

资产弃置会计之利弊

——兼谈减少弃置费用确认的负面影响

毛丽娟(博士) 徐姗姗

(上海大学管理学院 上海 200444)

【摘要】 资产弃置会计具有重要的社会经济意义,弃置费用会计处理的实质是将企业未来所承担的弃置和环保等支出提前资本化至固定资产成本,并以折旧方式计入企业营运各期的费用中。资产弃置会计的应用一方面增加了项目运行期的费用,另一方面导致企业资产虚增,企业可通过变更折旧方法以及增加资产信息的披露内容等措施减少资产弃置会计使用中不利的财务影响。

【关键词】 弃置费用 递增折旧法 信息披露 环境会计

一、前言

“建设生态文明,是关系人民福祉、关乎民族未来的长远大计。”这是中共“十八大”政治报告所论及的内容,该报告将生态文明建设提升到重要的战略层面。同时,报告指出,“保护生态环境必须依靠制度。要把资源消耗、环境损害、生态效益纳入经济社会发展评价体系,建立体现生态文明要求的目标体系、考核办法、奖惩机制。”

会计作为反映和监督企业日常经济活动的信息系统,其对企业经济效益和成本费用核算的合理性,直接关系到企业、相关利益团体以及政府的经济决策,进而对社会经济资源配置起着重要的引导作用。在当今各国都对环境保护高度重视的背景下,将企业经营活动中所应承担的环境成本纳入企业成本核算体系,不仅有利于实现企业生存与发展的可持续性,也有利于整个国民经济和社会的可持续发展。

我国2006年颁布的《企业会计准则》(CAS)首次引入了“弃置费用”的概念,并对弃置费用会计处理做了具体规定。弃置费用会计处理的实质是将企业未来所承担的弃置和环保等支出提前资本化至固定资产成本,并以折旧方式计入企业营运各期的费用中。该处理方法使得企业在追求经济效益的同时担负起环境保护的社会责任,因此其核心理念符合国家经济的可持续发展战略。可以说,弃置费用会计规范的出台,是我国环境会计理论和实务走出的一步,具有重要的社会经济意义。

目前,资产弃置会计主要应用于核电站、油气等资产的核算,其应用会对企业财务产生一定影响:一方面增加了项目运行期的费用;另一方面导致企业资产虚增。本文在简述弃置费用会计处理的基础上,分析其社会经济意义及其对企业财务产生的影响,然后提出可采用变更折旧方法以及增加固定资产信息的披露内容等措施来减少采用资产弃置会计带来的不

利财务影响,以求从操作层面上完善弃置费用的会计处理,从制度上增强企业确认弃置费用的内在动力。

二、弃置费用会计处理概述

某些行业的企业(如核电站、油气企业、采掘业等)由于所处行业的特殊性,在经过一段时间的运营后,会对其周遭环境产生污染,因而要对受到污染的设施、厂房等进行必要的处置和治理,使其达到无限制性使用的可接受水平。这样的处置工作与一般的固定资产清理不同,具有技术难度高、处置时间长、耗资巨大等特点,且往往需要请专业公司来完成。在当前我国将生态文明建设提到前所未有的战略高度的背景下,随着我国油气行业、核电事业规模化发展阶段的到来,对弃置费用的会计处理亟须可供操作的实务规范。

我国现行会计准则中涉及弃置费用的相关规定如下:《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。准则应用指南进一步指出弃置费用的概念: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》(CAS13)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。此外,《企业会计准则第27号——石油天然气开采》(CAS27)及其应用指南规定了油气资产弃置费用的处理,该准则第二十三条规定:企业承担的矿区废弃处置义务,满足CAS13中预计负债确认条件的,应当将该义务确认为预计负债,并相应增加井及相关设施的账面价值。

根据会计准则的规定,弃置费用会计处理的原理是,通过将未来环保开支资本化到固定资产成本中,并将这笔未来的支出分别以计提固定资产折旧和计入财务费用的形式计入到资产使用各期的费用中。其具体的账务处理方法为:①由资产

弃置义务产生的预计负债,应按以一定折现率折现后的金额,增加固定资产或油气资产原值,同时增加长期负债,借记“固定资产”或“油气资产”科目,贷记“预计负债”科目。②在资产的使用寿命内,每期对上述资本化的资产原值计提折旧或折耗,借记有关成本费用科目,贷记“累计折旧”或“累计折耗”等科目。同时在固定资产或油气资产的使用寿命内,按计算确定的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。③按照实际发生的弃置支出、清偿或冲减的预计负债,借记“预计负债”科目,贷记“银行存款”等科目。

例1:甲公司经国家批准于2011年12月31日建造完成核电站核反应堆并交付使用,建造成本为3 000 000万元。预计使用寿命40年。根据相关标准,该核反应堆将会对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300 000万元。假定适用的折现率为10%,假设净残值为0,固定资产按照直线法计提折旧(注:为简化分析,以下账务处理只考虑弃置费用相关部分)。

