

将会计集中核算制引入中观环境会计

李延莉

(徐州工程学院管理学院 江苏徐州 221008)

【摘要】 由于中观环境会计责任主体的特殊性,在考虑以资源管理者作为中观环境会计责任主体时,可引入会计集中核算制,由会计核算中心对区域环境资源实施具体核算。本文讨论了实施会计集中核算制的重要性,并提出了在中观环境会计中初步实施会计集中核算制的一些基本做法。

【关键词】 会计集中核算制 中观环境会计 会计主体 责任主体

一、建立中观环境会计的必要性

我国环境资源属于国家所有,国家凭借其所有权对环境资源进行范围和层次上的划分,使环境会计的会计主体具有一定的特殊性。在我国学术界,关于环境会计的主体问题主要有三种观点:一是认为环境会计既涉及微观又涉及宏观,所以环境会计核算体系应包括企业微观核算体系和宏观核算体系两个方面(李祥义,1998;朱学义,1999;蔡昌,2000;陈炜煜,2000;张白玲,2001;刘爱东等,2003);二是认为环境会计的主体实际上就是企业,所以就环境问题只需要设立企业微观核

算体系(孟凡利,1997;朱丹,2001;夏李君等,2003);三是认为政府作为环境会计的主体更为符合我国的实际情况(邵磊,2008;宗文友、孙立,2002),所以只需要设立宏观环境核算报告体系。

可以说,把环境会计主体单一地限制在宏观或微观方面都是片面的。作为宏观调控者的国家应该履行环境管理的责任,必然要从整体角度把握自然资源的消耗与存量价值,以及环境损失和为保护环境资源所发生的支出,制定环境保护政策和法规、资源消耗补偿措施和策略等。这些行为仅以微观环

规定给予重点考虑。

(3)通过转移定价增加可抵扣的开发成本。在集团性房地产开发企业中,通常集团内不仅有房地产开发公司,还包括一些房地产上、下游的关联公司。可以在公允价值范围内,尽量采用市场价格范围的上限价格作为定价,以提高土地增值税成本的可抵扣额。

下文主要考虑以“增加可抵扣开发成本”的方式增加成本的情况下,土地增值税的变化对净利润率的影响。扩展模型3见图4:

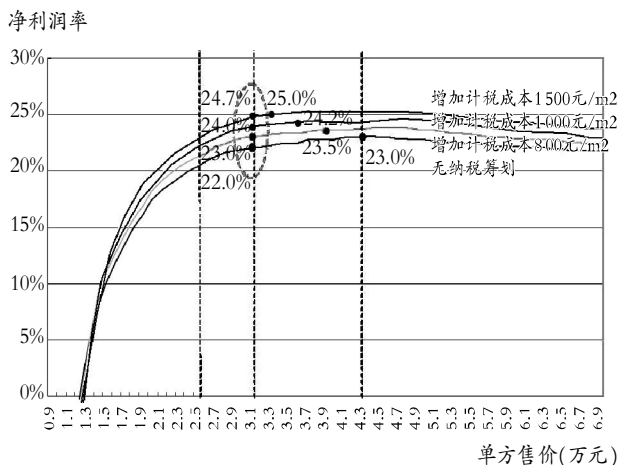


图4 不同纳税筹划水平下的“售价-净利润率”曲线

可见,通过纳税筹划增加可抵扣成本,对净利润率提升作用显著,具体来说:①净利润率峰值明显提高,在本案例中,在计税成本增加500~1500元/平方米时,净利润率提升至23%~25%;②高售价下,净利润率提升幅度明显大于低售价下,即售价越高时,纳税筹划提升净利率效果越明显;③在售价提高到超高水平时,纳税筹划带来的净利润率提升效果减弱,并稳定在一个略小于净利润率峰值变动幅度的水平。

需要特别指出的是,进行土地增值税纳税筹划时需要充分考虑以下三点:第一,纳税筹划的目标不仅是降低某一税种税负,而要结合发展目标进行整体筹划,特别是应该考虑土地增值税与其他税种之间的关系,降低整体税负。第二,进行纳税筹划必须坚持成本收益原则和风险控制原则,做到在风险控制的情况下实现整体收益最大化。第三,必须及时了解 and 熟悉最新税收政策,以使纳税筹划方案与时俱进。

