

A企业环境业务的确认与核算探析

张翼飞 刘金彬 曹明才 ■

摘要：我国现有会计核算实务并不能反映重污染企业环境业务，因此需要对重污染企业实施环境会计提供科学、系统的指导。本文以A污染企业为例，分析其现有的会计实务对环境业务的核算，并对该企业建立环境会计核算体系提出建议。

关键词：环境会计；重污染企业；传统会计

一、A企业的基本情况

A成立于1989年，是主要从事氯碱化工业务的大型集团企业，其主要产品树脂产品、钾碱产品的产量稳步上升，同时排放废气、废水和废渣等物质也在增加。A企业为此采取了购买环保设备、购买排污权、支付绿化费等环保措施。经过调研分析，A企业当前依旧采用传统的会计实务来反映经济业务，包括环境业务。这就导致环境资源未得到识别，环境要素没有得到确认和核算。因此，A企业需实施环境会计实务，对环境要素进行确认和核算，科学地反映其财务状况。

二、对A企业核算环境业务的建议

为确认和核算环境业务，A企业需要设置环境会计账户。肖序(2006)认为核算环境业务的模式主要有：单设环境会计核算科目模式和“中心”账户核算模式。其中，单设环境会计核算科目模式是指单独设置“环境资产”、“环境负债”、“环境收益”、“环境成本”、“环境费用”等一级科目，并在此基础上设置相关明细科目的账务处理核算模式，如“环境资产——环境流动资产”、“环境成本——环境保护运行成本”等(肖序，2006)。“中心”账户核算模式是指在保留企业现有的会计核算基础上，通过设置与环境相关的二级科目，如“固定资产——环保固定资产”、“制造费用——环保固定资产折旧”等的账务处理模式(陈煦江，2004)。本文建议A企业采用“中心”账户核算模式对企业环境要素进行核算。

(一) 环境资产的确认和核算

A企业需要确认的环境资产有环境固定资产、环境流动资

产和环境无形资产。

1. 环境固定资产

A企业购买与环境相关的资产有：COD水质监测系统、烟气在线监测系统、锅炉脱硫设备、除尘设备等。这些设备和系统的购买都和环境保护直接相关，所以A企业应当以这些设备的买价、运费、调试费等达到预计可用状态之间发生的所有费用作为这些资产的入账价值，以固定资产为一级账，并增设环境固定资产，做如下会计处理：

借：固定资产——环境固定资产——COD设备
——除尘设备
——锅炉脱硫设备

贷：银行存款

2. 环境流动资产

环境流动资产是企业为保护环境而购入的原材料、辅助材料和商品等。A企业为治理车间的污染购买了消毒剂等，应按照其取得时的价格作为环境流动资产。会计处理如下：

借：辅助材料——环保材料——消毒剂

贷：银行存款

3. 环境无形资产

环境无形资产是指企业为保护环境购买得或者自行研发得专利和非专利技术。A企业取得了排放废弃物的排污许可证，属于非货币性的长期资产，因此排污权应确认为环境无形资产，企业应该按照取得时的实际价格入账，会计处理应为：

借：无形资产——环境无形资产——排污权

贷：银行存款

如果企业是无偿取得的排污权，A企业的会计处理应为：

借：无形资产——环境无形资产——排污权

贷：营业外收入——政府无偿分配利得

(二) 环境成本的确认和核算

肖序(2006)将环境成本分为：第一，环境维护成本，即在企业在生产过程中为防止或者减少环境污染而发生的耗费，如废弃物的回收和处置；第二，环境管理成本，即企业在日常管理活动中，为防止或者减轻环境污染而发生的耗费，如环境审计成本等；第三，环境研发成本，即为开发环保技术的各项投入，包括环境研发费用等。

对于A企业来说，现阶段可以确认为环境成本的业务有环境固定资产的折旧、环境固定资产的修理支出和环境无形资产的摊销、环境资产计提的减值准备等。

对外购的环保设备的折旧，A企业的会计分录如下：

借：制造费用——环境成本——环境维护成本

贷：累计折旧——环境固定资产

如果A企业对环境固定资产进行修理，A企业可按照修理环境固定资产发生的实际支出，

借：制造费用——环境成本——环境维护成本

贷：银行存款

在对环保无形资产即排污权进行摊销时，A企业可做的会计分录为：

借：管理费用——环境成本——环境保护成本

贷：无形资产——环境无形资产——排污权

假如环境固定资产和环境无形资产在生产经营过程中发生减值，由于减值是发生在企业日常管理过程中，因此应该确认为环境管理成本，A企业可以按照计提的减值准备做如下会计处理：

借：管理费用——环境管理成本

贷：资产减值准备——环境固定资产
——环境无形资产

此外，如果A企业回收利用“三废”作为原材料来生产其他产品，A企业可做的会计分录为：

借：生产成本——环境成本——环境维护成本

贷：辅助材料——其他材料等

(三) 环境费用的确认和核算

A企业在生产经营活动中发生的环境费用有缴纳的排污费和支付的绿化费。相对于环境资产如购买的环保设备，这些支出金额较小且企业的收益期仅仅在1年以内，因此A企业应把以上费用确认为环境费用。当这些费用实际发生时，A企业可按照实际支付的金额作如下会计处理：

借：管理费用——环境费用——绿化费/排污费

贷：银行存款

(四) 环境负债的确认和核算

对于环境负债的确认可以参考修复环境破坏的费用、实际支付因破坏环境罚款和对因环境污染而对相关部门支付的罚款等；而环境或有负债则是将来意义上的负债，通常是指可能发生赔款和罚款等，企业可按照发生可能性的大小作为入账依据(袁向华，2012)。

A企业并无发生因环境问题造成的任何赔款和罚款，仅仅发生了支付因购入环保材料发生的往来款和支付排污费等。可见，A企业在生产经营过程中无环境或有负债，只有普通的环境负债。当A企业发生环保材料的采购业务时候，可按照环保材料的购买价格做如下会计处理：

借：原材料——环保材料——除尘剂/消毒剂

贷：其他应付款——应付环保款

当实际支付时：

借：其他应付款——应付环保款

贷：银行存款

此外，当A企业计提应交的排污费时，可按照当期应交的金额，做如下会计分录：

借：管理费用——环境费用——排污费

贷：其他应付款——应付环保款——排污费

(五) 环境收入的确认和核算

企业的环境收入主要包括“三废”处理收入、环境设备的盘盈、环保设备的处理净收益等。

A企业目前在经营过程中并没有发现任何与环境相关的收入，如果企业将来发生与环境相关的收入，可做如下会计处理：

借：银行存款

贷：营业外收入——环境收入——处理三废收入

(六) 环境利润账户

A企业应设置专门的“环境利润账户”。在结转环境成本和环境费用时，可做如下分录：

借：本年利润——环境利润

贷：管理费用——环境成本

管理费用——环境费用

A企业在结转环境收入时，建议做如下会计处理：

借：营业外收入——环境收入——XX收入

贷：本年利润——环境利润

最后根据该科目的余额全部计入“本年利润”账户。

(本文受到“新常态下上市公司环境会计信息披露实证研究——基于四川省上市公司的证据”<SC15B002>的资助)

(作者单位：成都学院)

责任编辑 王雅涵