

煤矿企业固定资产弃置费用会计处理的改进

彭柯谏

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221008)

【摘要】 弃置费用是我国会计准则与国际会计准则趋同的过程中引入的一个新概念,现行会计准则对其进行了原则性的阐述。煤矿企业的固定资产有其特殊性,而现行会计准则在操作层面上指导性不足,在一定程度上不利于规范煤矿企业的会计处理。本文借鉴国际会计准则,结合具体实践,提出煤矿企业固定资产弃置费用的会计处理方法和程序。

【关键词】 会计准则 固定资产 弃置费用

《企业会计准则第4号——固定资产》要求企业在确定固定资产成本时,考虑预计弃置费用因素,并依据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,按照现值计算确定计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。

固定资产的弃置费用通常是指企业依法承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。确认固定资产的初始成本时,以矿区为基础,企业按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量,综合考虑与或有事项有关的风险、不

确定性和货币时间价值等因素,并将其作为企业的一项预计负债。

与其他行业的企业相比,煤矿企业通过地下作业开采资源需要使用的机械设备种类、数量较多,更新频繁。这些生产设备终止运行后不仅破坏和污染了环境,还使企业负担一定的弃置费用,使企业在购置固定资产时要预计这笔未来现金净流出量,符合预计负债条件的确认为预计负债,并相应增加设备的账面价值。

收,公允价值计量的应用可以起到对税收计量的有益补充。并且,随着现行会计准则的实施,税法与会计规定差异的拉大,税收计量对于公允价值的应用可以有助于两者的协调。

2. 保证公允价值取得的可靠性。公允价值作为一种计量属性,要想为税法所进一步采用,首先要保证的是公允价值的取得具有可靠性。税收在使用会计计量技术时往往要考虑这种计量属性所计量的数据能否同时具备客观性和可靠性,毕竟在涉税诉讼中这样的数据能够作为强有力的证据。为防止企业滥用公允价值进行盈余操纵,会计准则对公允价值的应用也有严格的限制条件。这些限制条件的存在使得公允价值的应用已具备一定的可靠性。

3. 确保公允价值计量的可操作性。目前,我国的税务与会计虽然呈现分离态势,但税务仍依托于财务会计,许多企业都没有设立专门的税务会计岗位,这就需要财务人员平时按照会计准则组织核算,纳税申报时再根据税法的要求对两者不一致的地方进行纳税调整。财务人员不仅是会计准则的直接应用者,更是税法的遵循者。加之,我国财务人员的整体素质不高,会计职业判断能力有待提高,确保公允价值计量的可操作性是确保公允价值在税收中应用的另外一个必要条件。

4. 有选择性地应用公允价值,逐步扩大应用范围。基于目前的市场环境,公允价值的可靠性相对较弱,税收应当有选择性地应用公允价值,逐步扩大其应用范围。对于难以用历史成本确认和计量的资产,税收中应当采用公允价值计量;存在比较成熟的交易市场的资产计量,如有价证券、汽车、房地产

等,公允价值易取得且可靠性有保障,税收计量中也应当采用;对于必须使用公允价值计量的一些经济业务,如金融资产的公允价值需要通过相关资产定价模型才能取得,在保证参数合理取得的情况下,可以试着应用。并在今后有意识、逐渐地将应用范围进行扩展,可以考虑未来现金流量和折现利率基本能够可靠确定的会计要素的计量,如期限较长的赊销收入及一些长期负债等。

5. 动态评估公允价值应用对税收造成的影响。税收中应用公允价值固然可以缩小与会计规定的差异,但是另一方面,公允价值的应用,必将改变税收的计量基础,直接影响国家短期的税收收入。因而,在应用公允价值时,要事先估算可能对国家税收收入造成的影响,要保证国家税收收入的稳定性,防止税收收入的大起大落。

主要参考文献

1. 戴德明,周华.会计制度与税收法规的协作.经济研究,2002;3
2. 于长春.税务会计研究.大连:东北财经大学出版社,2001
3. 董树奎,孙瑞标,陆炜.税收法规与企业会计制度差异分析及协调.北京:中国财政经济出版社,2003
4. 戴德明,张妍,何玉润.我国会计制度与税收法规的协作研究.会计研究,2005;1
5. 刘慧凤,张林.税收、会计监管与企业会计准则执行——以上市公司向上盈余管理为例.财经论丛,2007;3

