

印度污染控制成本 会计准则的内容及启示

崔建华 ■

印度成本和工业会计协会(ICWAI)针对企业活动带来的环境污染问题研究制定了第十四号成本会计准则——污染控制成本会计准则(CAS 14),开启了以成本会计制度形式引导规范企业负担并披露环境保护成本的先河。本文就此作相关介绍和分析。

一、印度制定污染控制成本会计准则的动因

(一) 环境保护的需要

对于印度在经济快速发展过程中面临的诸多环境污染问题,印度学者认为,很重要的一个原因在于传统成本会计体系将污染控制成本排除在外,从而误导了企业经营者用于管理决策的会计信息,也就是说,在环境成本没有完全内化的情况下,企业完全根据自身经济利益最大化的目标决定自己的经济行为,偏向内部成本最低的产品和程序,而不是社会总成本(内部和外部成本的总和)最低的产品和程序,从而造成资源浪费、生态环境污染和破坏。因此,将污染控制成本分配到产品中就可以产生有价值的管理信息。

(二) 应对反倾销的需要

印度制定成本会计准则的另一个重要目的是促进本国企业成本核算方法与国际惯例接轨,以便减少不必要的贸易争端。随着印度出口的迅速增加,印度企业遭受的反倾销调查也呈不断上升态势。世贸组织的《WTO反倾销协定》明确规定:“产

品成本既包括生产成本,又包括环境成本”。因此,在企业接受反倾销调查时,调查机关若发现被诉企业的环境成本明显低于经正常推算应承担的标准,则可能选择不采纳此成本数据,从而使用“替代国价格”。由于替代国价格存在不可类比性和不确定性,往往导致应诉企业败诉乃至被征收高额的反倾销税。此外,ICWAI也希望通过规范企业成本会计和成本报告的方式建立一个标准的、可靠的、各行业皆遵守的成本数据库,为监管机构和行政部门提供其需要的成本数据,比如,为印度发起对外反倾销调查提供成本标准。

二、印度污染控制成本会计准则的内容和特点

在经济全球化发展进程中,作为污染物排放主体的企业应承担相应的环境责任,并在会计系统中予以计量反映。欧美国家会计界和有关国际会计组织率先开展了这一领域的研究,并从20世纪80年代起就陆续发布了一系列针对企业承担环境责任的会计制度(具体见表1)。

虽然各国环境会计制度内容不尽相同,但基本上都包括环境成本的确认与计量、环境负债的确认与计量、环境会计信息披露三大内容。从体系结构上看,美、加、英、日等国都将环境会计制度置于财务会计准则体系之下,而印度将污染控制成本核算制度进行单列并纳入成本会计准则体系(CAS),这是相比其他发达国家比

较有创新的地方。而对于印度自身的会计准则体系来说,这个污染成本控制会计准则的结构与其此前颁布的其他十三条成本会计准则类似,包括前言、目标、适用范围、概念、计量原则、成本分配、成本项目列示、信息披露等详尽内容(具体见表2)。

总体上看,CAS 14的特点主要体现在以下几个方面。第一,重视对相关概念的准确界定及与其他会计制度、环境法律制度之间的协调。该准则通过对空气污染物、空气污染、成本对象、直接费用、环境、环境污染物、环境污染、融资费用、估算成本、正常产能、污染控制、生产间接费用、土壤污染物、土壤污染、标准成本、水污染等十六个概念进行清晰的定义,从而使企业污染成本控制核算目标更为明确,且这些定义与与其他十三条成本会计准则及印度相关的环境法规协调一致,避免了与其他会计制度、环境法律制度之间的概念冲突。第二,对污染成本核算的计量原则进行了详细的规定,比如对企业的污染控制费用范围进行了准确的界定、由承包商进行污染控制工作而产生的费用及其计量原则进行了明确的规定、对未来立法变化造成可能增加的污染防治费用进行了详细的规定等,这些规定使得企业对污染成本的计量变得切实可行。第三,求同存异,务实推进。针对当前一些环境成本核算领域还存有学术争议的问题,比如外部污染成本问题,由于其计量的困难性,用目前传统成本计量模式无法量化污染企

