

资产弃置义务会计 处理研究

Accounting for
Asset Retirement Obligations

许松涛/著



经济科学出版社
Economic Science Press

本研究得到教育部人文社会科学青年基金《资产弃置义务会计研究》（编号：12YJC790218）的资助

资产弃置义务会计 处理研究

许松涛 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

资产弃置义务会计处理研究/许松涛著. —北京:
经济科学出版社, 2015. 11

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6253 - 0

I. ①资… II. ①许… III. ①企业管理 - 资产管理 -
会计 - 研究 IV. ①F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 268438 号

责任编辑: 刘 莎

责任校对: 王苗苗

责任印制: 邱 天

资产弃置义务会计处理研究

许松涛 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷厂印装

710 × 1000 16 开 19 印张 280000 字

2015 年 11 月第 1 版 2015 年 11 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6253 - 0 定价: 56.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言

资产弃置义务，是企业因获得、构建、开发和正常使用长期有形资产，而承担的在未来长期有形资产弃置阶段的拆除、清理和环境修复等义务。该义务通常是国家基于环境保护的目的，通过法律法规强制要求相关企业履行的义务。资产弃置义务会计处理则是对企业在资产弃置义务的确认、计量和披露等方面的规范。美国 FASB 于 2001 年率先发布了 FAS 143《资产弃置义务会计处理》准则，但我国则是借助《或有事项》、《固定资产》和《石油天然气开采》等相关准则进行零散的规定，没有形成完整的资产弃置义务准则体系。从实践的检验看，在 2010 年我国承担了资产弃置义务的 66 家采掘业上市公司中，有 74% 的公司没有确认计提资产弃置义务负债。因此，本书对资产弃置义务会计处理的研究，在未来我国资产弃置义务会计处理准则的构建上，有着重要的理论和现实意义。

本书首先阐述了研究的背景和意义，确立了研究内容、技术路线。其次对我国和主要国家在资产弃置义务会计处理的现状进行了研究，挖掘现有资产弃置义务会计处理中的不足与借鉴之处。继而以资产弃置义务会计处理基础理论为起点，构建了包括资产弃置义务会计处理目标、假设、信息质量特征、资产弃置义务会计处理确认计量原理、资产弃置义务会计处理信息披露原理在内的资产弃置义务会计处理理论框架，并进一步研究资产弃置义务会计处理在确认、计量和披露上的具体准则构建。最后分析了我国实施资产弃置义务会计处理的保障机制。

通过上述研究，本书得出以下主要结论：

(1) 资产弃置义务会计处理的目标。现有的会计目标主要有决策有用观和受托责任观,本书通过对会计目标的历史与发展,资产弃置义务自身的特定,以及我国资本市场的发展程度研究,提出资产弃置义务会计处理的目标定位于为报告使用者提供决策有用的信息,具体为规范企业在确认、计量和披露与资产弃置义务有关的决策有用会计信息。

(2) 资产弃置义务会计处理确认要素的联动性与确认标准。获取、建造、开发、正常使用和新法律法规的出台,需企业在未来承担资产弃置义务的长期有形资产的事项,是构成企业肩负现实资产弃置义务的触发事项。资产弃置义务会计处理在初始确认阶段,负债(资产弃置义务负债)与资产(固定资产)之间具有联动确认机制;在后续确认阶段,费用(增加费用)与负债(资产弃置义务负债)之间、费用(制造费用)与资产(累计折旧)之间存在着联动确认。资产弃置义务负债的确认标准,是在合理估计为前提条件下,直接确认资产弃置义务负债,而资产弃置义务估计在履行时间和(或)方法上的不确定性应作为计量的范畴,不影响确认。另外,结合我国现有的弃置市场特征和监管要求,对“合理估计”的判断给出三点判断标准。

(3) 资产弃置义务会计处理的计量标准。以资产弃置义务负债计量为重点,本研究得出无论是在相关性还是如实反映的质量要求下,基于市场参与者观的公允价值计量均优于基于特定主体观的计量的观点。对资产弃置义务负债的计量,在弃置义务未来现金流量的构成项目、计价假设、未来现金流量在金额和时间不确定下估价方法的选择等方面充分考虑到风险与不确定性(包括市场风险)。在资产弃置义务负债的后续计量方面,对因时间推移产生的负债增加费用、未来现金流量估计和折现率的变化进行调整。

(4) 资产弃置义务会计处理的信息披露标准。通过对资产弃置义务会计处理信息披露原则进行理论分析与构建,本书的研究表明,会计报表附注是资产弃置义务会计处理信息披露的重要形式。附注中披露的重点为:所使用的会计政策、计量方法、计量假设、弃置成本项目构成和折旧率的选择等信息;在对资产弃置义务负债账面价值变动的信息披

