

## 要将环境风险防范纳入 企业内部控制制度

北京大学法学院 潘佳

2006年7月,我国财政部、国资委、证监会、审计署、银监会和保监会联合发起成立了企业内部控制标准委员会,同年11月,该委员会发布了《企业内部控制规范——基本规范》和22个具体规范的征求意见稿。2008年6月28日,五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,并于2009年7月1日起首先在上市公司范围内施行,并鼓励非上市的其他大中型企业执行。

基本规范将内部控制定义为:由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的,旨在实现控制目标的过程。该规范将内部控制的目标归纳为五个方面:①合理保证企业经营管理合法合规;②合理保证企业资产安全;③合理保证企业财务报告及相关信息真实完整;④提高经营效率和效果;⑤促进企业实现发展战略。和COSO报告所设定的目标相比,这个目标体系把资产的安全明确列入控制目标体系中,突出了资产安全的重要性。

现如今,企业作为主要的污染主体,将始终面临不确定的环境风险,包括持久性累积性的环境污染损害风险以及突发环境事件风险等。从成本收益角度考量,环境风险的有效控制就意味着企业成本的削减。近几年来,石油化工行业污染事件频发,危险废物经营单位的危险废物处理不当造成环境事故比比皆是,重金属行业等高污染企业搬迁后留下了一系列后遗症,造成了搬迁企业污染环境、损害社会公众利益、国家继续买单的尴尬境遇。从根本上来说,企业自身没能意识到将环境风险纳入内控机制的重要性。在笔者看来,今后的立法应着重处理好以下几方面问题:

其一,拓展内部控制的目标,增设预防和化解企业的环境风险一项,尤其强调高风险行业的环境风险防范,建立环境高风险行业以环境风险为中心的内部控制机制。

其二,突出董事高管环境风险内控注意义务,强调董事高管的内控责任。明确其有制定和监督环境风险内控制度制定和履行的公司法律责任,因故意或者重大过失违反内控规定造成公司环境污染破坏事件或者环境事故,直接承担对第三人的法律责任。承担责任的形式,根据主观过错及损害后果,责令其承担月薪或者年薪几倍的罚款。

其三,为了保证董事高管商业判断的理性行使,注意义务不宜限制过严,一般或者微小过失不宜追究责任。在责任主体

的范围界定上,应把握“职权滥用”的内核,对“董事高管人员”不应作过窄解释。鉴于“权力有被滥用”、“绝对的权力就会造成绝对的腐败”之普遍认识,并基于对监督和制约公司经营管理者滥用职权行为之考虑,对于执掌公司一定范围内的经营权限和资源的公司董事、经理、副经理、财务负责人等,均有必要对其形成制约。对责任主体进行认定时,应把握“职权滥用”的内核,对“董事高管人员”以及“执行职务行为”不应作过窄解释。

此外,通过建立董事高管的环境责任保险制度(特别是在高风险行业企业中)来分散和防范风险,十分必要。

就世界范围内来看,环境风险的内控应对无论在公司法学界还是在环境法学界尚是一个全新的课题,即使在市场机制发达的欧美国家,无论在理论研究还是在实际操作上都刚刚起步,可供我们借鉴的十分有限,迫于现实的紧迫需要,我们必须加快这方面的理论研究和实践探索。○

## 《小企业会计准则》下“交易 当期平均汇率”并不适用

吉林大学珠海学院 郭艳芳

上海立信会计学院财务管理系 巩娜

浙江正泰电器股份有限公司 韩银

《企业会计准则第19号——外币核算》中对外币交易折算汇率的规定是:“采用即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率”。《小企业会计制度》规定:“小企业发生外币业务时……应当采用业务发生时的汇率或业务发生当期期初的汇率折合”。财政部在2011年10月18日发布的《小企业会计准则》中规定,小企业的外币交易可选择两种折算汇率为“交易发生日的即期汇率和交易当期平均汇率”。

### 一、外币交易折算汇率

小企业对于发生的外币交易业务,应当将外币金额折算为记账本位币金额,《小企业会计准则》规定了两种折算汇率,即交易发生日的即期汇率和交易当期平均汇率。

外币交易在初始确认时,采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额,也可以采用交易当期平均汇率折算。小企业收到投资者以外币投入的资本,应当采用交易发生日即期汇率折算,不得采用合同约定汇率和交易当期平均汇率折算。

交易当期平均汇率是指外币交易当期的月初即期汇率与月末汇率的平均汇率。

交易当期平均汇率=(中国人民银行公布的月末人民币

汇率的中间价+中国人民银行公布的月初人民币汇率的中间价)/2

## 二、交易当期平均汇率不易获得

《小企业会计准则》中将“按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率”明确为交易当期平均汇率,其目的是减少小企业会计人员的职业判断,规范其会计核算。

