

企业环境成本核算和分配中存在的问题及对策

谢东明 肖红军 郭洪波

企业通过环境成本的核算和分配可以清楚地了解环境成本在企业不同生命周期所占的比例,特别是对于造成环境污染最为严重的生产阶段,通过有效地核算和分配可以从数量和价值两个方面掌握各个生产环节和工序的资源损耗(包括能源、材料等)以及产生的废弃物,降低各种资源的损失率,减少“废水、废气、废渣”的排放,从而寻找环境控制的重点和关键环节,进而制定切实可行的环境成本控制措施。

(一) 企业环境成本核算和分配现状及存在的问题

1. 环境成本核算内容不够全面。现代企业的环境成本核算多局限于生产经营环节,而对于筹建、研究开发、采购、营销、废弃物回收等阶段核算内容较少,这使得很多本应进入核算系统的环境成本未被纳入。企业的“三废”处理成本、缴纳的排污费、购买的排放权、发生的环境监测和审计费

用等多是与生产经营有密切关联的环境成本,具有易核算、易货币化的特点,且有成熟的会计确认准则,因此很容易被企业纳入成本核算范围,而企业在其他阶段的环境成本不仅客观存在,并且所占比重逐步提升,但很多环境成本由于计量技术和现有企业会计准则的局限而未被企业纳入核算系统。

2. 环境成本的分配不够合理。一是环境成本分配计入的会计科目不合理。有些企业将发生的排污费计入管理费用,其实排污费是因企业的生产经营而发生的费用,不应简单计入期间费用进而直接计入利润总额。二是环境成本分配的方法不合理。有些企业将计入制造费用的排污费、“三废”处理成本等仅根据产品的产量直接进行分配,忽略了能够生产同样产品的生产线却具有不同环保水平的现实情况。三是环境成本的分配未充分考虑因果关系。有些企业发生的废弃物处

理成本是多种产品混合形成的,但是不同的产品所排放的废弃物比重不同,还有个别产品并未排放废弃物,这时将环境成本进行平均分摊就不尽公平。

3. 会计确认未完全遵循权责发生制原则。有些企业的“三废”处理成本、缴纳的排污费、购买的排放权等仅在实际支付时一次计入成本,有些企业会发生较大金额的产品回收费用和报废的弃置费用,也是在实际支付时集中入账,并未通过预提和待摊的方式进行会计处理,这些过于简单的会计处理方式会造成企业不同期间利润波动较大,不符合权责发生制的确认原则。

4. 未单独设置环境成本核算科目。一是未单独设置环境资产核算科目。目前企业环境成本一般依据已有的会计核算科目进行核算,并未单独设置专门的核算科目。如企业环保研发形成的无形资产计入“无形资产”,购置

不妨考虑得更全面一些,假设A公司进货成本按照付款收据金额140万元入账,比取得专用发票时的进货成本130万元多出10万元,随后可以转作销售成本而在所得税前抵扣,则可以抵扣的数额为: $10 \times 25\% = 2.5$ (万元)。

将以上结果汇总不难发现,如果A公司支付12.1万余元款,并索取合法的增值税扣税凭证,将导致A公司少交的相关税费数额为:

$22.1 + 1.547 + 0.663 - 0.5525 - 2.5 = 21.2575$ (万元)。

相信A公司的管理者和会计人员看到这里会大吃一惊,公司因为贪图12.1万元的便宜,竟然导致净损失9.1575万元(21.2575-12.1)。

这个案例告诉大家,在购销往来和支付结算过程中,应当充分关注各种可能的税收成本以及相关的财务风险,而不要被表面的利益所迷惑。

诚然,赊购欠账对于购买者而言是有代价和风险的,其交易设计和往来结算条款可能导致公司受到各种不利影响。公司不能只看表面的、眼前的利益,而是要通盘考虑、合理筹划,以达到整体利益的最大化。

(作者单位:国家开放大学会计学院
东北财经大学会计学院/中国内部控制研究中心)

责任编辑 刘黎静

的环保固定资产计入“固定资产”，采购的环保材料计入“原材料”，很难从账面上清楚了解企业环境资产的数量和价值等重要信息。二是未单独设置环境成本、环境费用和环境收益的核算科目。环保无形资产的摊销一般计入“管理费用——无形资产摊销”，环保固定资产的折旧一般计入“制造费用——折旧费”，企业领用的环保材料一般计入产品的“生产成本——直接材料(或制造费用)”，企业发生的“三废”回收利用收益、环保财政补贴和奖励、环保低息或无息贷款所节约的利息等环保收入，一般计入“其他业务收入”、“营业外收入”、“财务费用”等科目。这些环境成本费用、收益混合在传统的会计科目中，不利于财务人员准确提炼相关的数据信息，也不能准确计算企业的环保收益。

