

# 弃置费用会计核算之我见

谌嘉席

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

**【摘要】** 在2006年颁布的企业会计准则中,《企业会计准则第4号——固定资产》首次引入弃置费用这一概念。本文就弃置费用核算方法作相关探讨,并提出了一些建议和看法。

**【关键词】** 弃置费用 预计负债 环境保护 社会责任

《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定,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。由此可见,弃置费用是把企业在经营活动中承担的环境保护责任引入其会计系统的重要媒介,它将二者紧密地联系在一起。弃置费用这一概念的出现必将给企业和社会带来深远影响,并填补相关会计实务的空白。

## 一、弃置费用处理规定出台背景

1. 出于本国国情考虑。近几年社会经济的快速发展,一方面使我国取得了可喜的发展成果,经济发展的各项指标大多超额完成或者提前完成,另一方面却对生态环境造成了严重破坏,在环境保护方面不能达标。由此,旨在保护环境的各种政策、制度和法律法规纷纷出台。

在日常的经营活动中,企业应当关注自身的环境保护责任和义务,要经常反思自身的行为是否会对生态环境造成破坏;当对生态环境造成破坏时,应当做出相应的补偿或补救。弃置费用的及时引入,无疑是在面对我国不容忽视的环境国情下准则制定机构做出的明智抉择。

2. 受到国际惯例的影响。目前,世界上许多国家已经针对对类似问题制定了相关规定。《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS37)规定:由于装置及设施的弃置拆除是因其建造安装或取得而引起的,在其建造安装完成或取得时,就要提供预计的未来弃置成本,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,预提费用视为负债管理。《美国财务会计准则公告第143号——资产报废义务的会计处理》(SFAS143)规定:资产报废债务发生时,企业应对其公允价值进行估计。能够合理估计的应确认为一项资产报废债务相关负债;不能合理估计的,则在其公允价值可以合理估计时再确认为负债。该负债的入账金额为其折现值,同时以相等的金额将资产报废成本资本化,增加相关资产的账面价值。

随着经济全球化的趋势越来越明显,会计活动的国际化程度也越来越高。因此,我国在会计准则制定中适时提出弃置费用这一概念既顺应了国际潮流,也是进一步和国际惯例趋

同的积极表现之一。

## 二、核算方法

根据《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第13号——或有事项》和《企业会计准则第27号——石油天然气开采》的相关规定,弃置费用的会计核算包括以下几个步骤:

1. 由于弃置费用属于预计负债,因此应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行合理的估计,确定弃置费用的最佳估计数。

2. 利用现值技术将弃置费用计入固定资产或油气资产的初始成本。这需要在期初采用必要的贴现率将预计的期末发生的弃置费用进行贴现,相应金额计入相关资产的初始账面价值,并同时记入“预计负债”科目。

3. 在相关资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率(贴现率)计算每一期的利息费用,将金额同时记入“预计负债”科目和“财务费用”科目。这是因为随着资产所带来的经济利益在各期陆续流入,企业应该计算出与之相匹配的由于承担环境保护和生态恢复等社会责任所导致的经济利益的流出。

4. 在资产使用寿命内的每一个资产负债表日,企业应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定对弃置费用的账面价值进行复核,如果有确凿证据(如律师和财务顾问的意见等)表明账面价值不能真实地反映当前的最佳估计数,应当按当前最佳估计数对该账面价值进行相应的调整,同时还应按相关规定进行表外披露。

5. 在资产使用寿命结束的期末支付弃置费用时,将“预计负债”科目的贷方余额全部转入“银行存款”科目的贷方。

## 三、实务举例

例:甲石油公司于2×07年1月1日购得一块探明矿区,支付价款300 000万元,随后在勘探过程中发生支出300 000万元,开发过程中发生支出400 000万元,均用银行存款支付。至2×08年1月1日,矿区井及设施达到预定可使用状态,并开始产油。预计该油田持续产油10年后停产枯竭,并将停止使用。根据相关法律规定,开采该油田将会对当地的生态环境造成

一定污染,并给当地居民的生产、生活带来一定影响,企业在该油田枯竭并将相关设施拆除后,不仅要对其造成的污染进行治理,恢复生态,而且要对当地居民进行必要补偿。依据专业财务咨询公司的评估测算,预计到期将发生的弃置费用总额为100 000万元(假定该数额估计得较为准确,以后年度不会发生变动),适用的贴现率为10%。

要求:①计算油田设施的初始入账价值并编制有关会计分录;②计算在油田开采期内每一年的利息费用并编制有关会计分录;③编制油田停产枯竭时的会计分录。

1. 2×08年1月1日,根据估计的弃置费用计算出弃置费用的现值=100 000×(P/F, 10%, 10)=100 000×0.385 5=38 550(万元),将其作为资产成本的一部分,因此油气资产的初始入账价值=300 000+300 000+400 000+38 550=1 038 550(万元)。