表1 主要国家或国际组织的环境会计制度

国家或国际组织	准则名称及颁布时间	主要内容
美国财务会计准则委员会	第89-13号公告《石棉清理成本的会计处理》(1989)	主要针对石棉污染的会计核算问题,包括清理石棉所发生的成本是资本化与费用化的标准,以及费用化时是否作为特殊事项予以报告。
	第90-8号公告《处理环境污染成本的资本化》(1990)	针对环境污染的处理问题,要求企业污染治理成本费用化。除非有资料证明该项污染治理能延长企业资产寿命或增加资产效能,才允许资本化处理;规定潜在的环境负债项目从一般的或有负债中单独列出并加以估计等。
加拿大特许会计师协会	《环境成本与负债:会计与财务报告问题》(2003)	环境成本确认的处理方式,环境债务确认与计量标准,由于环境原因引发的资源修复问题,环境成本、环境债务、环境承诺披露规定。
日本环境省	《环境会计系统的导入指南》(2002) 《环境会计指南》、《环境会计指南II》	对环境成本的分类、确认与汇集提出指导要求;环境保全成本的确认、计量;环境保全效果的确认;以实物单位计量的环境保全效果和以货币单位计量的经济效果。
英格兰和威尔士特许会计师协会	《财务报告中的环境问题》(1996)	详细规定了环境成本的核算、环境负债的核算;或有环境负债、资源损害复原以及信息披露问题。
联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组	《环境成本和负债的会计与财务报告》(1998)	规定环境有关的主要会计概念的定义;环境成本和负债的确认、计量及披露。

表2 印度污染控制成本会计准则(CAS 14)内容框架

准则目标	用符合一致性和一贯性原则的方法来准确核算污染控制成本
准则适用范围	适用于对污染控制费用进行分类、计量、分配、呈报和披露、成本报表鉴证。
概念界定	对空气污染物、空气污染、成本对象、直接费用、环境、环境污染物、环境污染、融资费用、估算成本、正常产能、污染控制、生产间接费用、土壤污染物、土壤污染、标准成本、水污染等十六个概念进行了清晰的界定。
计量原则	规定以历史成本计量被消耗的资源;规定污染控制费用涵盖内容;规定法定机构的罚款、处罚或向其他第三方支付损害赔偿及类似费用的处理原则。
成本分配	规定在符合成本效益原则下,污染控制费用应尽量追溯到具体成本对象,在考虑到经济可行的前提下,由于废物处理和处置产生的直接污染控制费用应分配到相关产品上,如果不能直接追踪到产品,也要追溯到导致污染的生产过程;共同费用的分配原则强调“因果关系”和“受益原则”。
列报	规定污染控制费用中的材料费用应作为成本报表的一个单列项目;规定污染控制成本应列示:a.直接和间接费用;b.内部费用和外部费用;c.当前和今后的费用;d.水、空气和土壤污染的面积。
信息披露	详细规定披露形式和内容,诸如:污染控制费用分配到成本对象的依据;成本报表期间内关于污染控制成本的会计政策变更情况及导致这种会计政策变更的事项说明等。

业的成本补偿,因此,污染控制成本会计准则规定在当前的通用成本报表中对此暂不予考虑,体现了务实原则,当然这也非常符合会计谨慎性原则的要求。

三、启示与借鉴

辩证地看,污染控制成本核算融入企业经营活动之中对企业不只是一种风险,更是一种机会。印度与中国同为发展中国家,其面临的现实环境与我国也颇为相似,因此,笔者认为,当前我国可以从印度污染控制成本会计准则中得到一些启示与借鉴。

(一) 进行污染控制成本核算必须遵循的原则

目前我国企业对污染控制支出没有

进行系统的核算,有些企业产品成本中几乎没有包含污染控制费用,只是在实际发生时直接计入或是分期摊入“管理费用”科目,使得产品成本中缺少污染控制成本支出方面的数据。没有充分的污染控制成本信息,企业就可能会“忘记”环境代价,形成加大资源耗用和环境污染的恶果,不可避免地造成恶性循环,因此有必要将污染控制成本纳入产品成本。同时,企业对污染控制成本进行核算和控制必须遵循几个重要原则:企业污染控制成本的计量要遵循以历史成本为主、成本金额能够可靠计量的原则;对企业的污染控制费用的内容要进行准确界定,污染控制费用应是直接和间接的污染防治活动费用的总和,与企业污染防治活动无直接关联的行政罚款

或由于环境责任向第三方支付赔偿应排除在污染控制费用范畴之外。

(二) 污染控制成本分配标准应科学合理

如果企业对污染控制成本只是简单模糊地归集和分配,就会使管理者无法分清环境成本发生的动因,不利于环境成本控制,因此,污染控制成本分配标准要做到科学合理。在符合成本效益原则的前提下,规定污染控制费用应尽量追溯到具体成本对象,如由废物处理和处置产生的直接污染控制费用应分配到相关产品上,如果这些费用不能直接追踪到产品,也要追溯到导致污染的生产过程。在污染控制间接费用的分配过程中,为了避免污染控制费用分摊此高彼低的现象,选择分配标

