

谈固定资产弃置费用的确认与计量

秦嘉龙

(青海大学财经学院 西宁 810001)

【摘要】 文章首先对目前企业在固定资产弃置费用确认与计量中存在的问题进行了分析,并在此基础上提出了对固定资产弃置费用进行确认与计量的修正意见。

【关键词】 会计准则 固定资产 弃置费用

众所周知,我国经济的快速发展是以高昂的环境成本为代价的,这种环境成本很少通过会计核算使之内化为企业成本,大部分外化为社会成本,即表现为所谓的企业外部负效应。这将导致我国部分企业成本信息失真,企业对固定资产弃置后的环境治理积极性不高。目前国家有关环保法规、制度日益健全,地方环保部门不断出台新的环保政策、法规,对石油、采掘等行业不断提出新的环保要求,环境保护及治理工作日益受到重视。因此,在会计政策中考虑固定资产弃置费用因素是非常必要的。

一、固定资产弃置费用的涵义

《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定“固定资产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”。弃置费用会计处理模式的建立,为特殊行业的特定企业通过逐步建立支付储备,从而有足够的财力承担环境保护和恢复环境义务奠定了制度基础。该应用指南对固定资产的弃置费用作了一般性规定,并要求企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,将弃置费用列入预计负债的范围。该规定的含义为:正常经营过程中按照预计负债的确认标准,根据经济利益的流入进度,逐步确定未来企业由于承担环境保护和生态恢复等社会义务而导致的经济利益流出。

弃置费用的应用,首先,解决了固定资产初始成本的计量问题,使特殊固定资产的成本计量实现了国际趋同;其次,明确了企业承担的社会义务,通过固定资产折旧的形式,逐步积累了恢复环境所需要的资金。另外,根据经济利益的流入进度,将未来需要支付的费用分别以计提折旧和计入财务费用的形式列入当期损益,可以避免资产报废时需要支付大量的费用而没有相应的收入配比的现象发生。

二、目前固定资产弃置费用确认与计量中存在的问题

固定资产弃置费用主要是针对石油、采掘等特殊行业而言的,这类企业有着特殊的生产过程、特殊的资产和特殊的会计处理原则。以石油天然气企业为例,其生产活动主要包括矿产的取得、勘探、开发和采油四个阶段,并发生相应的取得成

本、勘探成本、开发成本和采油成本。这些成本构成了石油天然气资产的成本。其中,勘探成本(全部或部分)和开发成本要进行资本化,形成类似于固定资产的“井及相关设施”,并在开始生产后的各期按当期的产量与探明开发经济储量的比例进行摊销,形成的损耗和折旧计入当期油气生产成本。

当一口井达到其经济开采极限时,该井就必须被封堵,即封堵掉地面以下井眼,拆除地面设备,恢复自然环境的原貌,避免造成污染。这个过程所发生的支出,就是废弃成本。我国《矿产资源法》规定:开采矿产资源,必须遵守有关环境保护法的法律规定,防止环境污染。所以,油气井及设施的清理通常是法律法規所要求的。根据环境经济学的观点,石油天然气清理时发生的支出构成环境成本的一部分,应予以内部化并由企业承担。

从上述石油天然气企业来看,其废弃成本是巨大的。此外,冶金矿山企业也存在着大量的废弃成本,如在开采过程中或资源耗尽后闭坑,实际上也需要承担恢复环境的义务。总之,这类企业在恢复环境过程中所发生的成本相当巨大,在某些情况下甚至会超过其建造和安装成本。而且废弃成本将会在多年后发生,考虑通货膨胀等因素的影响,将来发生的成本可能比估计的成本高。那么,这类企业的废弃成本如何确认呢?虽然目前《企业会计准则第4号——固定资产》已做出了相关规定,但不够详细,在操作时仍有许多困难。例如,当废弃成本的公允价值能够合理估计时,是否可按公允价值计量?若以废弃成本的现值为基础确认,其折现率如何确定?诸如此类的问题,还有待我们进一步探讨。

三、固定资产弃置费用确认与计量的方法

1. 其他国家对固定资产弃置费用的确认与计量。2001年6月,英国石油行业会计委员会发布了建议实务公告——“石油天然气勘探、开发、生产与废弃活动会计”。该公告替代了1988年发布的第3号公告。第64~67段专门讨论了“计提的未来废弃成本的资本化”问题,规定:“计提的未来废弃成本准备,应该被看做是为获得未来经济利益进行的总投资的一部分。因此,应设立‘善后处理资产’账户予以核算,并且应作为总成本中心或油田成本中心的一部分”。第88~89段专门规定了善后

