核算口径不一致、随意性较大,成本信息缺乏可比性,难以满足政府部门考评医院绩效的需要。

(2)不符合谨慎性原则。现行医院固定资产的融资租赁核算不符合会计核算中的谨慎性原则,此外对租期内利率变化、期满留购相应账务处理均未做出规范,核算的准确性大大降低,不能提供准确的相关信息。另外,现行医院财务会计制度

能加以确认与计量的成本和费用。与财务会计主要反映过去的信息不同,管理会计面向未来,用于决策和控制,这是煤矿应用环境成本会计的关键。

4. 提高会计人员的环境成本核算能力,培养复合型人才。环境成本会计需要复合型人才。从事环境成本会计工作的人员要具备以下知识和能力:①了解煤矿生产系统的运作;②熟悉环境法规和会计法规;③掌握煤矿环境成本的确认、计量专业技术;④具有较高的环保意识;⑤具有一定的管理会计知识和技能。我国现有会计人员整体素质不高,复合型人才尤为匮乏。只有通过多种形式提高会计人员的综合素质,才能为企业应用环境成本会计提供保证。

主要参考文献

1. 陈浩,薛声家.企业环境管理绩效的多级模糊综合评价.科技管理研究,2006;4
2. 陈亮.环境成本内涵及计量方法探析.现代经济探讨,2009;8
3. 袁广达.环境会计与管理路径研究.北京:经济科学出版社,2010
4. 郭晓梅.环境管理会计研究.厦门:厦门大学出版社,2003
5. 肖序.环境会计制度构建问题研究.北京:中国财政经济出版社,2010