从萨博公司被并购的历程 看我国跨国并购中的财务风险

罗贵海 ■

跨国并购是一项复杂的资本运作活动,并购前的调查以及并购后的整合等因素共同决定了并购活动的有效性。有关统计数据 displays,我国70%的跨国并购最终以失败告终。本文通过对萨博公司被我国企业并购的案例分析,阐述我国企业跨国并购在财务风险管理方面存在的不足,并提出完善的对策。

一、萨博公司被并购的历程

由瑞典政府投资成立的萨博公司被称为“涡轮增压的鼻祖”。1984年,SAAB9000的诞生标志着萨博汽车已经成功进入高档汽车市场。随着科研技术的不断进步,萨博系列车型相继推出并取得了良好的市场反响。2008年,随着金融危机的全面爆发以及美国通用公司战略和产品的调整,作为其子公司的萨博公司被列入

通用公司出售的行列,自此,萨博公司进行了一系列的并购交易。

1. 北汽集团对萨博公司的并购。2009年年初,通用公司宣布瘦身计划,准备出售萨博公司的部分股权,北汽集团拟借助这一机会获得萨博公司的先进技术。在收购股权还是收购资产的选择中,北汽集团进行了深入的调查分析。通过调查发现,萨博公司已濒临破产的边缘,收购其股权将使北汽集团承担极大的财务风险,因此北汽集团做出了通过收购资产方式获得技术的方案。2009年12月11日,北汽集团与通用公司正式达成购买萨博公司部分知识产权以及引进部分原萨博公司技术人员的协议。购买知识产权总共耗资2亿美元,包括3个整车平台、两个发动机系列、两个变速箱产品,所有上述产品的专利共计有79项,其余部分包括整个研发体系、

供应商管理体系、生产制造体系和质量管理体系。而今,北汽集团基于并购萨博公司技术开发的C70等中国制造的萨博汽车已上市。

2. 华泰集团对萨博公司的并购。2010年,再次陷入财务危机的萨博公司积极寻找中国投资方,在瑞典政府投资促进署的推荐下,华泰集团参与到萨博公司的并购中。根据交易框架的初步约定,华泰集团对萨博公司的总投资为1.5亿欧元,其中华泰集团支付1.2亿欧元以取得萨博公司29.9%的股权,并同意为萨博公司提供6个月期3000万欧元的贷款。但在2011年5月华泰集团却终止了对萨博公司的并购,造成这一结果的原因是华泰集团通过对萨博公司的实地考察,发现其财务状况已出现严重恶化。

3. 国能集团对萨博公司的并购。国能

准时应考虑因果关系、受益原则,避免一味地采用传统成本分配标准,如工时、数量、重量、体积等标准。

(三) 无法计量的外部污染成本应予以充分披露

针对一些难以计量的外部污染成本,企业目前的成本报表中可以暂且不予考虑,但不等于可以忽略不计,而是应以规范的方式在报表附注中予以充分披露,包括全部的事项说明,以及不确定性程度的说明,使得利益相关者能借助于现有的环境信息进行决策。

(四) 污染控制成本核算的会计处理

笔者建议,我国企业污染控制成本的核算与正常的成本会计核算可以结合在一起,即可以通过增加“生产成本”和“制造费用”的明细科目来实现对污染控制成本的核算与控制。在生产成本科目下设置“污染控制成本”二级科目,用来归集“污染防治费用”、“环保生产费用”、“末端治理费用”、“外部环境费用”。“污染防治费用”包括企业在生产前为预防未来可能发生的污染而产生的费用、“三废”污染控制技术研费用、环境认证费用、员工环保培训费用等;“环保生产费用”包括由于企业在产品生产过程中采取环保措施而产生的费

用;“末端治理费用”包括“三废”治理费用、污水循环利用费用等;“外部环境费用”包括由于企业造成不良环境后果而承担的费用。同时,在“生产成本——污染控制成本”科目归集完企业发生的污染控制费用后,按一定标准向应负担的产品进行分配。此外,对于污染控制资产的折旧,可在“制造费用——设备折旧费”下设置三级科目“污染控制资产折旧”来对生产用环保设备计提折旧,并计入相应产品的生产成本中去。■

(作者单位:嘉兴学院商学院)

责任编辑 鲍双双