

资源节约与会计责任

■ 田长山



自20世纪80年代中期以来,全球资源与环境问题日益严重,引起了世界各国的普遍关注。许多专家、学者以及国际组织都致力于研究解决这一问题,努力对资源与环境进行会计核算,并要求将这一核算纳入到各国的国民经济核算体系中。联合国环境与发展大会通过的《21世纪议程》提出,“要发掘更好的方法,用来计量自然资源的价值,以适应环境与经济一体化的核算体系。”可见资源环境的会计核算理论研究已成为时代发展的必然趋势,更是企业、国家乃至全球可持续发展所面临的新课题。围绕这一课题,资源会计、资源流成本会计和环境会计的理论研究相继展开。无论是资源会计、资源流成本会计,还是环境会计,都是对会计理论的一种创新,都赋予了会计责任新的内容。因而,也使我们看到了未来会计工作的难度、广度和深度。

一、资源节约对会计责任的实践要求

(一) 资源节约的战略目标对会计提出了战略管理上的要求

在资源会计或环境会计制度还没有完全形成的情况下,要建设资源节约型企业,建设资源节约型社会,会计工作的一个重点在于尽快适应新形势、新要求,及时提供会计相关信息。

以笔者所属的集团为例,到2010年,集团万元销售收入的能源、原材料、水资源、劳动力消耗水平都要达到或接近国内先进水平,初步实现建成资源节约型企业的战略目标。对集团公司内工业企业会计数据方面的要求如下:一是能耗效率要在现有基础上提高37%,万元销售收入综合能耗平均每年下降7%,每年将减少成本支出3.6亿元左右。二是万元销售收入原材料消耗要在现有基础上降低9%,平均每年下降1.5%,每年将减少材料成本支出4亿元左右。三是要求在现有水平上使水资源使用效率再提高13.8%,万元销售收入耗水量平均每年降低2.44%,水循环利用率提高10个百分点,每年可减少成本支出0.7亿元左右。四是劳动力占用效率涉及到人力资源会计的

核算要求,到2010年,集团工业企业劳动力产出效率要在现有基础上提高1.8倍,百万元销售收入劳动力占用平均每年下降15.6%,每年将减少人工成本支出2亿元左右。上述战略目标的落实,必须具体到集团的各相关企业,只有将任务和责任落到实处,才能顺利实现集团的资源节约目标。

(二) 把资源消耗管理纳入财务管理

财务管理工作必须适应形势的发展与需要,不断创新理论及实际操作业务,将业务工作延伸到企业管理的各个部门、环节。按照资源节约型企业的要求,必须进一步创新现行报表系统,把企业的能源、原材料、水资源、劳动力占用等内容纳入到成本报表体系中,改变目前资源消耗管理以统计为主的现状,建立资源消耗的会计衍生报表体系,切实把资源消耗管理纳入到财务管理体系之中,使其向价值管理转变。同时,还要在建立资源消耗会计衍生报表体系的基础上,把降低资源消耗、建设资源节约型企业的各项要求转换成考核评价指标,纳入企业管理的考评体系,使降低资源消耗、建设资源节约型企业的各项要求切实得到贯彻落实。随着资源及能源价格的激增,资源节约、节能环保已不仅仅是企业社会责任的体现,它更应成为财务会计人员节约成本的关注点,从会计业务角度进行深入研究,使之达到应用于具体实践的要求。

(三) 加强企业基础管理工作,降低企业各环节的资源消耗

资源会计概念的提出,说明在企业生产经营活动中,迫切需要会计人员提供各项资源消耗的准确数量,以促使企业尽早发现不合理消耗等问题。因此,对于企业来讲,要进一步把计量管理、定额管理、标准管理及绩效管理有效结合起来用会计数据进行反映,并开展资源消耗的合理性研究,分析本企业的资源节约控制标准与生产经营现状的匹配问题,促进企业管理水平的不断提高。同时还要加强企业生产经营各个环节上的计量管理,严格控制各种跑、冒、滴、漏现象,切实把主要工序的能耗、物耗计量到位。积极协助或参与做好企业资源消耗的基础标准制定工作,制定出各产品资源消耗控制标准,如主要

