

国际会计的

热点问题

——环境会计

沈小南

近年来,环境问题成为国际上一个热门话题,诸多领域都将其列入各自的研究范围。特别是 1987 年联合国世界环境和发展委员会的报告“我们的共同未来”的发表和 1992 年联合国环境与发展会议的召开,更使这个问题的研究在全球得到了普遍的推动。许多工业界人士把环境问题列为企业面临的第一号挑战,国际上一些与环境问题密切相关的大型企业,都在开始编制年度环境特别费用预算,以供解决环境保护问题。

国际会计界也对环境问题给予了愈来愈多的关注。联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组已连续几年将环境会计作为工作组年会的讨论议题之一。笔者通过参加这些会议的讨论,深感开展环境会计研究、重视环境会计信息资料的披露是十分重要的。本文旨在就国际会计界对环境会计的研究进展情况向读者作一简要介绍,以期引起我国会计界对环境会计的兴趣与重视。



一、各国环境会计状况

1991 年,联合国曾就环境会计问题进行过一次全球范围的调查,调查集中在对环境影响突出的行业,例如石油、化工、制药、钢铁等。对 222 个跨国公司所作的调查结果表明,与以往相比,世界各国对环境问题的关注和重视都加强了,各企业对于环境资料的公布程度也提高了,所调查企业中的 86% 都或多或少地提供了关于环境的资料。但调查同时表明,企业对环境资料公布的特点是描述性的居多,大多包括环境政策、态度、意图以及在某些关键区域所取得的进展等,而且这些资料一般在董事会或管理部门的报告中反映,而不是在财务报表或者报表注释中反映。这种公布方式不利于企业间的比较和期间的比较,难以对企业对环境资料公布方面的表现作出客观的评价,也难以使报表使用者了解环境问题对企业财务状况和经营成果的影响。只有很少的企业提供了定量的资料,例如所达到的排污水平与预定的排污标准的比较,采取环境保护措施对财务的影响以及或有负债等。

1993 年,联合国印发的一份题为《跨国公司的环境管理》的研究报告,再次介绍了对跨国公司环境资料公布情况的调查。调查结果表明,被调查的跨国公司总的来说在公布环境资料方面持低姿态,公布的环境资料质量不高、不全面且可比性差,资料很少定量,且定性信息往往不附时期。此外,看不出花费的资金、取得的成果和规定的指标之间有何关系,因此无法评估公司的环境绩效以及公司的环境活动对财务成果的影响。联合国报告认为,由此看来,不能低估企业在公布环境资料方面所面临的困难。

二、环境会计核算和信息披露

企业为采取环境治理措施而发生的支出主要包括:资本投资、业务费用、研究与发展费用、行政与规划

费用、补救措施费用以及复原(回收)费用等。这些支出涉及成本费用,会对财务状况产生影响,但由于目前不论在国际范围还是各个国家,几乎都没有建立有关环境会计的标准,因此核算和披露都很不规范。目前一些国家的实务是,环境保护措施支出在会计上或是采用资本化方法,或是计入当期费用,或是作为或有负债。

采用资本化方法,主要是指企业为实施环境治理措施而购置的设备作为资本支出,计提折旧;或是将环境清理费用作为递延项目,分期摊销。

计入当期费用,许多企业将环境支出计入了经营费用,不单独列支,这种作法使得报表使用者难以明了企业为治理环境发生了多少支出。

作为或有负债,是指当与环境有关的负债或或有损失能够被合理而可靠地估计和计量时,就作为应计负债入账;如果无法得出一个合理的估计数,但它又是重要的,就应在财务报表注释中加以说明。美国证券交易委员会要求上市公司公布其所有的环境负债,除非他们能够证明该负债对投资者不会产生重要影响。

关于环境资料在财务报告中的披露,许多会计专家建议,这种资料可分为两部分,一部分包括在董事会报告中,披露有关企业环境政策和实施情况的资料;另一部分较具体,反映计入本期损益的环境支出和与环境有关的资本性支出,这部分资料在财务报表及其注释中披露。具体披露事项包括:(1)与企业有关的环境问题的类型;(2)企业已通过的关于环境保护措施的政策和方案;(3)自政策执行以来,在重要领域内的改善情况;(4)企业自订的环境排放指标以及企业如何实施这些指标;(5)根据政府法律规定而采取的环境保护措施和按政府的要求达到的程度;(6)环保措施对目前企业的资本支出和损益的影响以及对未来的影响;(7)环保经常性支出的数字(附加有关具体环保措施的说明);(8)已资本化的数字及其摊销情况(附加有关具体环保措施的说明)等。

专家们认为,环境资料的公布很可能会对企业的环境政策和方案产生积极的影响,公布环境资料的规定对企业行为的影响比环境立法的影响还要大。经验已表明,公布有毒排放物数据对于减少污染而言,比20年的管制规定更有效。

三、环境资料披露的障碍

在很多国家,只有当费用实际支付之后,税务上方可抵减,因此没有动力促使企业记录由于环境治理而产生的负债,税收上的不可抵减造成了记录环境负债的障碍。许多人士提出,为消除这种障碍,各国政府应

修正税收法案,允许在财务上可以列支的预计环境支出在税收上也可以同时抵减。

获利能力的压力是另一个潜在障碍,投资者将每股获利能力视为企业经营好坏的标准,因此企业不愿采取会减少收益的环保措施,以尽量避免减少收益的支出。

还有一个障碍是很多企业感到从其它费用,特别是投资支出中划分出治理环境支出非常困难,这是因为环境的改善往往是取代或扩大生产能力的投资的一部分。由于没有计算环境费用的标准,企业很难对这些费用予以正确而一致的反映。