一、当前煤矿企业处理固定资产弃置费用的做法及存在的问题

煤矿企业购置、安装固定资产,在其取得或建造安装完成时,就要提供预计的未来弃置费用,并全额确认为预提费用,同时予以资本化作为相关资产成本的一部分。预提费用作为负债管理,企业在一个合适的折现率的基础上将未来支付的弃置费用折算为现值计入初始点固定资产的价值,通过固定资产折旧的方式将这一部分价值分期计入产品成本,在补偿的基础上形成未来的支付储备。

矿井及相关设施或机械设备等的弃置费用应当按照未来拆卸弃置工程的估算或应支付金额的折现值确定。但是现实中煤矿企业的设备如何使用都是提前制订计划的,设备使用计划往往依据矿井的设计及安全生产计划制订、实施。企业根据煤层赋存储量、地质条件及其他相关的初始自然条件制订、实施计划,在当时比较符合企业的实际生产情况,但是随着煤矿企业生产现场的变化要求设备计划也要跟着变化,企业在修改设计和安全生产计划外,有时也对设备计划予以修改,这就难免造成设备的更新和报废与原计划不一致。当设备提前报废时,设备买进时预提的弃置费用账面数与实际发生数可能不一致,对于企业的当期损益会有影响。

由于固定资产的弃置费用在实际操作中难以确认,计算弃置费用现值时折现率的选择往往有较大的随意性,而银行利率的波动和通货膨胀也会对企业折现率的计算产生影响。上述事项的不确定性,直接影响企业计算确认预计弃置费用支出估价的准确性和企业会计报表的真实性。

二、对固定资产弃置费用会计处理方法的改进

1. 对科目的改进。企业取得具有弃置义务的固定资产时,确定未来弃置义务的金额,并折算为当前现值,弃置费用现值在初始点一次性计入固定资产价值,通过计提折旧的方式随固定资产一起折旧,每期利息根据预计负债的余额计提并计入财务费用,作为对未来的支付储备。

弃置费用的账务处理为:

(1)取得固定资产时:借:固定资产;贷:预计负债——弃置费(现值),银行存款。

(2)固定资产使用寿命期间内确认财务费用:借:财务费用;贷:预计负债——弃置费用。

(3)处置固定资产发生弃置费用:借:预计负债——弃置费用;贷:银行存款等。

弃置费用支付时点在固定资产寿命的终点,企业只有及时足额支付弃置费用,才能顺利履行相应的义务。弃置费用的会计处理必须正确反映弃置费用支付储备的形成过程,从财务角度看,这一过程实质上是一个融资的过程。弃置费用的现值在初始点一次性计入固定资产价值,并没有实物资产与之对应,企业也没有实际现金流出,实质上是企业的一种虚拟资产,这部分价值就不能构成初始点的支付储备。因而,与其说它作为资产计入固定资产原值,倒不如说它是一种未确认的费用更合适。

例 1:固定资产取得成本为 300 000 元,10 年后的弃置费

用为 10 000 元。按 6.5%的利率,25%的所得税税率,计算现值 $PV(I=6.5\%, Y=10, PMT=0, FV=-10\ 000)=5\ 327.26$ (元)。

有关会计分录如下:①购入时,借:固定资产 300 000 元;贷:银行存款 300 000 元。②按弃置费用计入现值时,借:固定资产 5 327.26 元;贷:未确认融资费用 5 327.26 元。③计算第一年未确认融资费用,借:未确认融资费用 346.27 元;贷:预计负债——弃置费用 346.27 元。④确认第一年未确认财务费用,借:财务费用 346.27 元;贷:预计负债——弃置费用 346.27 元。

在以后年度按上述方法计提、摊销未确认的融资费用和固定资产的折旧。费用逐年平均分摊计入财务费用,期末时借记“预计负债——弃置费用”科目,贷记“银行存款”科目。

上述改进之后,将固定资产弃置费用与固定资产清理费用的会计处理方法区分开来,符合成本效益原则。在科学合理的基础上改进了固定资产弃置费用的会计处理,能够满足会计事项的经济实质要求。

2. 慎选折旧方法。《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》第二十二规定:地震设备、建造设备、车辆、修理车间、仓库、供应站、通讯设备、办公设施等辅助设备及设施,应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》处理。《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定:企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更。