会计分录为:借:油气资产——探明矿区权益300 000万元、——井及相关设施700 000万元、——弃置费用38 550万元;贷:在建工程——探明矿区权益300 000万元、——钻井勘探支出300 000万元、——油气开发支出400 000万元,预计负债38 550万元。

2. 按照预计负债的摊余成本和贴现率计算确定每一年的利息费用,计算结果如下表所示(单位:万元):

年份	2×08	2×09	2×10	2×11	2×12	2×13	2×14	2×15	2×16	2×17
期初摊余成本(a)	38 550	42 405	46 646	51 311	56 442	62 086	68 295	75 125	82 638	90 902
实际利息(b=a×10%)	3 855	*4 241	*4 665	*5 131	*5 644	*6 209	*6 830	*7 513	*8 264	**9 098
期末摊余成本(c=a+b)	42 405	46 646	51 311	56 442	62 086	68 295	75 125	82 638	90 902	100 000

注:\*数字四舍五入取整,便于计算;\*\*数字考虑了计算过程中出现的误差。

根据上表“实际利息”一栏中的数字可知,2×08年应负担的利息费用为3 855万元,会计分录为:借:财务费用3 855万元;贷:预计负债3 855万元。以后年度(2×09~2×17年)甲石油公司只需从该栏中找到与当年相对应的数字,确认当年的财务费用,作为与当年的油气开采导致的经济利益的流入相对应的经济利益的流出,体现配比原则,会计分录略。开采期间计提矿区权益折耗、井及相关设施折耗的会计分录亦略。

3. 2×17年,油田枯竭停止使用,用银行存款支付弃置费用100 000万元。会计分录为:借:预计负债100 000万元;贷:银行存款100 000万元。

#### 四、对弃置费用相关处理规定的评价和建议

尽管资产弃置费用在现行会计准则中得到了阐释,但是我们也应注意到,它在我国会计实务的具体运用中还存在不足之处,且其发展与国际现状相比仍有较大差距。应当结合我国实际和国际惯例,对弃置费用处理规定从以下方面进行完善:

1. 制定专门的会计准则。现行会计准则有关弃置费用的条款只有寥寥数字,在空间跨度上涉及几项具体准则,内容比较分散,难以应对日益复杂的相关经济业务。很明显,无论从理论的严谨性还是实务的指导性来看,都还远远不够。应当借鉴SFAS143的做法,通过制定专门的具体

准则对弃置费用等概念进行界定,规范具体的会计核算,并要求进行后续的信息披露。

2. 扩大弃置费用核算的范围。现行会计准则仅将核电站和石油天然气等特殊资产的弃置处理纳入弃置费用核算中,这显然是不够的,应当将在未来资产报废时可能会履行法定或推定环境保护义务的行业都纳入其中。《企业会计准则第27号——石油天然气开采》第23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。这就为环境类或有事项的会计处理在采掘企业矿区环境恢复的运用上开了先河。例如,存在相似经济环境特性的冶金矿山企业,在开采矿藏期间会对耕地、草原、林地等造成破坏,也会给他人生活、生产带来影响,根据当地法律规定,应当采取相应的补救措施和承担相应的赔偿责任,并且这些义务很可能形成负债,因此也应归入弃置费用的核算范围。这样做,不仅可以引导企业树立较强的环境保护意识,也指引着企业的经营活动向着可持续发展的方向进行。

3. 采取允许弃置费用税前抵免的税收政策。由于弃置费用一般金额较大,且在资产弃置的阶段支出,而那时相应资产已不能给企业带来经济利益或只能带来较少的经济利益(如残值收入等),这不利于企业的稳定发展。税前抵免的方法为:在固定资产或油气资产的使用寿命里,允许每期通过对弃置费用贴现计算出的财务费用在所得税前列支。这样可以鼓励企业预提弃置成本,建立必要的资金保障,满足未来的资金需求,不但可以减轻企业的当期负担,也利于企业的长期发展。

4. 披露企业进行环境保护的情况。在出台环境会计准则的时机尚未成熟的情况下,可将企业进行环境保护的情况作为一项重要内容列入对外公布的财务报告中,便于政府和社会公众的监督。内容可以不仅仅限于企业因保护环境所发生的费用支出数字,还可以包括企业在保护环境方面所采取的具体措施、生态环境在日后的恢复状况等。

#### 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
3. 于晓镭,徐兴恩.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006
4. 耿建新,张宏亮.从资源、环境保护内容看新会计准则的变化.财务与会计(理财版),2006;9