露上,包括资产弃置义务负债的期初期末余额、因时间推移产生的增加费用、现值估计的变更、新确认的资产弃置义务负债、已履行的资产弃置义务负债等。另外,信息披露需结合表内和表外披露多种形式,构建资产弃置义务信息披露的完整体系。

(5) 实施资产弃置义务会计处理的保障机制。以我国与资产弃置义务有关的采掘业上市公司为样本,通过 Logit 和 Ologit 模型,研究影响我国实施资产弃置义务会计处理的因素。研究的结果表明,我国需在与资产弃置义务有关的环境法制建设、政府环境治理与资产弃置义务会计处理监管同步推进、引导会计师事务所的行业专业化发展、加强对特定企业的监管和制定税法优惠政策进行改进,以提高实施资产弃置义务会计处理的效果。

本书的主要创新在于继承与发展传统财务会计基础理论的框架下,系统地构建了资产弃置义务会计处理整体理论框架。该理论框架包括资产弃置义务会计处理的目标、假设、信息质量特征等整体指导框架,和资产弃置义务会计处理在确认、计量和披露的一般理论。特别是对现实资产弃置义务的确认、资产弃置义务确认在资产、负债、费用和利润等要素之间的联动机制作了深入的研究。

其次,较系统地从不同会计准则体系研究了资产弃置义务会计处理。通过最大程度控制了相关影响因素,选择与美国在法制背景、历史渊源均接近且经济和资本市场发达的英国、澳大利亚,在煤炭、金属矿和石油天然气行业的上市公司作为国际财务报告准则(IFRS)样本,将加拿大与美国对应的行业公司作为美国财务会计准则(FASB)样本,分行业与我国的公司实施资产弃置义务会计处理情况进行比较分析,以把握全球主要的资产弃置义务会计处理准则的现状、问题与借鉴,并充分考虑各现有准则对相关资产规范的不同,在平减因子的研究设计指标上推进了现有的国际比较研究设计。

另外,结合我国的经济环境法制等制度背景,首次对我国实施资产弃置义务会计处理的保障机制作了研究。现有的研究仅涉及美国公司在审计、公司财务特征等方面,而未涉及环境法制、地方政府环境治理等

背景因素，更谈不上对我国资产弃置义务会计处理的经济环境背景分析。本书以计划行为理论为基础，构建了承担现实资产弃置义务的企业管理层，在确认资产弃置义务负债的决策机制框架，并以此为基础，充分考虑到各类制度背景与管理层激励、独立审计、公司财务特征等因素，对我国采掘业上市公司中多数企业为什么不确认资产弃置义务负债进行了实证研究。

作者

2015 年 10 月

目 录

第1章 导论	1
1.1 研究背景目的和意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究目的	9
1.1.3 研究意义	9
1.2 文献综述	13
1.2.1 会计准则制定机构与资产弃置义务会计 处理准则的制定	13
1.2.2 实施资产弃置义务会计处理的整体情况	17
1.2.3 资产弃置义务会计处理对公司财务的影响	20
1.2.4 资产弃置义务会计处理与盈余管理	24
1.2.5 资产弃置义务会计处理的公共政策意义	25
1.2.6 国内资产弃置义务会计处理研究现状	26
1.3 研究内容	26
1.4 研究方法与技术路线	28
1.4.1 研究方法	28
1.4.2 技术路线	30
1.5 主要创新点	31
第2章 资产弃置义务会计处理现状研究	34
2.1 现有资产弃置义务会计处理准则概述	34

2.1.1	美国的资产弃置义务会计处理准则	34
2.1.2	IASB 的资产弃置义务会计处理准则	41
2.1.3	我国的资产弃置义务会计处理准则	45
2.1.4	其他国家的资产弃置义务会计处理准则	49
2.2	现有资产弃置义务会计处理准则的差异研究	49
2.2.1	FASB 和 IASB 的资产弃置义务会计 处理准则差异研究	50
2.2.2	我国与 IASB 的资产弃置义务会计 处理准则差异研究	53
2.2.3	资产弃置义务会计处理准则差异的背景研究	55
2.3	现有资产弃置义务会计处理准则研究的启示	62
2.4	资产弃置义务会计处理准则实施现状研究	65
2.4.1	与资产弃置义务有关的行业样本选择	65
2.4.2	关键分析指标设计	72
2.4.3	实施资产弃置义务会计处理整体情况分析	80
2.4.4	实施资产弃置义务会计处理对企业 财务状况的影响	84
2.4.5	计提资产弃置义务负债金额比例的 非参数检验	95
2.5	实施资产弃置义务会计处理现状研究的启示	98
2.6	本章小结	100
第3章	资产弃置义务会计处理理论框架研究	101
3.1	资产弃置义务会计处理理论基础	101
3.1.1	财务会计基础理论	101
3.1.2	环境经济学理论	106
3.1.3	现值理论	109
3.1.4	资本市场会计信息披露理论	111
3.1.5	资产弃置义务会计处理的理论框架结构	112