1. 固定资产的确认。

弃置费用的现值=300 000×(P/F, 10%, 40)=6 628(万元)

固定资产成本=3 000 000+6 628=3 006 628(万元)

借:固定资产	3 006 628
贷:在建工程	3 000 000
预计负债	6 628

2. 每年应计提折旧的确认。

每年应计提的折旧=3 006 628÷40=75 166(万元)

借:生产成本或制造费用	75 166
贷:累计折旧	75 166

3. 2012年应负担的利息费用=6 628×10%=662.8(万元)

借:财务费用	662.8
贷:预计负债	662.8

4. 弃置费用的支付。

借:预计负债	300 000
贷:银行存款	300 000

三、应用资产弃置会计的积极意义

资产弃置会计一般应用于关系国计民生的核电、油气等行业的企业。资产弃置会计的使用,从会计核算角度看,符合“谁受益、谁承担”的费用配比原则,有利于维护市场公平;从企业角度看,增强了企业承担社会责任意识;对于社会而言,能够引导社会资源的正确流向,实现国民经济的可持续发展。

1. 有利于维护市场公平原则。旧会计准则并没有将弃置费用在企业前期的运营中进行考虑,导致企业前期计提的费用不足,利润虚增。而到资产处置时企业要承担巨额弃置费用,从而大幅度拉低资产处置当期的利润甚至导致企业亏损。这样的处置方法并不符合“谁受益、谁承担”的费用配比原则,导致前期股东获得暴利,而后期股东利益受损,极大地破坏了

市场的公平原则。

按照费用配比原则,费用应该在与它所直接或间接产生的收入被确认的期间内确认。因此现行会计准则规定,应将弃置费用资本化至固定资产成本,并在固定资产使用期间以折旧形式计入各期费用,与固定资产产生效益的各期收入进行配比,这样的会计处理方法符合费用配比原则。对于资本市场上的投资者而言,也保证了企业经营各个时期投资者获得回报的公平性,进而维护了资本市场的公平原则。

2. 有助于增强企业的社会责任意识。企业是以追求利润最大化为目标的组织,其经济决策的基本模型是:Max(经济收入-成本费用)。根据该决策模型,在既定经济收入的条件下,成本费用的核算直接影响企业的经营决策。从会计处理的角度,利润的计算应当满足收入与费用的合理配比。作为固定资产而言,与其经济效益相配比的成本不仅包括其在使用期间逐步减损的价值(即传统会计中的折旧费用),还应当包括由于使用该资产而导致的事后环境恢复成本。

传统会计对于企业生产造成的环境破坏考虑不足,未将环境损害成本计入模型,导致企业的经济决策着眼于短期经济利益,而对环境损害所带来的社会后果采取漠视态度,从而将大量的环境成本转嫁给了社会。而资产弃置会计将企业对环境的破坏后果计入了固定资产的初始成本,并以折旧的形式逐年计入企业各年的成本费用,相当于在上述企业决策模型中“内化”了企业经营的环境成本,这将使得企业在经营决策中充分考虑其经济活动产生的环境后果,避免短期行为,进而承担起保护环境的社会责任。

3. 有助于投资者决策,引导资金的正确流向。将环境成本因素引入到企业的利润模型,使得企业利润更能体现当今社会对环境保护的要求,有利于报表使用者更客观地评价企业的业绩,进而引导资本市场上的资金更多地流向高效、节能、环保型企业,促使企业与社会形成良性循环发展,有利于国家实现可持续发展的“绿色经济”。

四、资产弃置会计对企业的财务影响

资产弃置会计主要应用于核电站、油气等资产的核算,在产生一系列社会经济影响的同时,也给企业带来了有利或者不利的财务影响。一方面,弃置费用的计提通过积累储备资金而减少了企业财务风险;另一方面,弃置费用也导致企业资产虚增,并增加了固定资产使用期间的运营费用。

1. 有利于企业积累储备资金,减少财务风险。将弃置费用折现值计入固定资产成本,使得企业每年计提的固定资产折旧额增加,通过每年从经营收入中“预留”一部分用于环境恢复所需要的资金,并在补偿的基础上形成未来的支付储备,这样提前对未来确定性较高的负债予以确认和计量,有利于企业合理安排和控制环境支出,不至于为一次性支付巨额的环境恢复成本而临时筹资,这不仅体现了会计的谨慎性原则,而且大大降低了企业临时筹资的财务风险。

2. 虚增企业资产总额。将弃置费用折现值计入固定资产

成本,无疑增加了企业固定资产价值,导致资产总额虚增。而且,由于弃置费用是发生在未来期间的一笔费用,对其估计的准确性将影响到资产计价的质量。当会计估计数与实际需求产生差异时,不足或过多均会引起会计调整,造成资产额的波动。

