

# 资产弃置会计的国际比较与借鉴

张自伟

(滨州学院经济管理系, 山东滨州 256603)

**【摘要】** 随着环保意识与绿色理念的增强,绿色会计兴起,资产弃置会计作为绿色会计的重要方面,美国和国际会计准则理事会都对其进行了大量研究。本文对美国和国际会计准则理事会资产弃置会计进行比较,并针对我国资产弃置会计处理的状况,探讨我国资产弃置会计的完善措施。

**【关键词】** 资产弃置; 资产弃置会计; 国际比较

经济的快速发展带来了对能源的巨大需求,矿产资源采掘、核电等行业随之不断发展壮大,其大型固定资产在废弃时所带来的环境污染问题也愈加严重,因此各个国家均通过法律、法规、国家公约等明确了企业资产弃置义务。与此相对应,一系列的会计准则也先后颁布实施,以规范企业的资产弃置会计处理,其中以美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IASB)颁布的准则最具有代表性。本文就资产弃置会计的几个重点问题进行国际比较,并针对我国资产弃置会计的状况,借

算、单独拨付,实行间接成本提取比例浮动制,根据依托单位上年实际间接成本和直接成本的开支数额,协商确定下一年间接成本比例,然后单独拨付弥补间接成本的经费,这样才能将间接成本的核销和直接成本的发生配合起来。

**3. 注重对项目依托单位财务环境的评估。**相比项目资助后的跟踪审计和监督,美国NSF对资助前依托单位财务环境的评价做得更加细致,评价依托单位是否具备完成项目的财务能力、是否遵守统一的会计准则和会计制度、是否有健全的成本会计体系、是否有完备的工作量记录和报告系统、是否有违规行为等。通过对项目依托单位财务管理系统的评估和监督检查,确保项目经费的合理使用,而不是单纯对各个具体项目经费逐一审查。

我国对基金项目的财务管理,着重对具体项目的经费使用情况的评价,忽视对依托单位财务环境的评估。依托单位财务环境是软实力,财务环境决定了项目经费使用效率的基调,良好的财务环境能够确保项目经费有效地利用。因此,应该加强对项目依托单位财务环境进行评估。

此外,科学合理的人工成本、间接成本管理和财务评估工作,离不开完整的财务信息系统,美国NSF非常重视

鉴FASB和IASB的相关准则,提出我国资产弃置会计的完善对策。

## 一、FASB、ISAB 资产弃置会计的比较

**1. 适用范围。**FASB关于资产弃置会计的研究始于20世纪70年代,经过40余年的发展,现已形成了包括FAS143《长期资产退役义务会计》和FIN47《附条件资产弃置义务会计解释公告》的资产弃置会计准则体系,该准则体系相关规定适用于所有行业中有形长期资产的资产弃置义务;IASB没有专门的资产弃置义务会计准则,而是

基金财务管理信息系统的建设,NSF耗资2 440万美元更换新的财务会计系统iTRAK,新系统计划于2014年10月1日上线,2015财政年度正式投入使用。iTRAK是一个完全集成的商用财务会计系统,iTRAK具有实时、交互式面板报告及可视化功能,可以管理动态数据,并具有提供实时控制数据可视化及分析的能力,可向用户有效呈现数据,不管数据位于何处,都能把数据连接和整合到同一系统中,节约时间和费用,允许终端用户实时创建、解释、分析和深入挖掘大量信息,供高效决策使用。这一点也值得我们学习,我国的科学基金管理也应该逐步引入先进的财务管理系统。

## 主要参考文献

史兴河,王其冬.浅析国家自然科学基金的财政投入和资助财务政策[J].科研管理,1999(4).

湛毅青,刘奇伟,向蓉,袁牧星.中美高校科研间接成本管理现状比较研究[J].科研管理,2008(2).

**【基金项目】**国家自然科学基金项目“我国科学基金财务管理建设研究”(项目编号:K1450001);国家软科学研究计划“基于生命周期的技术创新基金资助效应及目标资助强度研究——以陕西省科技型中小企业为例”(项目编号:2014GXS4D154)

构建了以IAS37《准备、或有负债和或有资产》为核心,包括IAS16《不动产、厂场和设备》、IFRS6《矿产资源的勘探与评价》等准则以及IFRIC1《已存在的拆卸、复原及其他类似的负债项目的改变》、IFRIC5《拆除、复原和环境修复基金的权利》等解释公告的资产弃置义务会计准则体系,适用于煤炭、金属矿、石油天然气等采掘业企业,其他行业企业未做明确要求。

**2. 初始确认。**FAS143规定,企业取得、建造、开发和正常使用的长期资产,根据法律规定需要承担资产弃置义务且其公允价值能够合理估计时,需要将资产弃置义务确认为负债。可见,FASB将资产弃置义务限定在法定义务,推定义务不包含在内。IAS16指出固定资产的成本包括固定资产拆解、移除和所在地的恢复相关的预计费用,具体参见IAS37相关规定(IAS37规定,当企业一项过去的、独立于未来活动的事项的结果形成了现存的义务,履行该义务很可能导致经济利益的流出且金额能够可靠估计时,应当确认为一项准备)。可见,IASB资产弃置义务除法定义务外,还包括了推定义务,此外还设置了“很可能”的确认标准。FASB在确认资产弃置义务负债同时增加长期资产账面价值,并在该资产有效期内运用合理方法分摊计入当期费用;IAS37不要求也不禁止资本化相关的费用,IFRS6则规定勘探和评价矿产资源活动所导致的拆除、复原义务成本为勘探和评价成本的一部分。