主要参考文献

1. 李颖. 房地产企业土地增值税的税务筹划. 中国房地产, 2004;6
2. 刘兆华. 纳税筹划实务与案例. 大连: 东北财经大学出版社, 2008
3. 常征, 魏育红. 浅析土地增值税的纳税筹划技巧. 中国管理信息化, 2008;10
4. 黄霖. 房地产企业土地增值税纳税筹划的误区. 新会计, 2010;2

境会计为主体是无法实施的。企业作为资源的主要使用者,迫于市场竞争的压力以及追求利益最大化的需求,更多的是从本企业的角度考虑资源的使用,往往忽略社会责任的要求,使环境资源得不到充分的利用,对环境信息的披露也多属于被动行为,这就使得微观环境会计不能为环境管理者提供有用的必要的信息。而且从企业的角度对环境事项进行反映,总会有一部分事项难以实现微观会计核算,使汇总的微观环境会计信息量小于宏观环境会计信息量。所以完整的环境会计体系应该包括宏观、中观以及微观环境会计,在宏观环境会计和微观环境会计之间设置中观环境会计是十分必要的。

徐泓(1998年)在《环境会计理论与实务的研究》一书中把环境会计分成宏观环境会计、中观环境会计和微观环境会计,指出中观环境会计是从区域的角度对本区域能够用货币表现的环境事项进行核算,提供有利于区域环境管理的会计信息。中观环境会计主体是对宏观环境会计主体的一个细化,比如说仅针对某一区域的湖泊或森林进行研究,二者只是在核算范围上不同,在核算程序、方法上没有本质的区别。中观环境会计是从全社会的角度和可持续发展的高度,对某区域自然资源总量的平衡核算。其实施更利于监督某个区域内具体环境资源的使用和补偿,保持环境资产的拥有量,还可为宏观环境会计的核算提供资料,而且有利于从某个角度(比如湖泊环境)进行国际比较,实现全球的可持续发展。

中观环境会计的核算对象全部是环境会计事项,其实际操作要比微观环境会计简单得多,不需要设置另外的会计核算体系,需要解决的主要是中观环境会计责任主体和会计主体不一致的问题。

二、中观环境会计责任主体的特殊性

环境会计责任主体指负责搜集、加工、报告符合要求的环境信息的组织。对于微观环境会计而言,企业会计信息披露的责任主体与会计主体均为独立核算的企业。而中观环境会计核算的对象是某一区域能够用货币体现的环境事项,即其会计主体是整个环境区域,所以对于中观环境会计而言,就出现了会计责任主体与会计主体不一致的情况。在某一资源区域里有资源的使用者、资源的管理者等多个独立进行会计核算的单位,造成了中观环境会计责任主体难以具体确定的局面。

首先,资源的使用者不能作为中观环境责任主体,某一环境资源区域存在着众多的使用者,并且经济利益不同,无法进行共同的核算。而且资源使用者以企业居多,其有关环境事项的核算应属于微观环境会计范畴,并且从企业的角度提供的环境信息,受其自身利益的影响,会具有很大的局限性和片面性,不利于对某一区域的环境管理。

其次,可以考虑以资源管理者作为中观环境会计责任主体,但是也存在着一定的问题。中观环境会计中的资源区域划分属于自然形成,和人为的行政区划往往不一致,一个区域的环境资源在行政上可能会有多个资源管理者,甚至可能出现跨省跨地区管理的情况。如三峡库区地跨湖北、重庆两省市,将整个三峡库区作为一个会计主体来反映相关的环境信息,就存在着责任主体与会计主体不一致的情况。即使属于同一

省同一市的区域资源,其行政上的管理者也可能有多个。由此可见,如果对某个区域实施中观环境会计核算,必须保证其责任主体与会计主体相一致,这样中观环境会计责任主体不能以任何单一一家单位进行设置,否则会导致核算内容片面;也不能以每家单位各为责任主体进行设置,会导致会计核算工作复杂以及环境信息重复,不符合成本效益观。要解决这个问题,可以在中观环境会计中引入会计集中核算制。

三、在中观环境会计中引入会计集中核算制

1. 中观环境会计中引入会计集中核算制的必要性。会计集中核算制是指省、市、县(区)财政部门成立会计核算中心,在各单位、各部门资金所有权、使用权和财务自主权不变的前提下,取消其银行账户、会计人员,各单位、各部门仅设报账员,由会计核算中心集中办理会计核算和监督业务的一种核算方法。中观环境会计的责任主体多为行政事业单位,属于非营利性组织,这和会计集中核算制的适用范围相匹配。另外,可以从以下几个方面看出在中观环境会计中引入会计集中核算制是十分重要的。

