

浅析环境收入

厦门大学会计系 陈碧香

摘要: 准确反映企业的环境收入是正确评价企业环境财务业绩的前提。本文在简要介绍和分析目前国内外关于环境收入的较具影响力观点基础上,对环境收入的定义、分类、确认、计量和披露问题提出自己的观点。

关键词: 环境收入 收入 节省的费用

中图分类号: F205

目前国内外的一些学者对环境收入的定义进行了许多相应的探讨。许家林等(2005年)认为,环境收入是指企业积极参与保护和改善生态环境而产生的各种直接或间接的经济收益。

笔者认为,环境收入是指企业在一定时期内利用其所能控制的有效资源,实施保护和改善环境的活动而取得的能以货币计量的收入,企业的环境收入既包括实际的收入,也包括推测的收入。推测的收入包括企业由于推行环保活动,提高企业形象,相应带来销售额的增加;由于实施环保活动而与当地政府的的关系更加密切,从而加快企业产品被允许销售或其它官方程序的进程;由于实施环保措施导致生产风险的降低,提高了工人的工作主动性相应带来生产效率的提高等等。但

是,由于推测收入是在一定的主观估计基础上计算出来的,具有一定的或然性,在目前的会计制度和实务中无法准确反映。因此,下文中所指的环境收入仅指实际收入。

一、环境收入的分类

从国际会计师联合会对环境收入的定义中,可以看出其将环境收入分为直接收入和节省的费用两类。许家林等(2005年)认为我国目前可能的环境收益主要有:(1)利用“三废”生产产品将会享受到对流转税、所得税等税种免税或减税的优惠政策从而增加税后净收益;(2)从国有银行或环保机关(周转金)取得低息或无息贷款而节约利息所形成的隐含收益;(3)由于采取某种污染控制措施(如购置设备、环保技术研究等)而从政

单位面积的价值,根据森林资产增加或减少的数量乘以该单位面积,即得到增加或减少的价值,同时,也能得到森林资源在生态与社会价值上的耗减数额。

通过以上核算过程,可以实现森林资产的“会计型”核算,实现森林资源的宏观与微观核算的衔接。

三、森林资源资产化管理的设想

森林资源资产化管理要明确森林资源的拥有主体与经营主体,拥有控制权的主体享有森林资产的全部法人财产权,并根据森林经营的不同目的对森林资产的价值及其变化进行会计核算,使森林资源纳入机构的会计账户与资产管理体系之中。

长期以来,森林被作为一种特殊的自然资源,经济系统对自然资源的利用主要是其林木价值,森林资源没有作为资产核算。在会计核算中,仅考虑其社会属性的成本(育林、造林成本),而没有考虑其自然属性的价值(如生态价值);森林资产的产权不清,核算主体不明;没有森林资产的资产管理体系和价值核算体系。

对于森林资产进行资产化管理具有重要意义:一方面可以权责明确,促进森林资源的可持续发展;另一方面有利于绿色国民经济核算的开展;另外还可以促进环境会计宏观与微观的融合。

笔者开展森林资源资产化管理的设想为:明确森林资源的管理主体与核算主体,森林资源属于国家与集体所有,属于国家的部分,可以建立管理与核算主体或以产权证的方式明确其控制主体;属于集体所有的部分,明确其管理所核算主体,为进行资源资产化管理奠定基础。建立森林资产的会计核算与评估制度,以价值管理促进经营管理与行政管理。在森林资产的估价上,要全面考虑其经济收益、现实与潜在的生态收益。森林资产管理中宏观管理与微观管理相结合,宏观核算与微观核算结合,二者相互促进,形成一个有机的统一体。

参考文献:

1. United Nations et al., Integrated Environmental and Economic Accounting 2003: Final draft circulated for information prior to official editing [R], New York, 2003.
2. 陶仁川. 森林资产管理核算[M]. 成都: 成都时代出版社, 2004
3. 张颖, 李鹏恒. 绿色GDP的森林核算内容、方法与发展趋势[J]. 绿色中国, 2004(14)
4. 侯元兆. 我国森林绿色GDP核算研究的攻关方向与核算实务前景[J]. 世界林业研究, 2005(6)

收稿日期: 2006-08-22

责任编辑: 张翊飞

府取得的不需要偿还的补助或价格补贴;(4)有些情况下,企业主动采取措施治理环境污染所发生的支出可能低于过去缴纳排污费、罚款和赔付而赚取机会收益;等等。根据其分析,其认为我国目前的环境收入主要指节省的费用部分。