**3. 初始计量。**FAS143规定,当资产弃置义务发生时,如果公允价值可以合理估计,按公允价值计量,但由于资产弃置义务负债往往不存在活跃的市场,且该义务未来履行的时点和金额具有不确定性,因此FAS143认为,期望现值技术是用来估计资产弃置义务负债公允价值的唯一可行的估价技术,在使用该技术时,采用信用调整无风险利率对期望现金流量折现。IAS37规定,确认为准备的金额应是资产负债表日结算现时义务所要求支出的最佳估计,即①企业在资产负债表日结算该义务或将该义务转让给第三方需要合理支付的金额;②如果计量的准备涉及大量项目,可用预期价值法对各种可能结果进行加权估计;③如果是一项单项义务,最可能结果为该负债的最好估计。对于估计金额,IASB指出如果资金时间价值影响重大时,应进行折现,可任选折现时风险调整折现率法和风险调整现金流量法。

**4. 后续确认和计量。**资产弃置义务负债的后续变化,主要是由于履行时间或金额估计变化、折现率变化所引起,对于因履行时间或金额估计发生变化而引起的资产弃置负债调整,FASB和IASB均有要求,而对于折现率变化所引起的资产弃置负债调整,FASB暂不考虑。在计量上,FASB放弃了公允价值而采用了利息分配法,对因时间推移而导致负债现值的变化,对比资产弃置义务负债每期期初账面金额,采用实际利率法计算其增加额,同时

增加相应的费用。由于原先估计的资产弃置义务解除时间或金额变化导致的资产弃置成本未来期望现金流量估计的修正,如增加则将新增负债采用当期估价假设和折现率折为现值,如减少则将减少部分按照对应原负债当时的折现率折为现值,同时进行相应的长期资产成本的调整,并进行折旧分配为费用。IAS37中未涉及资产弃置义务负债的后续计量,但在IFRIC1解释公告进行补充说明:当履行时间或金额估计发生变化、折现率变化时,应调整其引起的资产弃置义务负债金额,同时对所引起的资产金额的调整可采用成本模型或重估模型进行计量。

**5. 资产弃置会计处理的披露。**FASB要求对资产弃置义务和与之有关的长期资产进行描述,并披露进行资产弃置义务活动的资产的公允价值或账面价值,还应披露当期发生的债务和清偿的债务、财务费用、估计的现金流现值等的修正所引起的资产弃置义务负债的期初、期末账面价值调整。IASB对资产弃置义务的披露主要是准备信息的披露:除披露准备的期初、期末账面价值、增加值、本期已使用金额和未使用需要转回金额、因时间推移在本期增加的折现率和折现金额的变化等外,还要求描述义务性质,说明经济利益流出时间、金额或时间上的不确定性,如信息充分的话,还可以披露未来事项所设定的主要假设、预期补偿的金额等信息。

通过比较可以看出,关于资产弃置会计处理,FASB研究得更为深入,不但有专门的会计准则,且适用范围更广一些。在初始确认上,IASB将资产弃置义务包含了法定义务和推定义务,且“很可能”标准给予了企业更多的自主权,可能导致企业以此为借口规避对资产弃置负债的确认从而导致会计信息的相关性与可靠性缺乏。而FASB将资产弃置义务仅限于法定义务,范围的缩小便于具体准则制定和实施,但却忽视了社会公众和政府监管机构等资本提供者之外的报告使用者对会计信息质量的要求,需要进一步完善。在初始计量上,FASB选择了公允价值计量,且明确了期望现值技术是唯一可行技术,IASB则采用了基于特定主体观的最佳估计法,对资产弃置义务的初始计量要求更为宽松,不但没有强制要求折现,且允许选择采用调整折现率或调整现金流量方法,为企业的会计处理提供了选择的空间,但更多是反映了受托责任观而非决策有用观。在后续确认与计量上,FASB放弃了公允价值计量而选择了传统的利息分配法,导致了资产弃置义务负债初始计量与后续计量的不一致,也反映出FASB在非金融负债公允价值计量的理论研究不足。

## 二、我国资产弃置会计处理的现状

在我国,目前涉及资产弃置义务会计处理的行业主要是矿产资源采掘业和核电行业,核电行业尚无上市公司,因此本文通过选取68家采掘业上市公司(石油天然气2家、金属矿18家、煤炭48家)2013年的年报进行分析,发

