

# 固定资产弃置费用后续变动的会计处理

——解读《企业会计准则解释6号》

骆剑华

(重庆电子工程职业学院财经学院 重庆 401331)

**【摘要】**针对固定资产弃置费用发生变动三种情况,《企业会计准则解释第6号》给出具体会计处理规定。笔者以为预计负债变动在性质上属于会计估计变更,其后续核算适用未来法,将弃置费用“新旧估计数”折现到变更时点,比较两者差额即为预计负债变动金额。

**【关键词】**弃置费用 预计负债 折现率 递延所得税

## 一、《企业会计准则解释6号》对弃置费用后续变动处理的规定

财会[2014]1号《企业会计准则解释第6号》(简称“1号文件”)对预计负债后续变动规定,由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因,特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动,应按照以下原则调整该固定资产的成本:①对于预计负债的减少,以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本,如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值,超出部分确认为当期损益;②对于预计负债的增加,增加该固定资产的成本。按照上述原则调整的固定资产,在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束,预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

## 二、对弃置费用后续变动会计处理的理解

**1. 预计负债后续变动的性质。**1号文件所列与弃置费用变化有关的三种情形,最终都会影响预计负债金额变动,笔者认为其性质属于会计估计变更。根据准则规定,会计估计变更是指资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化,从而对资产或负债的账面价值或资产的定期消耗金额进行调整。准则对涉及会计估计变更原因之一规定是企业取得新的信息、积累更多经验,使新的估计更准确。准则还列举会计估计变更项目,其中包括“预计负债初始计量的最佳估计数”。1号文件中“根据未来技术进步、法律要求或市场环境变化”等信息使预计负债估计金额更为准确。综上,预计负债后续变动应属会计估计变更。由于会计估计变更适用未来法,因此1号文件规定“按照上述原则调整的固定资产,在资产剩余使用年限内计提折旧”。

**2. 预计负债后续变动金额的确定。**这里预计负债变动金额,是指“在新的条件下”未来履行弃置义务较之前预计负债所增加或减少金额,由于估计时点不同,该预计负债变动金额不能将“新旧估计数”直接比较得到。笔者以为应立足相同估计时点比较确定变动金额,具体来说,应基于预计负债估计变更时点,而非预计负债初始计量时。首先,预计负债变更发生在估计变更时点,而非其初始计量时。其次,根据准则规定,会计估计变更适于未来法,将影响未来期间会计信息,对变更之前不追溯调整。最后,这也符合财务可比性要求——基于相同时点。

具体操作上,根据财务可比性要求,将弃置费用“新旧估计数”折算(折现)到估计变更时点,其差额即为预计负债变动金额。可写成如下形式:

预计负债增减变动金额=变更后(新)弃置费用估计数在变更时点现值-变更前(旧)弃置费用估计数在变更时点现值

根据该计算公式,预计负债变动金额受相关三个因素制约:变更后(新)弃置费用金额、弃置时点变化(影响“折现期限”参数)和折现率。上述变动金额如为正数,意味着需调增预计负债和固定资产账面价值,反之,则需调减。

## 三、案例分析

甲公司2007年12月31日建造完成一核电站,并投入生产。根据国家相关法律规定,该电站使用寿命结束时须承担环境恢复义务。归集其建造成本为8 000万元,预计使用10年,预计弃置费用100万元,折现率确定为10%,假设会计准则和税法对固定资产均按其寿命期、净残值为零、直线法计提折旧。企业适用所得税率为25%。假设该电站运行5年后(即2012年底),由于技术进步、国家法规等原因,企业需对该电站未来弃置费用进行重新估计,本文

将分四种情形讨论。所有金额计量单位均为万元。

**1. 固定资产初始及运行期前5年会计处理。**

该核电站属存在弃置义务固定资产,根据相关准则,预计负债初始计量  $100 \times (P/F, 10\%, 10) = 100 \times 0.3855 = 38.55$ (万元);固定资产初始入账价值  $8000 + 38.55 = 8038.55$ (万元)。会计分录:借:固定资产 8038.55;贷:在建工程 8000,预计负债 38.55。根据所得税法规定,固定资产计税基础 8000 万元;预计负债计税基础  $38.55 - 38.55 = 0$ 。

会计年折旧  $8038.55 \div 10 = 803.855$ (万元),税法年折旧  $8000 \div 10 = 800$ (万元)。该固定资产前5年账面价值、计税基础、递延所得税等计算见表1。