综合以上观点,笔者认为,企业的环境收入主要包括两个方面:直接收入和节省的费用。

1.直接收入。直接收入是指企业在一定时期内利用其所能控制的有效资源,实施保护和改善环境的活动而取得的能以货币计量的、并依据可靠的数据计算出来的收入。主要包括如下内容:(1)对外销售可循环使用的废弃物取得的收入;(2)环保投资或环境管理项目获得的补助金;(3)企业实施的环保活动而获得的奖金;(4)环境相关的索赔中得到的保险赔偿收入;(5)废物处置设施剩余生产能力的销售,包括在实施排污总量控制和排污权交易地区,企业出售自己剩余的排污权取得的收入;(6)其它;指企业由于实施保护和改善环境的活动而产生的其它能以货币计量的直接收入。

2.节省的费用。节省的费用是指企业在一定时期内由于实施保护和改善环境的活动后而较之实施前的节省的费用。且这部分费用是能以货币计量的、依据可靠的数据计算出来的。主要包括如下内容:(1)实施环保活动而引起的废弃物处置成本的降低;(2)实施环保措施引起原材料和能源投入量的减少;(3)销售绿色产品或以“三废”生产产品获得的税收减免;(4)环保投资或环境管理项目取得的低息或无息贷款形成的利息节约;(5)由环境问题引起的相关损害赔偿成本的降低;(6)遵循环境法规成本的降低;(7)其它。

二、环境收入的确认和计量

1.环境收入的确认。IASC指出,确认是指将满足要素定义和以下两个确认标准的项目列入资产负债表或损益表的过程。两个标准为:(1)与该项目有关的任何未来经济利益可能会流入或流出企业;(2)该项目具有能够可靠计量的成本或价值。收益的确认,如果与资产的增加或负债的减少相关的未来经济利益的增加已经发生,并且能够可靠地加以计量,则应在损益表中确认收益。同样,环境收入的确认也应满足财务报表中要素确认的要求。但由于环境收入不仅包括收入,还包括节省的费用,而企业节省的费用并不会引起资产的增加或负债的减少,而表现为资产的减少数额的降低或负债增加数额的减少,因此,确认环境收入又具有一定的特殊性。环境收入的确认应满足如下几个条件:(1)环境收入是由于企业实施保护和改善环境的活动所带来的;(2)环境收入将引起企业报告年度净利润的增加,最终增加所有者权益;(3)环境收入不仅表现为资产的增加或负债的减少,而且还可能表现为资产减少数额

的降低或负债增加数额的减少;(4)环境收入是能以货币进行可靠计量的。

2.环境收入的计量。IASC对“计量”所作的定义是:为了在资产负债表和损益中确认和列示有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程。环境收入包括收入和节省的费用,其中,对收入的计量是比较简单的。其属传统会计领域的问题。即按传统财务报表中收入计量的方法,以企业在实施环保活动时,实际取得的货币收入或其它能以货币计量的经济利益收入计量。如企业对外销售可循环使用的废弃物时,以向购买方收取的货币及其它能以货币计量的经济利益计量收入。而对节省的费用,借鉴日本环境省《环境会计准则2005年版》,可通过如下两种方法进行计量:

第一种方法:直接通过计算报告期与基期的费用差额计量节省的费用。

环境收入(节省的费用)=基期的费用—报告年度的环境费用

第二种方法:依生产量调整基期的费用,再通过调整后的费用与报告期费用的差额计量节省的费用。

环境收入(节省的费用)=基期费用×(报告年度生产量/基期生产量)—报告年度费用

三、环境收入的披露

对环境收入中的收入的披露,我国现行的会计制度和实务中是将其并入一般的收入项目反映,而不另行披露。如企业对外销售生产过程中产生的废物,一般将销售收入记入“其它业务收入”科目。对环境收入中节省的费用,在现有的会计制度下一般不做任何反映,至多在表外进行文字说明。这种做法无法准确反映企业的环境财务业绩。

笔者认为,为正确评价企业的环境财务业绩,企业应正确反映报告年度产生的所有环境收入,即收入和节省的费用。企业可采用如下几种方式反映环境收入:

第一种,设立独立的“环境收入”科目,在现有财务报表表内进行单独反映;

第二种,不另外设立独立的“环境收入”科目,环境收入发生时,直接并入一般的收入项目。但在现有财务报表外增加附表单独披露环境收入项目。

参考文献:

- 1.International Federation of Accountants,International Guidance Document:Environmental Management Accounting,August 2005
- 2.Ministry of the Environment, Japan : Environmental Accounting Guidelines ,2005
- 3.许家林,孟凡利等编著.环境会计[M].上海:上海财经大学出版社,2004
- 4.汪洋耀等著,国际会计准则与财务报告准则[M].上海:立信会计出版社,2004

收稿日期:2006-06-16

责任编辑:关宏锐