固定资产的折旧方法有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。对于煤矿企业来讲,固定资产为企业带来的增量现金流一般早期净现金流入大于晚期净现金流入,早期取得时应该承担比晚期更多的利息支出。如果仅仅使用年限平均法计提折旧,前期财务费用不多,但在以后年度,由于折旧和利息会使企业资产减少,而分摊费用继续增加,造成税前利润被低估。所以企业的财会人员应当在计提固定资产折旧时,选择一个与企业经济利益流入的规律相关的折旧方法,双倍余额递减法、年数总和法这两种加速折旧法比较合适。

3. 定期评估、测算并调整弃置费用。国际会计准则、美国财务会计准则都对资产报废的废弃支出会计处理做了相关规定,其中对资产弃置成本要求进行贴现并予以资本化处理,作为相关资产成本的一部分,在每一个资产负债表日,要在考虑未来技术及法律要求变化的基础上对预提的弃置成本进行重新评估测算,如果预计的金额发生变化,则变化的部分要计入预提费用账户,同时调整相关资产的成本。随着我国会计准则与国际接轨的趋势日益明显,在现行会计准则中对固定资产弃置费用应进行规范,制定统一、合理的标准。

笔者建议在预计负债初始确认后每一个资产负债表日,由于对各期重新评估测算的未折现现金流量的变化引起相关负债公允价值的变化,以及受政策法规和通胀因素影响的贴现率变化等原因,企业应调整原预计负债和相关资产账面价值及相关资产在后续各期的折旧基础。

沿用例 1,假设企业在初始计量时将弃置费用按 6.5%的

表 1

利息费用计算表

单位:元

| 时 间 | 年利息费用 | 预计负债原账面价值 | 重估调整 | 贴现率 | 贴现率调整 | 账面价值调整数 | 调整后利息费用 | 调整后账面价值 |
|---------|------------|-----------|-----------------------|------|-----------------------|----------|---------|-------------------------|
| | ①=上期②×6.5% | ②=上期②+① | ③ | ④ | ⑤ | ⑥=③-② | ⑦=上期⑧×④ | ⑧=上期⑧+⑦ |
| 2×07.12 | | 5 327.26 | 547.98 ⁽¹⁾ | | | 547.98 | | 5 875.24 |
| 2×08.12 | 346.27 | 5 673.53 | | 6.5% | | 583.60 | 381.89 | 6 257.13 |
| 2×09.12 | 368.78 | 6 042.31 | | 6.5% | | 621.53 | 406.71 | 6 663.84 |
| 2×10.12 | 392.75 | 6 435.06 | | 6.5% | | 661.93 | 433.15 | 7 096.99 |
| 2×11.12 | 418.28 | 6 853.34 | | 6.5% | | 704.95 | 461.30 | 7 558.29 |
| 2×12.12 | 445.47 | 7 298.81 | 704.96 ⁽²⁾ | 6.0% | 208.05 ⁽³⁾ | 921.03 | 453.50 | 8 219.84 ⁽⁴⁾ |
| 2×13.12 | 474.42 | 7 773.23 | | 6.0% | | 939.80 | 493.19 | 8 713.03 |
| 2×14.12 | 505.26 | 8 278.49 | | 6.0% | | 957.32 | 522.78 | 9 235.81 |
| 2×15.12 | 538.10 | 8 816.59 | | 6.0% | | 973.37 | 554.15 | 9 789.96 |
| 2×16.12 | 573.08 | 9 389.67 | | 6.0% | | 987.69 | 587.40 | 10 377.36 |
| 2×17.12 | 610.33 | 10 000.00 | | 6.0% | | 1 000.00 | 622.64 | 11 000.00 |

注:(1) $PV(I=6.5\%, Y=4, PMT=0, FV=-704.96) \approx 547.98$; (2) $PV(I=6\%, Y=6, PMT=0, FV=-1 000) \approx 704.96$;
(3) $8 219.84 - (7 558.29 + 7 558.29 \times 6\%) = 208.05$; (4) $PV(I=6\%, Y=5, PMT=0, FV=-11 000) \approx 8 219.84$ 。