(1)解决了中观环境会计责任主体难以确定的问题。从以上分析可以看出,中观环境会计的会计主体是某个自然区域,由于自然区域和行政区域的划分往往不一致,导致在某一自然区域内存在多个独立进行会计核算的责任主体,这些责任主体包括资源的使用者和资源的管理者。由于资源使用者追求自身利益最大化,从而不能作为区域核算的责任主体,资源管理者出于对环境资源的管理和保护应该作为环境会计的责任主体。但由于行政区划的关系,同一资源有可能存在多个管理者,使责任主体与会计主体不相一致,也就是说,没有统一的负责搜集、加工、报告符合要求的环境信息的组织。实行会计集中核算制后,对某个自然区域进行中观环境会计核算时,在保留区域内的多个资源管理部门的资金所有权、使用权及其财务自主权基础上,取消其银行存款账户、会计核算人员,仅在各部门设置报账员,通过统一的会计核算中心对该会计主体进行核算。将某个自然区域内的多个责任主体合并为一个责任主体,与会计主体相一致,解决了中观环境会计责任主体难以确定的问题。

(2)强化了会计监督职能,有利于环境资源管理。资源管理者的职能就是了解与环境有关的信息,制定相关环境保护政策,达到保护环境以及节约资源的目的。在环境保护过程中,环保资金大多来源于国家投入,由相关行政管理部门支配使用。在局部短期利益的驱使下,难免有个别地方政府、行政事业单位对于环保政策执行不力,甚至与政策背道而驰,这必然对环境造成一定的损害,不能达到保护环境的目的。实行会计集中核算制后,会计核算过程由暗变明,由个体操作变成公共运行,各单位的收支必须通过会计核算中心账户核算,核算中心会计人员应严格按照有关财务管理规定进行业务审核,拒付不合理、不合法支出,强化了会计监督职能。在会计核算中心有力的监督制度下,能够增强相关资源管理部门遵守财经法规的自觉性,从源头上遏制不正之风和腐败行为,更利于进行环境保护管理。

(3)提高了环保资金使用效率,有利于节约环保资金。环境保护资金主要来源于各级政府财政拨款和环保贷款。从资金最终来源看,政府是最大的投资主体,投资行为带有浓厚的行政色彩,投资项目由多家事业单位进行管理,市场机制和经济杠杆对环境保护投资活动起不到调控作用。并且没有建立投入产出与经济成本核算机制,投资往往不计成本,不讲经济效益。此外,受人为因素的影响,盲目投资的现象也时有发生,再加之多家事业单位利益的分配、环保资金使用透明度不高导致的暗箱操作等,使人人为的管理成本大大高于技术成本本身。而这些情况没有以特定的形式公布于众,从而得不到社会大众的监督。环境资源的合理利用与保护对于整个国民经济、整个社会都会产生重大的影响,社会大众享有环保资金使用情况知情权。实施会计集中核算制后,环保资金由会计核算中心统一管理,由会计核算中心统一核算管理过程和投资过程中发生的各种成本,最终以财务报告的形式为广大社会公众提供环保资金的利用情况。并且可以通过会计核算提供的信息对环保资金进行有效的财务管理,从而提高环保资金的使用效率,达到环保资金节约运用的目的。

2. 中观环境会计中实施会计集中核算制的基本做法。

(1)撤销单位账户,集中办理资金结算和会计核算。中观环境会计集中核算应遵循会计集中核算的一般原则,即“集中管理、统一开户、分户核算”。根据中观环境会计核算对象的区域范围,在保证和区域环境资源管理有关的行政事业单位资金使用权、财务自主权、支出审批权不变的情况下,撤销所有纳入单位银行账户,设立会计核算中心账户,统一管理资金和账务。各单位在中心内部分户核算,其各项资金的收付和结算以及日常会计核算监督、会计报表编制、会计档案管理工作,统一由会计核算中心承办。各单位负责有关环保项目投资收支计划编制、资金筹集、保证财务收支票据的真实性以及合法性,各单位负责人对会计资料的真实性、完整性负责。会计核算中心并不负责实质性的收支行为,资金收支权仍属于各级单位,中心仅负责对相关业务进行确认、计量和记录,其核算目的是向环境信息使用者提供有关环境的信息。如果区域环境资源出现跨省管理的情况,会计核算中心要独立于各省,由国家环保总局统一领导。即会计核算中心的行政级别可根据所要核算的区域资源的地理范围设立,可设立国家级、省级以及市级等级别,在相应的环保部门下设立。