交易当期平均汇率被认为是与交易发生日的即期汇率近似汇率,但是在外币交易发生时,企业无法在交易日获取交易当期平均汇率数据,会计人员就无法将外币交易折算为记账本位币。

例如,甲公司记账本位币为人民币,外币交易折算汇率是交易当期平均汇率。2012年1月份发生外币交易,甲公司在2012年1月15日出口销售美国一批商品,销售价款为60 000美元,货款尚未收到。假设不考虑相关税费。在1月15日,因不知1月31日美元汇率,交易当期平均汇率无法计算。在记账时只能以外币记录:借:应收账款——××单位(美元)60 000美元;贷:主营业务收入60 000美元。同时,企业无法登记总账和明细账,在月中不能获得“应收账款”和“主营业务收入”的本币余额和发生额即客户欠款余额、销售额等会计信息,此类信息就只能等月末获得。

从上述案例来看,采用交易当期平均汇率的外币汇率折算方式进行会计核算,缺乏会计信息质量要求的及时性,降低了会计信息对企业管理者的决策价值,并且在月末增加了企业会计人员的工作量。因此对于外币交易频繁的小企业,将交易当期平均汇率作为外币折算汇率,从保证会计信息质量和实际业务操作两方面考虑都是不合适的。

## 三、外币交易当期平均汇率的替代方案

笔者认为,限于小企业会计人员的职业判断能力,从实际可操作的角度出发,以期初汇率作为外币折算汇率仍是一个既科学又可行的方案。

1. 期初汇率容易获得。会计人员每月1日都可以根据中国银行发布的外汇牌价选择中间价作为小企业当月的的外币折算汇率。而交易当期平均汇率必须在知道月末中国银行发布的外汇牌价的基础上才可计算出来,与其相比,期初汇率容易获得。另外,与《企业会计准则》中“按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率”相比,在《小企业会计准则》中明确期初汇率为小企业外币折算汇率的一种,将大大减少小企业会计人员的职业判断,有利于规范小企业会计核算。

2. 期初汇率能保证会计信息的及时性,提高会计信息质量。与交易平均折算汇率相比,期初汇率要求当月初在财务软件系统设置本月1日的外币折算汇率。在本月期间外币交易发生时,系统将按照设置好的折算汇率及时计算出人民币金额,登入相应的记账凭证和账簿,这可以保证会计信息质量的及时性要求,同时可以为企业内部经营管理决策提供实时的参考资料。○

# “存话费送手机”活动中 购买企业的会计处理

中国矿业大学管理学院 马倩 蒋卫东

当前,越来越多的企业开始与电信运营商签订“存话费送手机”合同,并将其作为员工福利。但是购买企业在核算时会面临诸多问题,具体如下:

1. 手机是否应作为资产确认。笔者认为无需作为资产确认手机价值。原因主要在于:①在“存话费送手机”活动中,手机作为赠品,其自身具有一定的价值,但更多的价值仍体现在日后所消费的话费上,且手机自身价值相对较低。②企业与运营商签订合同之后即将手机发放给职工,转移了与手机相关的风险和报酬,满足资产终止确认的条件。因此笔者认为,购买企业无需对手机进行资产确认,只需进行账外登记备查即可。

2. 话费如何确认和计量。企业购买该项活动中的手机一次性支付的费用应确认为企业的资产,日后在话费实际发生时计入当期费用。如果该项活动的持续时间短于一年,可作为企业的“预付账款”核算;如果持续时间长于一年,可通过“长期待摊费用”科目核算。

3. 该项支出是否应确认为职工薪酬。针对这个问题,目前主要有两种观点:一是认为该项支出其本质是员工福利,应通过“应付职工薪酬”科目核算;二是认为该项支出可作为企业对个人的代扣代缴款项,通过“其他应收款”科目核算。

例:甲公司与国内某电信运营商签订合同,合同约定存话费5 760元,可获苹果手机一部,5 760元话费在2年内返还,每月返还240元。甲公司为100名管理人员购买了该手机。

甲公司应将支付的576 000元作为一项长期待摊费用(期限2年),手机价值无须确认,只要对其数量进行账外登记即可。借:长期待摊费用576 000;贷:银行存款576 000。在后续计量中,企业每月应结转费用24 000元(240×100)。因为甲公司是管理人员购入的,因此应确认为企业的管理费用。根据上文,两种处理方法如下:①计入应付职工薪酬:借:管理费用24 000;贷:应付职工薪酬24 000。将待摊费用转销:借:应付职工薪酬24 000;贷:长期待摊费用24 000。②作为代扣代缴款项:借:管理费用24 000;贷:其他应收款24 000。将待摊费用转销:借:其他应收款24 000;贷:长期待摊费用24 000。

上述两种处理方式无论采用哪种,对企业利润的影响无差异。选择第一种处理方式,在职工的个人薪酬水平超过了个税计税标准的情况下,该部分金额应缴纳个人所得税,而第二种则无须缴税。但第一种处理更符合其经济实质。○