3.2 资产弃置义务会计处理目标	113
3.2.1 基于资本市场发展程度的分析	114
3.2.2 基于资产弃置义务特征的分析	115
3.2.3 资产弃置义务会计处理目标定位	119
3.3 资产弃置义务会计处理假设基础与信息质量要求	125
3.3.1 资产弃置义务会计处理假设	125
3.3.2 权责发生制基础及其扩展	128
3.3.3 资产弃置义务会计处理信息质量要求	131
3.4 资产弃置义务会计处理的确认原理	135
3.4.1 会计确认的一般原理	135
3.4.2 资产弃置义务会计处理的负债确认	137
3.4.3 资产弃置义务会计处理确认的联动效应	142
3.5 资产弃置义务会计处理的计量原理	146
3.5.1 会计计量的一般原理	146
3.5.2 资产弃置义务负债的计量原理	149
3.6 资产弃置义务会计处理的信息披露方式原理	153
3.7 本章小结	154
 第4章 资产弃置义务会计处理的确认研究	 155
4.1 现实资产弃置义务的确认标准	155
4.1.1 资产弃置义务的范畴	155
4.1.2 我国与资产弃置义务有关的法律法规	158
4.1.3 资产弃置义务的触发事件	162
4.1.4 资产弃置义务构成要件	166
4.1.5 资产弃置义务的现实义务判断标准	166
4.2 资产弃置义务负债的确认	168
4.2.1 资产弃置义务负债的界定	168
4.2.2 资产弃置义务负债的确认标准	169
4.2.3 弃置义务保证金与资产弃置义务负债的确认	173

4.3 资产弃置义务会计处理中其他项目的确认	174
4.3.1 资产弃置义务成本资本化与费用摊销的确认	174
4.3.2 增加费用的确认	175
4.3.3 资产弃置义务履行阶段的会计确认	176
4.4 案例分析	177
4.5 本章小结	180
第5章 资产弃置义务会计处理的计量研究	181
5.1 资产弃置义务负债的初始计量	181
5.1.1 资产弃置义务负债初始计量总体 方法的可行性分析	181
5.1.2 未来现金流量构成项目的选择	186
5.1.3 未来现金流量计价假设	192
5.1.4 未来现金流量在金额和时间不确定下 估价方法的选择	193
5.1.5 未来现金流量折现率的确定	195
5.1.6 资产弃置义务负债初始计量的特殊情况考虑	201
5.2 资产弃置义务负债的后续计量	202
5.2.1 因时间推移产生的负债增加和 增加费用的计量	202
5.2.2 对资产弃置义务负债现值估计修正的调整	203
5.3 资产弃置义务成本资本化金额的调整	204
5.4 案例分析	204
5.4.1 未发生估计调整的案例	204
5.4.2 发生估计调整的案例	208
5.5 本章小结	210
第6章 资产弃置义务会计处理的信息披露研究	211
6.1 现行资产弃置义务会计处理信息披露存在的问题	211

6.1.1	会计报表表内披露存在的问题	212
6.1.2	会计报表附注披露存在的问题	212
6.1.3	表外披露存在的问题	218
6.2	资产弃置义务会计处理信息披露的原则要求	219
6.2.1	重要性原则	220
6.2.2	成本效益原则	220
6.2.3	多种形式披露的原则	222
6.3	资产弃置义务会计处理的信息披露主要内容	223
6.4	资产弃置义务会计处理的信息披露方式	226
6.4.1	资产弃置义务会计处理信息的会计 报表表内列示	226
6.4.2	资产弃置义务会计处理信息的会计 报表附注披露	229
6.4.3	资产弃置义务会计处理信息的表外披露	231
6.5	本章小结	232
第7章	实施资产弃置义务会计处理的保障机制研究	234
7.1	建设实施资产弃置义务会计处理保障机制的意义	234
7.2	决策机制与研究假设	235
7.2.1	决策机制	235
7.2.2	研究假设	237
7.3	研究设计	244
7.3.1	样本选择	244
7.3.2	数据来源	245
7.3.3	检验模型与变量说明	245
7.4	实证检验结果与分析	249
7.4.1	描述性统计	249
7.4.2	回归结果	251
7.4.3	稳健性检验	255