**表 1**

年度	会计折旧	账面价值	税法折旧	计税基础	应纳税暂时性差异	税率	递延所得税负债余额	确认或转回递延所得税负债
2007	0	8038.55	0	8000	38.55	25%	9.6375	确认9.6375
2008	803.855	7234.695	800	7200	34.695	25%	8.67375	转回0.96375
2009	803.855	6430.84	800	6400	30.84	25%	7.71	转回0.96375
2010	803.855	5626.985	800	5600	26.985	25%	6.74625	转回0.96375
2011	803.855	4823.13	800	4800	23.13	25%	5.7825	转回0.96375
2012	803.855	4019.275	800	4000	19.275	25%	4.81875	转回0.96375

预计负债每年末根据其期初摊余成本与实际利率,按复利方式计提利息费用。所得税法规定,预计负债需待未来实际支付时才允许税前扣除,因此,在履行弃置义务前其计税基础均为零。预计负债前5年账面价值、计税基础、递延所得税等计算结果见表2。

**表 2**

年度	计提利息① (=本期初② ×10%)	账面价值② (=上期②+ 本期①)	计税基础	可抵扣暂时性差异	税率	递延所得税资产余额	确认或转回递延所得税资产
2007	0	38.55	0	38.55	25%	9.6375	确认9.6375
2008	3.855	42.405	0	42.405	25%	10.60125	确认0.96375
2009	4.2405	46.6455	0	46.6455	25%	11.66138	确认1.06013
2010	4.66455	51.31005	0	51.31005	25%	12.82751	确认1.16613
2011	5.13101	56.44106	0	56.44106	25%	14.11027	确认1.28276
2012	5.64411	62.08517	0	62.08517	25%	15.52129	确认1.41102

根据表1、表2,结合案例,2007年末固定资产形成时,虽存在所得税差异,但并未涉及损益,不需纳税调整,因此,固定资产与预计负债递延所得税分录可合并为:借:递延所得税资产 9.6375;贷:递延所得税负债 9.6375。

2008~2012年,根据表1,固定资产每年转回递延所得税负债分录:借:递延所得税负债 0.96375;贷:所得税费用 0.96375。根据表2,2008年预计负债计提利息费用分录:借:财务费用 3.855;贷:预计负债 3.855。确认递延所得税分录:借:递延所得税资产 0.96375;贷:所得税费用

0.96375。2009~2012年计提利息和递延所得税分录与2008年类似,本文不再赘述。

**2. 第5年末预计负债变更及后续业务会计处理(分四种情形)。**

(1)预计弃置费用增至150万元,其余条件不变。

该情形下,2012年末预计负债发生变更,其变动金额  $150 \times (P/F, 10\%, 5) - 100 \times (P/F, 10\%, 5) = 50 \times 0.6209 = 31.045$ (万元),预计负债与固定资产账面价值调增 31.045 万元。分录为:借:固定资产 31.045;贷:预计负债 31.045。变更后,固定资产账面价值  $4019.275$ (变更前)+ $31.045 = 4050.32$ (万元),计税基础不变(4000 万元)。按剩余年限会计年折旧:  $4050.32 \div 5 = 810.064$ (万元),税法折旧不变。

会计估计变更及剩余寿命期内,固定资产账面价值、计税基础、递延所得税等计算结果见表3。

**表 3**

年度	会计折旧	账面价值	税法折旧	计税基础	应纳税暂时性差异	税率	递延所得税负债余额	确认或转回递延所得税负债
2012*	0	4050.32	0	4000	50.32	25%	12.58	确认7.76125
2013	810.064	3240.256	800	3200	40.256	25%	10.064	转回2.516
2014	810.064	2430.192	800	2400	30.192	25%	7.548	转回2.516
2015	810.064	1620.128	800	1600	20.128	25%	5.032	转回2.516
2016	810.064	810.064	800	800	10.064	25%	2.516	转回2.516
2017	810.064	0	800	0	0	25%	0	转回2.516

注: \*为2012年末因预计负债变更调整后数据。

变更后,预计负债账面价值  $62.08517$ (变更前)+ $31.045 = 93.13017$ (万元),后续仍按其摊余成本乘以实际利率计提各年利息费用,其计税基础未改变(为零)。

会计估计变更及剩余寿命期内,预计负债账面价值、计税基础、递延所得税等计算结果见表4。

**表 4**

年度	计提利息① (=本期初② ×10%)	账面价值② (=上期②+ 本期①)	计税基础	可抵扣暂时性差异	税率	递延所得税资产余额	确认或转回递延所得税资产
2012 <sup>①</sup>	0	93.13017	0	93.13017	25%	23.28254	确认7.76125
2013	9.31302	102.44319	0	102.44319	25%	25.61080	确认2.32826
2014	10.24332	112.68651	0	112.68651	25%	28.17163	确认2.56083
2015	11.26865	123.95516	0	123.95516	25%	30.98879	确认2.81716
2016	12.39552	136.35068	0	136.35068	25%	34.08767	确认3.09888
2017	13.64932 <sup>②</sup>	150	0	150	25%	37.5	确认3.41233