表 2

弃置费用对企业所得税影响计算表

单位:元

| 年 份 | 按税法折旧 | 按会计折旧 | 补提折旧 | 计税基础 | 账面价值 | 可抵扣暂时性差异 | 递延所得税资产额 | 应纳税暂时性差异 | 递延所得税负债额 | 当期税率 |
|------|-----------|-----------|----------|------------|----------------|-----------|----------|----------|----------|------|
| | ①=原价/10 | ②=原值/10 | ③=表1③/10 | ④=上期④-① | ⑤=调整值-②-③ | ⑥=表1⑥ | ⑦=⑥×⑩ | ⑧=⑤-④ | ⑨=⑧×⑩ | ⑩ |
| 2×07 | 0 | 0 | 0 | 300 000.00 | 305 875.24 | 5 875.24 | 1 468.81 | 5 875.24 | 1 468.81 | 25% |
| 2×08 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 270 000.00 | 275 287.71 | 6 257.13 | 1 564.28 | 5 287.71 | 1 321.93 | 25% |
| 2×09 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 240 000.00 | 244 700.18 | 6 663.84 | 1 665.96 | 4 700.18 | 1 175.05 | 25% |
| 2×10 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 210 000.00 | 214 112.65 | 7 096.99 | 1 774.25 | 4 112.65 | 1 028.16 | 25% |
| 2×11 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 180 000.00 | 183 525.12 | 7 558.29 | 1 889.57 | 3 525.12 | 881.28 | 25% |
| 2×12 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 150 000.00 | 152 937.59 | 8 219.84 | 2 054.96 | 2 937.59 | 734.40 | 25% |
| 2×13 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 120 000.00 | 122 350.06 | 8 713.03 | 2 178.26 | 2 350.06 | 587.52 | 25% |
| 2×14 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 90 000.00 | 91 762.53 | 9 235.81 | 2 308.95 | 1 762.53 | 440.63 | 25% |
| 2×15 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 60 000.00 | 61 175.00 | 9 789.96 | 2 447.49 | 1 175.00 | 293.75 | 25% |
| 2×16 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 30 000.00 | 30 587.52(倒挤数) | 10 377.36 | 2 594.34 | 587.52 | 146.88 | 25% |
| 2×17 | 30 000.00 | 30 532.73 | 54.80 | 0 | 0 | 11 000.00 | 2 750.00 | 0 | 0 | 25% |

贴现率计算出其现值为 5 327.26 元。在 2×12 年年末的时候企业根据同期银行利率在考虑通胀因素的情况下测算出实际贴现率为 6%, 根据最新颁布的环境法规要求企业承担的环保义务, 预计该项固定资产在报废时多支出 1 000 元。

企业在 2×12 年年末基于实际 6% 的贴现率计算出当年应多提的利息费用的现值= $PV(I=6\%, Y=6, PMT=0, FV=-1 000) \approx 704.96$ (元), 根据前四年 6% 的贴现率计算出年初应补提的利息费用现值= $PV(I=6.5\%, Y=4, PMT=0, FV=-704.96) \approx 547.98$ (元)。同时按预计弃置费用的现值调整固定资产的账面价值, 确认首期预计负债应该补计的利息 547.98 元, 计入留存收益。作红字分录: 借: 固定资产 305 327.26 元, 留存收益 547.98 元; 贷: 预计负债 305 875.24 元。以后计算出的各期账面价值调整数作类似会计处理。

根据新颁布的环境法规要求, 企业在资产报废时多承担了 1 000 元的环保义务, 企业应在 2×12 年年末确认其应提利息费用现值= $PV(I=6.5\%, Y=4, PMT=0, FV=-11 000) \approx 8 219.84$

(元)。比新规定颁布前多提了利息费用 $8 219.84 - (7 558.29 + 7 558.29 \times 6\%) = 208.05$ (元)。当年年末作如下红字分录: 借: 财务费用 208.05 元; 贷: 预计负债——贴现率调整 208.05 元。每年利息费用见表 1。

企业弃置费用(折旧和利息)在权责发生制下不允许进行税前扣除, 只有固定资产报废, 发生实际资产报废损失时, 方可一次性抵扣。当资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异时, 会产生所得税费用的暂时性差异, 具体如表 2 所示。

如表 2 所示, 在固定资产报废前, 权责发生制下的会计核算方法会使递延所得税负债的贷方金额不断减少, 递延所得税资产借方金额逐期递增。

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. 财政部. 企业会计准则应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006