处理的会计问题,包括负债的计量、估计金额的变化等。

在美国,各相关组织为有形长期资产报废债务提出了各种各样的核算方法,但这些方法还存在不少缺陷,因此导致了有形长期资产报废债务计量或列报方面不一致,使财务报表的使用者很难比较具有相同义务而采用不同会计处理方法的公司的财务状况和经营成果。为此,美国财务会计准则委员会(FASB)于2001年6月正式发布第143号准则公告《资产报废债务的会计处理》(SFAS 143),以规范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。

SFAS 143总的要求是:①资产报废债务发生时,应对其公允价值进行估计。若公允价值可以合理估计,企业应确认为一项负债;若公允价值不能合理估计,则应在其公允价值可以合理估计时再确认负债。该负债的入账金额为其折现值。②在初始确认资产报废债务时,企业应以相等的金额将资产报废成本资本化,并增加相关资产的账面价值。在资产的使用期内采用合理而系统的方法分摊折旧费用,同时将摊销金额作为一项增值费用在损益表中列示。③在初始确认的以后各期,企业应确认由于对未折现现金流的初始估计值在时间或金额上的评估修正而引起的资产报废债务各期之间的变化。对于该评估值的变化,企业应确认为资产报废债务和相关资产的账面价值的增值或减值,同时调整相关资产在后续各期的折旧基础。④企业应当在其定期报表中披露有关资产报废债务的以下信息:对资产报废债务及相关资产的总体描述;用来清偿资产报废债务而受法律限制的资产的公允价值;只要报告期间四要素(当期发生的债务、当期清偿的债务、增值费用和估计现金流的修正)中的一个或多个发生重大变化,对资产报废债务的期初账面价值和期末账面价值的调整应分别列示其变更。

2. 我国固定资产弃置费用的确认与计量。财政部于2006年2月发布的《企业会计准则第27号——石油天然气开采》第二十三条规定:“企业承担的矿区废弃处置义务,满足《企业会计准则第13号——或有事项》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。不符合预计负债确认条件的,在废弃时发生的拆卸、搬移、场地清理等支出,应当计入当期损益。”

由于弃置费用支付时点是在固定资产寿命的终结点,因此企业只有及时、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。

通过分析国外及我国对弃置费用的确认和计量,笔者结合国际法律法规及国际会计准则的要求,对我国固定资产弃置费用的处理提出以下建议:①弃置费用金额大、性质特殊,

因此可以参考国际会计准则的规定,制定单独的相关会计准则,而不是仅仅在相关的准则中用一句话来提及,这点可以借鉴SFAS 143的相关做法。通过专门的准则来对相关概念界定、各指标的核算和具体账务处理以及披露要求进行明确规定。②弃置费用的确认和计量可考虑以下方法:如果公允价值可以合理估计,则在固定资产废弃义务发生时,按公允价值确认由此引起的负债,同时,相关资产废弃成本也予以资本化为固定资产账面金额的一部分。如果公允价值不能合理估计的,以固定资产的折现值为基础确认。③弃置费用可以首先按照现阶段的物价水平进行预计,然后考虑货币的时间价值计算投入使用后固定资产弃置费用的现值及资源枯竭时的经济利益流出总量予以确认。④扩大资产弃置费用政策的适用范围。对可能会在未来资产报废时履行法定或推定环境义务的行业都应该适用,只有这样才能真正培养企业的环保意识。⑤建议企业于每年年末对已计提的弃置费用进行检查,看是否与当前确认的弃置费用相符,不符时应进行相应的调整。

四、应用举例

例:某矿山企业于2007年开始建设,当年开始出矿。已经探明的可开采矿石储量为30 000万吨,预计使用年限50年。截至2007年12月31日,实际开采矿石总量为300万吨,预计近十年内开采速度没有大的变化。按照当地的赔偿标准,若征用地面建筑,需要支付征地费8 000万元,迁移补偿费35 000万元,其他支出2 000万元。合计需要支付45 000万元。按照上述因素,计算2007年年末固定资产弃置费用为45 000万元,选择10年期的长期贷款利率为折现率,假定为10%。

该企业有关的账务处理如下:

2007年12月31日,按弃置费用的现值计入固定资产原价:固定资产原值=45 000×(P/F, 10%, 50)=382.5(万元)。借:固定资产382.5万元;贷:预计负债382.5万元。

2007年12月31日,确认利息费用:2007年应负担的利息=382.5×10%=38.25(万元)。借:财务费用38.25万元;贷:预计负债38.25万元。

2008年12月31日,确认利息费用:2008年应负担的利息=(382.5+38.25)×10%=42.075(万元)。借:财务费用42.075万元;贷:预计负债42.075万元。

从2009年到该设施实际报废以前,均按照上述方法以固定资产的摊余成本和实际利率计算各年度的财务费用,并增加预计负债。

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. 吴杰, 胡红梅. 石油天然气矿区废弃活动会计问题的最新进展. 中国石油大学学报(社会科学版), 2007; 3