3. 增加企业运营费用,影响项目投资回收速度。由于核电站、石油天然气、矿产等行业企业的投资巨大,其资金来源中往往包含巨额负债,因此这一类企业在项目营运前期往往需要偿还巨额的债务利息费用。而弃置费用的确认进一步增加了企业各期的折旧负担,会使得企业前期运行负担过重,项目投产后长时间无盈利甚至亏损,难以保持业绩平稳增长,不利于企业合理安排现金流,进而导致企业确认弃置费用的内在动力不足,或者即使确认了弃置费用,由于投资回收慢而影响项目对投资者的吸引力。

五、减少弃置费用不利财务影响的建议

1. 增加弃置费用相关信息披露。考虑到弃置费用的确认虚增了企业资产,并且弃置费用往往金额巨大,为避免信息使用者被资产虚增的信息所误导,应当在企业财务报告中增加对弃置费用相关信息的披露。一方面,可以在资产负债表中的“固定资产”项目下增设一个子项目“其中:弃置费用折现值”,便于投资者根据需要进行财务分析;另一方面,应当在会计报表附注中对弃置费用的相关会计处理予以说明。

2. 完善弃置费用估算办法。对弃置费用估算准确与否直接影响到企业资产价值的质量、产品成本核算和产品定价是否合理以及企业是否能够筹集到足额的弃置费用,可以说这是采用资产弃置会计的核心问题。目前我国对于相关行业弃置费用的估算仍缺乏有益经验,国家尚未出台相关法规性的指导文件,因此加强对弃置费用估算的研究刻不容缓。

3. 变更固定资产折旧方法,均衡各期运营费用。由于项目运行前期利息负担重,采用资产弃置会计后进一步加大了企业的运营费用,可通过变更固定资产折旧方法来均衡项目运行各期的费用。比如,企业原来采用的是加速折旧法,将其改为按直线法折旧,可降低项目运行前期的负担。

此外,我们提出一种新的折旧方法——递增折旧法。递增折旧法与加速折旧法(递减折旧法)相反,是固定资产在使用寿命期内计提的折旧额呈递增趋势的一种方法,也即每期计提的折旧额随着固定资产使用时间的推移而逐渐递增。这种方法使得固定资产使用的前期少计提折旧、后期逐渐增加折旧额,因此可以进一步平衡企业采用资产弃置会计后各期所担负的费用。

年数总和递增法是递增折旧法的一种,该方法的具体操作如下:将固定资产的原价减去预计净残值后的余额,乘以一个以固定资产已使用年限为分子、以预计使用寿命年数之和为分母的逐年递增的分数计算每年的折旧额。计算公式具体

如下:

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{已使用年限}}{\text{预计使用寿命的年数总和}} \times 100\%$$

$$\text{或} = \frac{\text{已使用年限}}{\text{预计使用寿命} \times (\text{预计使用寿命} + 1) \div 2} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

例2:承例1资料,采用年数总和和递增法对固定资产进行折旧,该固定资产的年折旧率和折旧额计算结果如下表所示:

单位:万元

年次	应计提折旧额	年折旧率	年折旧额	累计折旧额	账面净值
1	3 006 628	1/820	3 667	3 667	3 002 961
2	3 006 628	2/820	7 333	11 000	2 995 628
3	3 006 628	3/820	11 000	22 000	2 984 628
4	3 006 628	4/820	14 666	36 666	2 969 962
.....					
39	3 006 628	39/820	142 998	2 859 963	146 665
40	3 006 628	40/820	146 665	3 006 628	0

与例1中的直线法相比,采用年数总和和递增法时,项目前期的折旧费更低,如第1年,按照年数总和和递增法折旧额为3 667万元,大大低于直线法下75 166万元的折旧。而在项目后期,在企业项目债务已偿还、利息负担减轻的情况下,固定资产折旧费用逐渐增加,这样使得固定资产使用期间的运营费用较为均衡,既方便企业进行财务安排,也增加了项目对投资者的吸引力,进而增强了企业应用资产弃置会计的内在动力。

【注】本文系上海市教委科研(创新)项目“我国差别报告会计准则体系研究”(项目编号:09YS51)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 王琳,原鹏. 弃置费用——新会计准则中环境会计理念的体现. 中国管理信息化, 2010; 2
3. 吴杰,吉寿松. 矿产资源矿区善后处理活动会计问题的最新进展. 会计研究, 2007; 7
4. 岳林康,胡晖. 核设施退役:财务会计报告问题研究. 会计研究, 2006; 9
5. 王艳芳. 弃置费用的会计核算. 中国集体经济, 2011; 13
6. 邓梅. 论我国弃置费用会计核算的问题与对策. 商业会计, 2009; 15
7. 何宗宁. 固定资产弃置费用之处理. 财会月刊, 2009; 4
8. 曾艳芳. 预计弃置费用的原理及核算. 财会月刊(会计), 2008; 10