

福岛核泄漏引发的弃置费用会计思考

范杰

(上海大学管理学院 上海 200444)

【摘要】 日本福岛核泄漏事件再次引发了全球对于环境保护问题的关注。我国于2006年颁布的企业会计准则体系在环境保护方面已与国际会计准则基本实现趋同,引入了弃置费用的概念,明确规定对资产弃置费用的处理。但是企业会计准则对弃置费用的规定还存在适用范围小以及对弃置费用的预计方法不明确等问题,为此本文结合国际有关准则提出了相关的完善建议。

【关键词】 弃置费用 预计负债 环境保护

日本特大地震造成了巨大的经济损失,据了解此次东京电力将福岛第一核电站1号至4号机组报废费用等作为特别损失计入年报。其实,该公司1977~2007年间篡改和伪造核电厂安全记录的次数高达199次,然而该公司过去却业绩颇丰,原因就在于这些潜在风险因素并没有反映到其财务报表上,从而误导投资者作出错误决策。这不禁引发了笔者对于弃置费用的思考。我国目前有6个投入运营的核电站,12个在建的核电站,25个筹建中的核电站,其弃置义务的确应该引起重视。除核电站之外,比如油气田等企业同样面临着相似的问题,因此关于弃置费用的会计准则无论对于我国还是国际都是相当重要的。

一、理论背景

在经济理论中,外部效应是指经济主体在生产、经营、消费活动中,自觉不自觉地没有承担全部成本或没有享受全部收益的现象。以核电站为例,它既存在着为人类提供清洁能源的正外部性,也存在着核泄漏对环境破坏、安全威胁的负外部性。通常,以非市场途径对环境资源利用进行直接干预是解决外部性的方法之一。企业会计准则即为干预手段。

配比原则是会计理论中的一个重要原则,它认为某个会计期间或某个会计对象所取得的收入应与为取得该收入所发生的费用、成本相匹配,以正确计算会计主体在该会计期间获得的净损益。在原会计准则中,弃置费用只有在发生时才被确认为费用,而且其数量相当庞大,导致了其收益与支出的失衡。同时,由于原准则没有具体规定弃置费用的确认方法,使得类似企业的账务处理方式不一,这样就会导致同行业之间的会计信息缺乏可比性。

可见,无论是从经济学理论的角度出发还是从会计理论的角度出发,都需要完善与弃置费用确认和计量相关的准则。

二、我国会计准则中弃置费用处理规定

我国《企业会计准则第4号——固定资产》(CAS4)第十三条规定,确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素。CAS4应用指南阐述了弃置费用的定义。弃置费用,通常

是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出,如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务等。企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。记账方法:固定资产存在弃置义务的,应在取得固定资产时,按预计弃置费用的现值,借记本科目,贷记“预计负债”科目。在该项固定资产的使用寿命内,计算确定各期应负担的利息费用,借记“财务费用”科目,贷记“预计负债”科目。为了更好地说明新旧会计准则对于企业的影响,在此引用CPA教材中的例题来说明。

例:乙公司经国家批准于2009年1月1日建造完成核电站核反应堆并交付使用,建造成本为2 500 000万元,预计使用寿命40年。该核反应堆会对当地的生态环境产生一定的影响,根据法律规定,企业应在该项设施使用期满后将其拆除,并对造成的污染进行整治,预计发生弃置费用250 000万元。假定使用的折现率为10%、净残值为0。

旧会计准则	新会计准则
固定资产的确认: 借:固定资产 2 500 000 贷:在建工程 2 500 000 每年计提折旧= $2\,500\,000 \div 40 = 62\,500$ 万元 借:生产成本 62 500 贷:累计折旧 62 500 弃置费用的支付: 借:管理费用 250 000 贷:银行存款 250 000	固定资产的确认: 固定资产成本= $2\,500\,000 + 250\,000 \times (P/F, 10\%, 40) = 2\,500\,000 + 5\,525 = 2\,505\,525$ (万元) 借:固定资产 2 505 525 贷:在建工程 2 500 000 预计负债 5 525 每年计提折旧= $2\,505\,525 \div 40 = 62\,638.125$ (万元) 借:生产成本 62 638.125 贷:累计折旧 62 638.125 2009年承担的利息费用= $5\,525 \times 10\% = 552.5$ (万元) 借:财务费用 552.5 贷:预计负债 552.5 支付弃置费用: 借:预计负债 250 000 贷:银行存款 250 000