7.5 我国实施资产弃置义务会计处理的保障机制框架建议	258
7.5.1 加强我国与资产弃置义务有关的环境法制建设	259
7.5.2 政府环境治理与资产弃置义务会计处理监管同步推进	259
7.5.3 引导会计师事务所的行业专业化发展	260
7.5.4 加强对特定企业的监管	261
7.5.5 基于税法优惠政策的激励机制	262
7.6 本章小结	265
第8章 研究结论与展望	266
8.1 研究结论	266
8.2 研究的局限性	270
8.3 研究展望	271
参考文献	274
后记	291

第 1 章

导 论

1.1 研究背景目的和意义

资产弃置义务，是企业因获得、构建、开发和正常使用长期有形资产，而承担的在未来长期有形资产弃置阶段的拆除、清理和环境修复等义务。其中弃置指非临时性地将使用状态的长期有形资产移除，包括出售、放弃、再循环使用或以某种方式处置，但不包括临时性的闲置。资产弃置义务会计处理则是对与长期资产有关的弃置义务和弃置成本进行会计处理与报告的规范（FASB，2001）。通常情况下资产弃置义务在履行时间和（或）方法上具有不确定性（FASB，2005），因此资产弃置义务会计处理的建立与完善将承担着更为艰巨的任务。

1.1.1 研究背景

1.1.1.1 经济发展、环境破坏与企业资产弃置义务履行的缺失

改革开放以来，我国的经济得到突飞猛进的发展。在 1980 年，中

国人均 GDP 仅为 205.12 美元。但到 2007 年,中国的人均 GDP 已达到 2 644.56 美元,按世界银行 2002 年的分类,已接近中上等收入国家水平,而到 2010 年则达到了 4 382.14 美元。推动中国经济高速发展的模式之一即为高污染、高消耗产业的发展。其中以与资产弃置义务紧密相关煤炭采掘业、石油天然气采掘业和金属矿采掘业为例,图 1-1 列示了中国近 30 年来上述行业主要产品产量的发展变化:

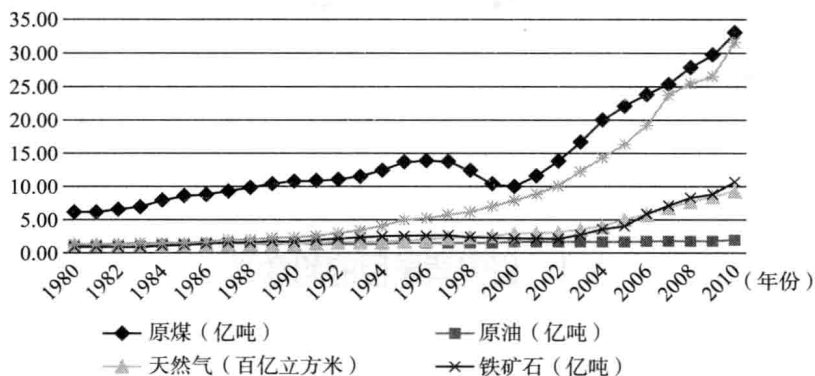


图 1-1 中国历年主要矿产品产量

资料来源:原煤、石油、天然气数据、铁矿石来源于历年中国工业经济统计年鉴;十种有色金属为铜、铝、铅、锌、钨、锡、镍、汞、镁、钛,2009 年以前数据来源于《中国有色金属工业年鉴 2009》,2009 年和 2010 年数据来自《2009 中国国土资源公报》和《2010 中国国土资源公报》。

图 1-1 中,除原油产量仅从 1980 年的 1.05 亿吨上升到 2010 年的 2.03 亿吨外,原煤、天然气、铁矿石和十种有色金属的产量均有较大幅度的增长。特别是原煤和十种有色金属的产量,分别从 1980 年的 6.2 亿吨和 1.25 百万吨上升到 2010 年的 33 亿吨和 31.53 百万吨,增长幅度分别为 432% 和 2 422%。值得注意的是,从 2000 年左右开始,各类矿产品产量出现了持续的高增长率。

随着中国的经济和采掘业的持续高速增长,同时也付出了高昂的环境代价,带来的环境问题非常严重。还是以资产弃置义务有关的环境问题为例。根据中国国土资源部的《中国国土资源统计年鉴》披露,截止到 2009 年,我国矿山占用破坏土地达 250 万多公顷,具体数据如表

