

企业绿化支出会计核算问题探析

丁卫萍 朱学义

随着人们环保意识的日渐增强,企业的绿化费用投入日趋加大,绿化资产日益繁多。现行准则关于企业绿化支出费用化的核算方法已难以适应企业对逐步增长的绿化支出的核算要求,对于企业在会计核算时应将绿化支出费用化还是资本化存在诸多争议。笔者拟对此作一探讨。

一、企业绿化支出财务核算现状

根据绿化工程的流程,企业绿化支出可分为三部分:(1)设计施工。绿化苗木一般通过实体附着在土地上(例如花圃里的绿色植物),因此这部分是绿化支出必要的基础设施支出,包括为绿化工程支付给设计单位的费用及土地改良、营造构筑物等设施等的支出。(2)绿化苗木购置及移栽。外购绿化苗木的成本包括购买价款、相关税费、保险费、运输费以及可直接归属于购买该苗木的其他支出(包括装卸费、栽植费和专业人员服务费等)。自行营造植被的成本,包括郁闭前发生的抚育费和应该分摊的间接费用等必要支出。(3)养护。主要指使绿化苗木能正常存在而发生的必要支出,包括后期给植物浇水、施肥、修剪等支出。

长期以来,企业发生的绿化费用都计入“管理费用”科目。虽然《企业会计制度(2001)》和《企业会计准则(2006)》未提及绿化费用是管理费用的核算内容,但《企业会计制度讲解》(中国财经出版社2001年5月版)论述管理费用时提及管理费用涉及提供生产技术条件的费用的第二条就是“绿化费用”,这个规定延续新准则后一直使用。

目前,在实务核算过程中,企业对绿化工程后期养护部分支出的核算相对统一、合理,将其费用化,一次或分期摊销计入管理费用。对绿化苗木附着的实体设施和绿化苗木购置及移栽两分支出的核算和处理则参差不齐,总体来讲存在费用化和资本化两种核算模式,具体有以下四种处理方法:

方法一:费用化。企业直接将绿化支出,包括规划建设、绿化苗木购置等支出一性计入当期费用,冲减当期利润,即按实际支付的设计施工和苗木购置的费用借记“管理费用”,贷记“银行存款”等。

方法二:列入“长期待摊费用”。绿化支出先通过“在建工程”科目归集,再结转到“长期待摊费用”,在一定期间进行摊销,最终计入管理费用。

方法三:列入“固定资产”。在绿化工程施工时,企业将绿化支出先通过“在建工程”科目归集,完工后随相应的在建工程进入“固定资产”,通过折旧方式分期计入各期费用。

方法四:在“公益性生物资产”科目下核算。企业将设计建设阶段实际发生的支出先通过“在建工程”归集,待完工办理竣工决算手续后,再通过“固定资产”核算,进行后续处理。对于绿化苗木的支出,企业则依据《企业会计准则第5号——生物资产》,将绿化苗木的实际成本在“公益性生物资产”科目下进行核算和处理。

二、问题分析

随着国家对环境治理要求的提高,企业发生的绿化费用已经由过去的“零星支出”转向“大额支出”,占用了企业大量的资金。笔者认为,上述四种方法都存在着不合理或不全面之处。

前三种核算方法忽视了绿化植物这项资产的特殊性,带来了核算和管理的弊端。方法一全部费用化适用于“零星支出”的情况,但当企业绿化费用支出数额很大,大到超过固定资产入账标准时,再将其费用化、当期一次性核销,其结果是增加了企业当期费用,减少了企业当期利润,导致有些收入不高的企业出现亏损。方法二虽然将费用均摊到一定的会计期间,但出现的问题是摊销期虽然超过1年,但不会太长,当摊销期结束时,价值较大的绿化资产实物还存在,造成企业绿化资产有实无账,不利于企业绿化资产的管理。方法三将植被成本和植被附着的实体设施整体计入固定资产,共同核算管理,这种做法的不足是混淆了生物资产与固定资产实质内容,因为苗木等绿化植物具有“生命力”,它们的形态、价值都会随着时间流逝不断增值,这种“生命力”是其特有的属性,有别于没有生命的固定资产,因此对苗木这类特殊的资产有必要进行单独确认、计量和披露,以便更准确地反映企业