可见,我国现行企业会计准则是通过每年多累计的折旧以及计提的财务费用来贮备 40 年后需要支付的弃置费用的。由此可以发现现行企业会计准则具有如下三个方面的优点:①弃置费用在弃置义务发生时就以预计弃置费用的折现值作为账面价值确认为企业的一项负债,同时增加了固定资产的入账价值,导致每年计入生产成本的折旧费用的增加。每年还需根据预计负债的账面价值和先前计算预计弃置费用现值时所采用的折现率计提财务费用。这样一来与原会计准则相比,一方面增加了每年企业资产负债表上的负债,另一方增加了每年利润表中的成本费用。使原来可能成为社会成本的表外因素内化到企业内部的账上成为表内因素,直接影响了企业的财务状况和经营成果,使得企业开始重视弃置义务,从而有助于解决负外部性。②在原会计准则中,弃置费用只有在固定资产使用期满进行报废处理时才会体现在管理费用中,只对该固定资产使用期满当期的利润产生影响,并且影响数额巨大,造成该期的利润变动幅度过大,而在固定资产为企业创造收入的整个使用期内弃置费用对企业财务状况和经营成果却没有任何影响。在现行会计准则中,一方面每年需要计提财务费用,另一方面由于相比原准则多计提的固定资产折旧而增加的生产成本,这两者都体现在了该固定资产创造收入的使用期间而发生的成本费用。当固定资产使用期满实际发生弃置费用时,只是冲销预计负债,并不影响该期的经营成果,这些都符合配比原则,稳定了企业利润变动幅度。③现行企业会计准则由财政部所发布,所有符合条件的公司都必须按照会计准则统一实施会计核算,使得同行业企业间的会计信息更具有可比性。

虽然现行会计准则在弃置费用方面弥补了原会计准则的缺陷,但是通过实践发现其还存在不足。由于增加资产的入账价值的数额是未来预计弃置费用的折现值,因而两个起决定性的因素就是预计弃置费用的终值确定以及折现率的选取,而这两者影响着企业财务状况和经营成果,如果确认和计量方法不明确,会给企业留下利润操纵空间。

现行企业会计准则关于弃置费用的确认与计量存在如下四个方面的不足:①没有涉及预计弃置费用的估算标准。当相关固定资产使用期满后需要拆除清理并对周边的环境进行整治,这些活动发生的费用计算涉及许多方面,如发生的人工费用的工资率是使用当前市场的工资率还是使用预计未来市场的工资率,确定现金流出的金额是使用确定的现金流量还是概率分布的现金流量等。这些关键问题在现行会计准则中并没有涉及。②没有明确计算弃置费用现值时折现率的选取。由于弃置费用本身数额巨大,并且发生的时间通常在十几年甚至几十年之后,因此选择不同的折现率对计算出来的现值影响重大。而折现率的选择范围也很广,可以选择银行存款利率,也可以选择具有相同期限的政府债券的收益率,还需要考虑在选择折现率时受到通货膨胀因素以及市场风险因素的影响有多大等。现行会计准则缺乏这方面的规定。③没有对预计负债后续计量制定相关规定。既然弃置费用通常是十几年甚至几十年后才会发生的,因此资产使用期间其预计值必

然会由于各种因素(如科技进步使得弃置费用降低或者关于环境保护的相关法律变得更加严格而使得弃置费用增加等情况)而改变,这一系列的变化必会对企业的财务状况和经营成果产生影响,如果不改变预计负债的账面价值,必然不能真实反映企业的实际情况,从而会降低财务报表的决策相关性。④适用范围较窄。现行会计准则只是明确了油气及核电站这些固定资产需要确认弃置费用,但是对于其他具有类似经济特征的资产(如化工厂等)是否要确认弃置费用并没有给出明确规定。

三、国外关于弃置费用的会计准则

《美国财务会计准则第 143 号——资产报废债务会计》(SFAS143)规范了长期资产报废义务和相关资产报废成本的会计核算与报告问题。它在关于预计费用估算以及折现率的选取问题上做了明确规定,规定弃置费用的公允价值的确定采用活跃市场的报价,不存在活跃市场报价的采用折现技术,并明确使用预期现金流折现方法(expected cash flow approach),折现率选取信贷调整的无风险利率(credit-adjusted risk-free rate)。而且,其在弃置费用的后续确认及计量方面也有着明确的规定:①在初始计量后的每个报告期,由于时间的变化或者初始未折现现金流的估计变更而引起的企业弃置义务的负债变更,应当重新确认;②在以后报告期,发生任何重要的新义务时(如核泄漏的发生),应当在原来确认的预计负债上再增加确认。

在国际会计准则方面,2005 年 7 月 IASB 对《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》(IAS37)进行了修订,原则上借鉴了 SFAS143 的观点,只是在弃置准备金的计提方法上有所不同,在此就不再展开论述。

四、总结与建议

通过上述分析可以发现,从会计准则本身的角度来看,我国关于资产弃置费用的准则过于简单,在初始确认时具体的估算标准和折现率选择方面未予以明确,使得企业有操控利润的空间,同时在后续计量方面还留有空白。从税务的角度来看,由于计提的弃置费用不能税前扣除,而当设备废弃时,由于费用巨大,利润经常为负,那么就意味着这笔弃置费用无法享受到税前抵扣,使得企业确认弃置义务负债的动力不足。因此,结合国际上的相关准则以及我国的实际情况,本文提出以下几点建议:

1. 提升关于弃置费用确认和计量准则的地位,扩大适用范围(如煤矿、化工企业)。我国现行企业会计准则关于弃置费用的确认和计量的相关内容是从属于《企业会计准则第 4 号——固定资产》的,且涉及得较窄。而从国际上来看,一些发达国家关于弃置义务确认的相关准则都是单独的一个准则,其重要性与固定资产准则平起平坐。我国与弃置义务有关的企业范围很广,考虑到我国核电企业以及矿产资源开发企业和化工企业等的实际情况,应该制定关于弃置义务确认和计量的独立且详细的准则,提高其重要性,进一步加快我国在环境会计方面与国际接轨的步伐。

2. 由于预计弃置费用金额和时间不确定性很大,国家相

浅析失业保险资金的审计

李蕊爱

(山西财经大学会计学院 太原 030002)

【摘要】 社会保险资金是社会保障资金中最重要的组成部分,主要由养老保险资金、失业保险资金、医疗保险资金和其他社会保险资金四个部分组成。本文主要讨论失业保险资金的有关审计问题。

【关键词】 失业保险资金 资金管理 资金审计

社会保险是指国家通过立法手段,在劳动者因年老、患病、工伤、失业、生育以及死亡等原因,暂时或永久失去生活来源时,由社会给予一定物质帮助的社会保障制度。要保证社会保险资金最大限度地发挥其作用,维护整个社会的长治久安,就必须对社会保险资金取得来源、保管和使用情况的合规性、合法性、有效性以及会计核算的真实正确性进行严格认真的审计。社会保险资金审计主要包括企业职工基本养老保险资金审计、失业保险资金审计、企业职工基本医疗保险资金审计、农村社会养老保险资金审计、企业职工工伤保险资金审计和企业职工生育保险资金审计等六个方面的内容。本文主要探讨失业保险资金的有关审计问题。

一、失业保险资金的特点

失业保险资金是指根据国家规定,按照工资总额的一定比例缴纳,为保障劳动者因非本人自愿的原因失去工作,中断

关法规应该制定相应的估算标准。弃置费用所牵涉的企业基本上都是特殊行业的企业,因此弃置费用的估算具有一定的专业性和针对性,相关具体估算方式和标准的制定仅凭财政部一己之力是不够的,应当联合其他相关部门共同制定统一可靠的估算标准。

3. 每年对预计弃置费用进行重估,若与账面价值差别较大,应按会计估计变更处理调整。同时,应在出现风险因素时(如核泄漏)立即调整预计负债账面价值。这样做的目的是正确反映企业的财务状况和经营成果,从而能够增加财务报表的决策相关性。

4. 折现率应选取无风险利率。无风险利率既可以是银行的存款利率,也可以是具有相同或者类似期限的政府债券的收益率。由于使用了无风险利率,所以在预计未来现金流出现时应当将通货膨胀和市场风险等因素考虑进去,这样计算出来的现值才是与实际情况最接近的。

5. 完善税收法律,明确规定弃置费用的计提可以税前抵扣,以支持企业承担弃置义务。税法规定固定资产的弃置费用在会计确认当期不允许税前抵扣,在实际支付时才可以抵减应纳税所得额,由此产生固定资产持有期间的暂时性差异。也

收入,对其失业期间的基本生活和实现再就业给予一定物质补助的专项资金。失业保险资金具有普遍性、强制性、互济性的特点:

1. 普遍性。失业保险主要是为了保障有工资收入的劳动者失业后的基本生活而建立的,其覆盖范围包括劳动力队伍中的大部分成员。因此,在确定适用范围时,参保单位应不分部门和行业,不分所有制性质,劳动者应不分用工形式,不分家居城镇、农村,用工单位与劳动者解除或终止劳动关系后,只要劳动者符合条件,都有享受失业保险待遇的权利。目前来看,我国失业保险适用范围呈逐步扩大的趋势,从国有企业的四种人到国有企业的七类九种人和企业化管理的事业单位职工,再到《失业保险条例》规定的城镇所有企事业单位及其职工,充分体现了失业保险的普遍性原则。

2. 强制性。失业保险是通过国家制定法律法规来强制实

就是说,在固定资产使用期间由于弃置费用的计提而产生的成本费用是不能在税前抵扣的,这就使得企业无法享受这笔税前抵扣的优惠,降低了企业确认弃置义务的动力。因此,有必要在税法中规定弃置费用的计提可以税前抵扣,以促使企业积极承担弃置义务。

主要参考文献

1. 杨波.核电设施退役:会计处理及政策建议.经济研究导刊,2009;22
2. 张颖.固定资产弃置费用分析.合作经济与科技,2009;8
3. 曾艳芳.预计弃置费用的原理及核算.财会月刊(会计),2008;10
4. 冷平生.论资产弃置会计的国际比较.财务与金融,2008;6
5. 秦嘉龙.谈固定资产弃置费用的确认与计量.财会月刊(理论),2008;11
6. 徐永凡.论固定资产弃置义务的确认与计量.商业会计,2010;6
7. 王琳,原鹏.弃置费用在新会计准则中的体现及应用.商业经济研究,2010;7