1-1所示:

表 1-1 历年我国矿山占用破坏土地情况

年份	矿山占用破坏土地 (公顷)	其中: 尾矿堆放	其中: 露天采坑	其中: 采矿塌陷
2003	560 665	43 815	144 240	244 713
2004	452 417	51 673	134 172	220 084
2005	1 442 518	894 057	231 991	213 549
2006	1 545 396	917 393	229 890	330 255
2007	1 657 928	908 624	521 944	203 255
2008	1 739 152	926 162	536 582	248 459
2009	2 509 225	—	—	—

资料来源: 2004~2010年《中国国土资源统计年鉴》, 其中“—”为数据缺失。

我国有众多的法律法规对责任人在矿山环境污染特别是闭矿后的生态环境作出了修复要求, 如《中华人民共和国土地管理法》第四章第四十二条则对复垦义务作了进一步要求: “因挖损、塌陷、压占等造成土地破坏, 用地单位和个人应当按照国家有关规定负责复垦; 没有条件复垦或者复垦不符合要求的, 应当缴纳土地复垦费, 专项用于土地复垦”; 《矿产资源法》第二章第十八条: “关闭矿山, 必须提出矿山闭坑报告及有关采掘工程、安全隐患、土地复垦利用、环境保护的资料, 并按照国家规定报请审查批准”。其《矿产资源法实施细则》进一步指出: “按照批准的关闭矿山报告, 完成有关劳动安全、水土保持、土地复垦和环境保护工作, 或者缴清土地复垦和环境保护的有关费用”; 《水土保持法》第三十八条规定: “生产建设活动结束后, 应当及时在取土场、开挖面和存放地的裸露土地上植树种草、恢复植被, 对闭库的尾矿库进行复垦”; 《固体废物污染环境防治法》第三十六条规定: “尾矿、矸石、废石等矿业固体废物贮存设施停止使用后, 矿山企业应当按照国家有关环境保护规定进行封场, 防止造成环境污染和生态破坏”。第六十五条规定: “重点危险废物集中处置设施、场所的退役费用应当预提, 列入投资概算或者经营成本”。但是, 由于在以 GDP 为中心目标的考核体系下, 地方政府环境责任的缺失, 使我国环境法律施行效果并

不理想（钱水苗，2008）。为此，中央政府已意识到此类问题的严重性。根据国土资源部2006年首次发布的有关数据显示，中央政府正联手地方政府大力推进矿山地质环境遗留问题的保护与治理，具体如图1-2所示：

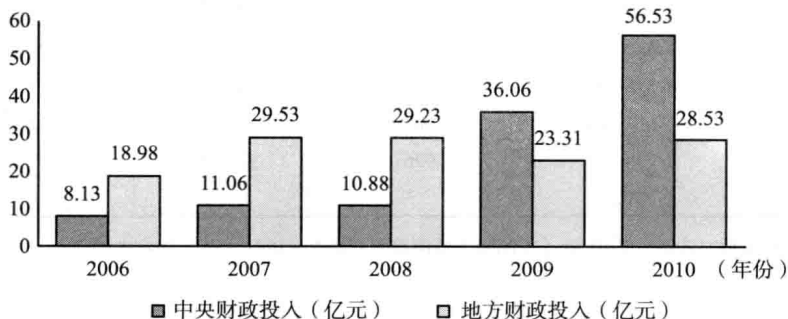


图1-2 中央和地方政府近年投入矿山地质环境治理项目资金

资料来源：2006~2010年中国国土资源部发布的《中国国土资源公报》。

中央和地方政府投入的矿山地质环境治理项目，主要用于难以找到废弃矿山责任人的矿山环境恢复治理，说明在采掘业企业中，逃避资产弃置义务的现象非常普遍。

1.1.1.2 环境经济政策力度的逐渐加强

发达国家在人均GDP8 000~10 000美元的时候改善了环境，中国的人口、资源、环境结构比发达国家复杂得多，如果沿袭旧有的发展模式，很可能在人均GDP3 000美元时，生态、社会和政治问题就会交织在一起提前到来。可以说，资源环境问题是发展道路上无论如何也绕不过去的瓶颈^①。为此，我国近年来加大了对重污染行业的环境治理，并注重采用法律、环境经济政策等综合手段来保护环境，打破单纯依靠行政手段的短期性和不稳定性困局。近年来我国先后启动的绿色信

^① 参见2006年3月17日《中国环境报》有关《潘岳：中国通过可持续发展解决环境问题》的报告。