(2)建立健全规章制度,保证有章可循。为确保会计集中核算工作做到有章可循、有制可依,中观环境会计核算中心应根据《会计法》、《预算法》及会计准则等有关法规和环保制度,研究拟定具体的《会计核算中心财务管理规则》、《内部会计核算办法》、《内部审核报账办法》等一系列规章制度。这些规章制度在建立时可参考现有事业单位会计核算中心已成形的制度,又要考虑环境会计核算对象为环境有关事项的特点。规章制度的建立为核算中心加强行政管理和开展会计核算业务提供依据,也对核算单位办理报账业务作出明确规定。对核算中心和集中核算单位行为都进行规范,避免矛盾产生,做到以制度促规范,确保环保资金安全运转。

(3)设置内部机构,明确人员岗位职责。中观环境会计核算中心应合理设置内部机构,并明确相关岗位职责。可在中观环境会计核算中心下设办公室、环境核算部、支付部以及稽核部等。各部门应职责明确:办公室负责会计核算中心机构编制、干部人事、劳动工资,协调与核算单位的有关工作事项,制定核算中心管理制度及会计人员后续管理办法,管理会计档案及其他档案资料等工作;环境核算部在设置“环境收入”、“银行存款”、“环保基金”等科目时,要按归属单位进行明细核算,以计算各单位盈亏情况;支付部主要负责各项环保资金对各单位集中统一支付工作、资金结算工作,办理核算中心与开户银行的结算等工作,也负责工资的支付;稽核部负责核算中心的内部稽核工作。

(4)使用远程报账系统,加强中心与各单位的沟通。实施会计电算化账务处理程序,报账系统和查询系统实现网络化,会计核算中心和各单位实行联网核算。会计核算中心对有关业务发生时填写的票据进行规范,避免有的单位在报账时票据填写过于笼统,发票要素不规范。对一个单位的各类专项资金进行明细核算,明确各类专项资金的拨入、拨出和结余情况。各单位在发生有关经济业务时,通过网络及时向会计核算中心提供详细的情况,还可根据自己单位工作的特点和要求设置明细科目,有利于对单位进行财务管理。各单位也可以及时在网上查询本单位资金使用情况,了解费用计划执行进度,定期对本单位的财产物资进行清查,并将清查结果上报给会计核算中心。

(5)各单位做好财务预算工作,保证经济活动规范合法。各单位要在保证有效地进行区域环境资源管理的前提下,及时、准确地制定出该单位在一定时期内的综合财政预算,预算计划必须有利于环境资源的节约利用和保护。为了保证各单位的预算计划具有可比性,会计核算中心应站在利于资源优化管理的高度,秉着公平、公开、合理的原则,制定统一的经费开支标准,特别是对一些敏感费用如会议费、办公费、招待费等,应根据定额定员并结合业务发展实际制定统一标准。各单位要重视对预算外资金的管理,遵照相关规定将单位收取的各类资金足额、及时上交财政部门。由于各单位仍然保留预算资金的使用权和支配权以及财务管理权,所以维持其正常运作的资金性质并未改变,各单位应根据所管辖的部分区域资源的特点合理使用资金。杜绝各单位报账人员出现“坐支”的现象,要求其对各种票据、报销凭证等资料按照相关规定进行严格审核,从而确保凭证的合理、合法。各单位的支出要按照正常的报批流程进行审批,严格遵守相关的财务制度以及环境保护法律法规,对于招待费用、福利性津贴或者绩效奖金等支出进行严格控制,各类经济活动要规范、合法。

主要参考文献

1. 徐泓. 环境会计理论与实务的研究. 北京: 中国人民大学出版社, 1998
2. 熊永忠, 赵云素. 三峡库区环境会计信息披露机制的构建. 中国证券期货, 2011; 11
3. 张珂. 对会计集中核算改进的策略探讨. 商业会计, 2011; 6