注: ①2012年末因预计负债变更调整后数据; ②为倒挤出数据(150-136.35068)。

因预计负债变更不涉及损益,不需进行纳税调整,因此,对递延所得税资产和负债的影响额相同。根据上面表3、表4,合并分录为:借:递延所得税资产 7.76125;贷:递

# 增值税一般纳税人提供 建筑业劳务如何缴纳流转税

李冬

(河北沧州市供水排水集团有限公司计财部 河北沧州 061001)

**【摘要】**由于建筑业尚未施行“营改增”，所以关于增值税纳税人取得建筑业劳务收入，到底应该如何缴纳流转税始终存在较大争议。笔者结合具体工作，从业务性质、立法原理、混合销售的认定、兼营业务的特征四个方面对以上问题进行了剖析，认为应按业务性质而不是纳税人的属性确定适用税目。

**【关键词】**营改增 混合销售 兼营 业务性质

笔者在工作中碰到这样一个典型案例，一家热力公司为房地产开发商的新建小区建设安装供热管线，因为热力管线的安装涉及日后的供热服务、计量、维修等多方面的后续问题，所以热力管线安装工程一般都是由热力公司自己施工。热力公司和房地产开发商签订了供热管道工程施工协议，协议约定热力公司包工包料，负责施工热力管道的施工、安装，房地产开发商一次性支付工程

款。热力公司自己有专业施工队伍，工程所需材料如管件、阀门等由热力公司自行向外部供货商采购。

在这个案例中，热力公司本身是增值税一般纳税人，对于热力公司向房地产开发商收取的热力管道工程款到底应该按混合销售交增值税还是按兼营交营业税，相关各方出现了较大分歧。笔者经过实地走访和查阅施工合同等相关原始资料，认为应当按建筑业缴纳营业税。下面

延所得税负债7.761 25。2013年递延所得税分录：借：递延所得税资产2.328 36，递延所得税负债2.516；贷：所得税费用4.844 36。其后续分录与2013年类似，本文不再赘述。

(2)预计弃置费用折现率调整为8%，其余条件不变。

本情形中，未来弃置费用不变，但折现率发生变化，导致预计负债变动金额： $100 \times (P/F, 8\%, 5) - 100 \times (P/F, 10\%, 5) = 100 \times (0.680 6 - 0.620 9) = 5.97$ (万元)。预计负债和固定资产应调增5.97万元，固定资产账面价值4 019.275(变更前)+5.97=4 025.245(万元)，计税基础不变为4 000万元。预计负债账面价值62.085 17(变更前)+5.97=68.055 17(万元)，计税基础未变仍为零。变更后，固定资产、预计负债账面价值及其递延所得税等金额的确定、分录编制等可参考前述(1)，不再赘述。

(3)使用寿命不变，弃置义务履行时间延迟2年，其余条件不变。

固定资产使用寿命不变，弃置义务履行时间延后，会影响预计负债金额、计息期限、固定资产账面价值，但剩余折旧年限不变。预计负债变动金额 $100 \times (P/F, 10\%, 7) - 100 \times (P/F, 10\%, 5) = 100 \times (0.513 2 - 0.620 9) = -10.77$ (万元)。调整后，预计负债账面价值62.085 17(变更前)-10.77=51.315 17(万元)，预计负债计提利息期限延至7

年，固定资产账面价值 $4 019.275$ (变更前)- $10.77=4 008.505$ (万元)。变更后，固定资产、预计负债账面价值及其递延所得税等金额的确定以及分录编制等可参考前述(1)，不再累述。

(4)核电站第5年末被强制报废，预计2年后履行弃置义务，其余条件不变。

本情形下，固定资产在5年末报废、注销，账面价值为0。弃置义务履行时间由原第10年提前至第7年末，因此，预计负债基于估计变更时点变动 $100 \times (P/F, 10\%, 2) - 100 \times (P/F, 10\%, 5) = 100 \times (0.826 4 - 0.620 9) = 20.55$ (万元)。根据1号文件规定，固定资产寿命结束，预计负债后续变动计入当期损益，这里是增加变动，应计入营业外收支出，分录为：借：营业外支出20.55；贷：预计负债20.55。预计负债在未来两年，按调整后摊余成本复利计提利息 $62.085 17$ (变更前)+ $20.55=82.635 17$ (万元)，其账面价值、计提利息、递延所得税等后续处理可参照前述(1)方法，不再赘述。

## 主要参考文献

1. 财政部.关于印发《企业会计准则解释第6号》的通知,财会[2014]1号,2014-01-17
2. 崔海霞.存在弃置费用固定资产的所得税纳税调整及相关会计处理.财会月刊,2010;8