用能设备能耗效率标准以及重点加工环节材料损失标准等。只有将这些企业资源节约的基础性工作做好了,才能进一步知道企业的资源利用状况,分析判断企业资源到底是节约了还是浪费了,才能从数量上加以表述,把定性的描述转化为量化的表达。

成本控制是企业的永恒话题,也是企业管理的一项重要工作,同时还是一项会计业务。加强企业生产经营各环节的成本费用控制,也是资源节约的基础性工作。从会计业务来讲,要积极推行价值链管理,强化、细化班组成本控制,采取各种有效的办法和措施,促进资源节约。同时,还要关注人员费用,改进工作流程,降低管理费用,减少非经营性消耗支出。积极协助并做好企业的开源工作,促进企业业务流程的改善,进而改善固定消耗的分摊,这也是促进企业资源节约的又一个方面。

二、资源节约与会计责任的有效结合

20世纪60年代,西方发达国家在经济迅猛发展的同时,也暴露出一些工业化弊端,其中环境污染问题较为突出,因而产生了社会责任会计。资源与环境是社会责任会计重点反映的内容。它要求企业从会计角度说明履行的环境保护责任,是否在保证经济效益的同时提高了生态效益,是否有较高的资源有效利用率,以及企业在降低能源消耗、减少稀有资源的耗用等方面都采取了哪些有效措施,等等。

随着我国现代化建设的发展,企业的社会责任问题越来越受到社会各界的重视。这就要求企业能从会计责任上反映出企业的社会效益和社会成本,弥补传统会计的不足。目前,我国企业社会责任会计体系还没有建立,但今后的会计核算

工作应将资源节约与会计责任有效地结合起来。笔者认为从最熟悉的业务做起可以促进责任会计体系的形成,也就是从细化核算、跟踪核算和拓展核算方面来加强会计核算。

细化核算,就是在建立健全会计核算制度的基础上,结合资源节约问题,进一步细化科目设置,以有利于提取相关会计数据,强化对企业各部门资源消耗量的管理。同时,在成本细化核算时,必须把真实的资源消耗核算纳入生产成本核算中,尤其是必须真实体现带有公共占有性质资源的价格及耗用量,如大气、水源等。

跟踪核算,即通过对资源流程的核算,发现资源节约的关键部位或关键环节所在,从而改善业务流程或工作流程。跟踪核算包括对决策事项和执行程序的流程跟踪,如对重大对外投资、资产处置、资金调度等经济业务事项的决策,既要防止权限过于集中,也要防止政出多头、各行其是,避免由于决策失误给企业造成直接经济损失。同时,还要对财产的实物核算进行跟踪,督促并做好财产清查,防止因管理不善而造成浪费。

拓展核算,是指使会计核算或会计业务随着时代的发展和变化,不断拓展核算领域,拓宽核算思路,创新核算办法。从领域来讲,必须关注资源节约、环境保护及持续经营。从思路上来讲,新会计准则的实施,给予我们更多启示与方法,有利于解决实践当中遇到的新问题。从核算办法来讲,今之核算与古之核算已有天壤之别。现在的会计核算已经是一门综合性的学科了,并且随着社会及经济的发展,对会计业务及工作岗位的要求也越来越高,期望值也越来越大,因而会计责任也将更加显现。

(作者系中国兵器工业集团公司第206研究所总会计师)

责任编辑 雷蕾

● 词条

资源流成本核算

资源流成本核算是基于企业制造过程中材料、能源的投入、生产、消耗及转化为产品的流量管理理论,它是跟踪资源实物数量变化,提供资源全流程物量和价值信息的核算。资源流成本核算将企业的内部资源流流转视为成本分析的中心,按照资源的输入输出平衡原则(原材料+新投入=输出端正制品+输出端负制品),将一个企业划分为几个物量中心,按材料、能源流向进行分流计算,依次在不同的物量中心间移动,分别核算各物量中心输出的正制品(合格产品)和负制品(废弃物)。它能帮助企业从数量和金额两方面计算企业生产过程的资源投入、消耗、废弃等流量与存量信息,跟踪资源在企业生产流程中的移动轨迹,反映各环节废弃物与合格产品的比率,由此找出负制品比例过大的物量中心,作为挖掘改善潜力的重点对象,然后深入分析负制品中成本的构成,找到负制品产生的源头,改善设备和流程,提高正制品比率,以达到节约资源、降低污染、削减成本的目的。