现共有 11 家上市公司进行了资产弃置会计信息的披露,其中石油天然气行业 2 家上市公司披露最为全面,不但在财务报告中对资产弃置会计处理方法、估计、同资产弃置有关的资产等进行了描述,而且在财务报表附注中专门列表对资产弃置义务年初和年末金额、变动数额、主要项目进行了详细列示。而煤炭和金属矿采掘企业中仅有 9 家上市公司进行了资产弃置会计信息披露,且描述不统一,出现了弃置、复垦、环境恢复、环境复原等多种关键词,并且在财务报表附注中对预计负债尤其是其中资产弃置义务的披露不够充分。

出现上述问题,主要是因为我国目前并没有一个完整的资产弃置义务会计准则体系,而是由《企业会计准则第 4 号——固定资产》(CAS4)、《企业会计准则第 13 号——或有事项》(CAS13)、《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》(CAS27)三个准则进行规范,其中 CAS4 规定在确定固定资产成本时应当考虑预计弃置费用,并在准则应用指南中将弃置费用界定为根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业所承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出,但在准则讲解中又将应用范围限定为油气采掘、核电站。CAS27 作为行业会计准则,详细规范了石油天然气企业的资产弃置义务会计处理,规定石油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,应当确认为预计负债,并相应增加井和相关设施的账面价值。预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额或未来应支付金额的折现值,随着时间推移资产弃置义务发生变化则需要对原估计初始金额进行调整,新增义务以新的无风险利率折现并增加预计负债和相关弃置资产价值,减少义务则以初始确认时的无风险利率折现并减少预计负债和相关弃置资产价值。关于披露则仅有 CAS4 提及披露资产的弃置费用。

对于煤炭采掘业,证监会在 2009 年曾下文规定:按规定计提的矿山环境恢复治理保证金,用于固定资产弃置费用部分按照弃置费用核算,不属于固定资产弃置费用的则按照煤炭安全生产费处理。可以看出,我国资产弃置会计处理的规范比较零散,准则应用指南压缩了准则的应用范围,虽然在形式上实现了同国际会计准则的趋同,但在资产弃置义务后续确认和计量等问题上仍滞后于 IASB 的规定。

### 三、我国资产弃置会计处理的完善

针对我国资产弃置会计处理现状,借鉴国际资产弃置会计研究尤其是美国 FASB 的资产弃置会计理论研究成果和相关准则,可从以下几个方面对我国资产弃置会计处理进行完善:

**1. 构建我国独立的资产弃置会计准则体系。**当前我国的资产弃置会计准则体系主要是向 IASB 趋同,由于各国协调的难度,IASB 并没有出台专门的资产弃置会计准

则,而我国作为矿产资源采掘大国,资产弃置义务会计信息对相关各方都是非常重要的。但在我国现行的准则中,关于固定资产弃置费用的说明较少,在空间上仅仅涉及石油天然气、固定资产、或有事项等,内容简单且不利于指导会计实务操作。因此,我国应当在国际趋同背景下,借鉴美国 FASB 的资产弃置会计准则,制定出台服务于我国的资产弃置义务会计准则,扩大弃置费用的核算范围,除石油天然气行业、核电行业外,还应涵盖煤炭、金属矿等采掘业。此外,金属冶炼、造纸、制药、化工等高污染行业企业,也应考虑纳入资产弃置适用范围,以引导企业走可持续发展道路。

**2. 逐步采用公允价值计量资产弃置义务。**我国现行会计准则规定,资产弃置费用以未来应支付的金额或未来应支付金额的折现值计量,这为企业管理层留下了可操作的空间。对此,可借鉴 FAS143 的规定,全面考虑市场参与者对资产弃置义务成本的各项构成及市场参考价格,运用基于公允价值目标的期望现值技术,使用以公允价值为基准的未来现金流预期现值来计量资产弃置义务,并考虑通货膨胀、未知事项涉及金额和概率等因素的影响。

**3. 完善资产弃置义务的后续确认与计量。**在资产弃置义务的后续确认和计量上,由于公允价值计量在非金融负债中的理论探讨不足,FASB 在资产弃置义务负债后续计量中放弃了公允价值计量而采用了利息分配法,且仅考虑履行时间或金额估计变化。与之相比,IASB 同时并单独考虑履行时间或金额估计变化和折现率的修正,较 FASB 更加全面,且 IASB 对资产弃置义务后续计量采用当期的计价假设和折现率,能够更有效地计算资产弃置义务负债在当期和前期的经济差异,信息更加有效。因此,我国应一方面同 FASB、IASB 等组织合作,推进负债公允价值后续确认和计量的理论研究,另一方面在实践中对履行时间或金额估计变化和折现率的修正所引起的资产弃置义务负债金额变动分别进行会计处理,以充分反映资产弃置义务负债在当期和前期的经济差异。

### 主要参考文献

许松涛.资产弃置义务会计处理研究[D].长沙:中南大学,2012.

郑军.我国或有事项会计研究[D].成都:西南财经大学,2008.

王顺超.矿山地质环境治理恢复保证金的财税处理分析[J].会计之友,2014(5).

毛丽娟,徐姗姗.资产弃置会计之利弊——兼谈减少弃置费用确认的负面影响[J].财会月刊,2013(5).

**【基金项目】**滨州学院科研基金项目“黄河三角洲矿产资源开发的矿区善后与生态环境经济补偿问题研究”(项目编号:BZX YRW1008)