5. 未对企业资源的内部损失和外部环境损害进行专项核算。企业为了生产产品，要投入能源、材料、设备和人工等，即能源成本、材料成本和系统成本，它们经过一道道生产工序，最终形成产品，并且在每个生产工序都会有能源、材料和系统的损失，统称为资源的内部损失，还会产生一定的废弃物(如废料、弃料、残损品、废水、废气和废渣等)，这些废弃物经过处理会产生废弃物处理成本，除一部分循环再利用外，其余的则排放到自然环境中，形成资源的外部环境损害。目前很多企业并未单独核算能源、材料和系统的损失成本，对于废弃物的外部环境损害更没有较为准确地核算，不利于企业采取降低环境成本和减少环境污染的措施。

(二) 完善企业环境成本核算和分配的策略

1. 拓宽企业环境成本核算和分配所涵盖的范围，实现外部环境成本的内部化。企业应基于产品生命周期理论

核算和分配筹建、研究开发、采购、生产、营销、废弃物回收等阶段的环境成本。治理企业生产经营对外部环境所造成的损害所承担的成本，相比企业内部承担的环境成本要高得多，这部分环境成本由于具有潜伏性、滞后性、不易计量性的特点，长期以来多由社会承担。企业应增强环保意识，主动加强外部环境成本的核算和确认，承担起保护环境的社会责任，建立生态经济发展模式，实现自身的可持续发展。

2. 提高企业环境成本核算和分配的准确性、公平性。企业可运用作业成本管理核算和分配环境成本，遵循“产品消耗作业，作业消耗资源”的理论，先设置不同的作业成本库，将发生的环境费用归入相应的作业成本库中，然后设置合理的成本动因，根据作业动因将作业成本分配到不同的产品。虽然采用作业成本法进行核算和分配比较复杂，但避免了传统核算分配方法的模糊性和不公平性，明确了污染的责任主体。

3. 完善权责发生制的确认原则。企业环境成本的核算和分配要遵循权责发生制原则，对于本期集中支付而受益期间涉及以后但不超过1年的环境成本，应直接计入当期损益，超过1年的应通过“长期待摊费用”予以分期摊销；对于属于本期承担但尚未支付的环境成本应通过“应付账款”或“其他应付款”进行核算和确认；对于回收产品所支付的环境成本应通过预提提前计入产品成本；对于特殊行业设备报废处置时会因承担环境保护和生态恢复等责任而发生环境支出的，应按照环境支出的现值计算并提前计入固定资产，平时则通过计提折旧计入产品成本；对于企业因环境污染、环境诉讼可能发生的环境负债，可通过“预计负债”加以确认。

4. 政府应逐步建立健全环境会计

的法律法规，设置环境成本核算的会计科目。虽然目前我国尚未单独制定环境会计的法律法规，但是企业可单独设置环境成本核算和分配的会计科目，通过专门的会计科目核算企业的环境资产、环境成本和环境收益等情况。当然，在没有制度要求的现状下，企业可在账外设置核算科目(不影响现有账务处理)，也可在已有的账务系统中增加相应的会计科目，比如：在环境资产方面可增设“环境固定资产”、“环境无形资产”、“环保材料”等会计科目，对于计提的折旧、摊销的无形资产和领用的材料也可在原来一级会计科目下增设二级明细科目；在环境成本收益方面可增设“环境生产成本”、“环境费用”、“环境收入”和“环境净利润”等会计科目。

5. 通过资源损失定量分析对企业的资源内部损失和外部环境损害进行专项核算。企业的生产过程往往由多个生产工序组成，减少资源损失率就是要通过细分到各个生产工序来查找问题、制定措施，每个生产工序的资源利用率和资源损失率均不同(二者成相反关系)，能源、材料和系统在每个生产工序的损失率也不同，因此，企业应通过资源损失定量分析评估企业在各个生产工序的资源损失降低幅度并采取具体举措，重点解决损失比重大的资源，兼顾损失比重较小的资源，从根本上降低资源损失，提高资源利用效率。☐

(本文受天津市哲学社会科学研究规划项目“基于公众参与理念的监测信息公开、政府监管对重点监控企业环境行为的作用机理研究”<TJGLWT15-012>的资助)

(作者单位：天津财经大学商学院会计学系/博士后流动站 洛阳黄河同力水泥有限责任公司 天津中德应用技术大学财务处)

责任编辑 刘黎静