四、可持续发展会计

目前国际上对环境会计的研究,已经超出了环境支出的核算和相关环境资料披露的范围。有关人士认为,广义的环境会计还应包括可持续发展会计。自1987年联合国世界环境和发展委员会的报告“我们的未来”发表后,“可持续发展”概念在全球逐渐得到了普遍接受,关于可持续发展问题各方面的研究勃然兴起。

关于“可持续”的概念,目前得到最广泛接受的定义是“我们的共同未来”报告中提供的定义,即“能满足现在的需要,但不损害后代满足他们自身需要的能力”。这就是说,人类的要求应当通过环境的持续、平衡发展来满足。该定义过于笼统,但可能因其笼统,才得到这样广泛的接受。在定义的基础上,又产生了可持续发展概念的两个得到广泛接受的要素,即“生态效率”和“生态平衡”。生态效率指的是自然环境和人类对它的利用问题,这是环境问题;生态平衡指的是各代人之间与每代人之间的平衡问题,这基本属于社会问题。工商企业最关心的是生态效率问题。一些环境经济学家提出了生态效率和生态平衡问题的一些基本参数,例如“自然资本”和“人造资本”。自然资本包括各种自然资源;人造资本则包括人类利用自然资源创造的建筑、道路、机器以及各种消费品等。人造资本被经济系统和会计系统根据其价值加以确认,而自然资本则往往不确认。因此,自然资本被看作一种自由商品,其减少不按经济成就指标(例如国民生产总值或会计利润等)计量。自然资本还可分为必不可少的自然资本和可更新、可替代的自然资本两类。可持续经济系统应当是保护所有必不可少的自然资本,如果自然资本减少,必须有替代物补充,以防止自然资本的枯竭。可持续性要求企业保持其总资本的完整,只消费产生于资本的收益。

会计在可持续环境问题中确实在起着作用,其中有些作用是积极的,有些作用是消极的。会计的消极作

《国际会计准则 23 借款费用》简介

朱海林

国际会计准则第23号“借款费用”(下称本准则)是国际会计准则委员会于1993年修订的一项国际会计准则,属于财务报表可比性项目的一部分。新修订的准则替代了1983年批准通过的国际会计准则第23号“借款费用资本化”,并于1995年1月1日起生效。

借款费用,指企业承担的、与借入资金相关的利息和其他费用。本准则规定了借款费用的会计处理方法。一般情况下,借款费用应立即费用化。但作为允许选用的处理方法,本准则允许那些可直接计入相关资产的购置、建造或生产成本的借款费用资本化。这里,相关资产,指需要经过相当长时间才能达到可以使用或可销售状态的资产。

借款费用一般包括:(1)银行透支和长短期借款的利息;(2)与借款相关的折价或溢价的摊销;(3)安排借款时发生的辅助费用的摊销;(4)融资租赁费;(5)作为利息费用调整额的外币借款产生的汇兑差额。

相关资产的例子有:需要相当长时间才能够达到可销售状态的存货、制造厂、发电设备以及投资的房地产。其他投资以及那些日常性生产或生产周期较短且重复大量生产的存货不属于相关资产。那些在购置时打算使用或销售的资产也不属于相关资产。

1. 借款费用费用化(基准处理方法)

不管借款如何使用,借款费用均应于其发生的当期确认为费用。

用,包括以下列方式阻碍高生态效率的实现:限制性预算方法、以利润为重点的短期业绩衡量、鼓励股票市场注重底线利润和每股盈余等衡量标准。会计在帮助企业制定顾及环境和社会的政策方面也能发挥积极作用,目前这类积极作用不如消极作用明显。显而

2. 借款费用资本化(允许选用的方法)

可直接计入相关资产的购置、建造或生产成本的借款费用应通过资本化成为该资产成本的一部分,而其他费用应于发生的当期计入损益。

可直接计入相关资产的购置、建造或生产成本的借款费用,指那些如果不发生相关资产上的支出就可以避免的借款费用。要确认特定借款费用和相关资产之间的直接关系以及确定哪些是本可以避免的借款,可能是困难的。例如,当一个企业的融资活动集中协调时,困难便产生了。当企业集团使用多种债务工具,按不同的利率借入资金,同时将这些资金按不同的基础借给企业集团内的其他企业时,也会产生困难。其他复杂性源于企业集团在高通货膨胀经济条件下经营时,使用外币贷款,并且与外币有关的贷款汇率是变动的。结果,确定可直接计入相关资产购置成本的借款费用金额是困难的,需要经验判断。

对于为获得某项相关资产而特别借入的资金,其应通过资本化计入该资产成本组成部分的借款费用金额,应以本期内发生在借款上的实际借款费用减去以该借款进行短期投资而获得的投资收益来确定。

为取得某项相关的资产而进行筹资安排可能使企业获得借入资金,并在该资金部分或全部用于相关资产的支出之前,承担相关的借款费用。在这种情况下,这些资金常常在发生相关资产的支出之前用作临时性

易见的是,企业追求效益和社会要求的可持续发展之间是有矛盾的,传统会计方法与生态会计(需许多估计)之间也是有矛盾的,这是环境会计面临和需要解决的实际问题。

责任编辑 宋军玲