真实的会计信息。方法四将其归为生物资产考虑了绿化资产生物转化的特性,然而企业将价值较高的绿化苗木在“公益性生物资产”科目下核算,由于公益性生物资产主要用于保护环境,不具有经营性质,因而不对其进行折旧或计提减值准备,企业平时不能逐步收回绿化投资,大量的绿化资金只有在企业最终清算处置时变现或核销,资产的成本在企业生产过程中无法收回,这与企业对资金循环周转的流动属性相违背。

三、企业绿化支出财务核算方法建议

绿化资产作为企业的一项资产,具有自我生长性,并且能够持续改善企业的生产生活环境。其与固定资产有一个共同特性:在长期为企业生产经营服务的工程中,其价值逐渐转移到企业生产的产品中,构成企业的费用。基于这两点,企业绿化资产满足《企业会计准则第5号——生物资产》中生产性生物资产的定义。通过以上分析,笔者提出以下建议:

1.对于稳定发展中的企业,绿化支出金额通常较小,可将其费用化,计入当期费用,即按实际发生额借记“管理费用”,贷记“银行存款”等。

例1:甲公司是一家能源化工企业,从注册到20×3年已稳定发展多年。20×3年1月,该企业从市场上购买5棵桂花树用于绿化,支付价款5 000元,此外发生运输费500元、栽植付给临时人员工资200元,除栽植费,款项全部以银行存款支付。

分析:甲公司此次支出的绿化费用:5 000+500+200=5 700(元),对于稳定发展中的这家公司来讲,5 700元的绿化支出金额较小,则该企业可做如下会计处理:

借:管理费用——绿化费	5 700
贷:银行存款	5 500
应付职工薪酬	200

2.对于初创时期绿化要求标准较高的企业,绿化支出(不包括附着的实体设施)等支出金额较大,应当将其资本化,通过“生产性生物资产”单独核算,并在后续一定会计期间内计提折旧,转移生物资产的服务成本。具体来讲,企业外购的苗木,按实际购买成本,借记“生产性生物资产”科目,贷记“银行存款”等科目;自行营造的苗木,按郁闭前发生的必要支出,借记“生产性生物资产”科目,贷记“银行存款”等;天然起源的绿化资产,按名义金额,借记“生产性生物资产”科目,贷记“营业外收入”。国际会计准则第41号30条规定,当公允价值不能确定时,生物资产的后续计量先按照其成本减累计折旧和累计减值损失,一旦取得公允价值,企业则按照公允价值减预计至销售将发生的费用进行后续计量。这与我国不同,在公允价值不能确定的情况下,我国《企业会计准则(2006)》规定生产性生物资产采用历史成本法进行后续计量,并在一定的会计期间内计提折旧和减值准备。在生产性生物资产成熟后,

在其使用寿命内,对其计提折旧,并按折旧额进行系统分摊,借记“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”。当生产性生物资产发生减值时,借记“资产减值损失”,贷记“生产性生物资产减值准备”。

例2:乙企业是一家以煤炭生产、经营为主的企业。为了响应国家绿色矿山的号召,保护生态环境,在某未开采的矿区,自20×1年起,自行营造100公顷香樟树,当年购买原材料香樟树种苗用于绿化,总支出180 000元,种植当年平整土地和种植所需的机械使用折旧费50 000元,发生肥料、农药费240 000元、人员工资等500 000元。该香樟树从种植到达环保标准为期4年,从种植后至20×5年四年发生管护费用2 200 000元,以银行存款支付。

分析:乙企业下的某矿区未开采前已发生绿化费用3 170 000元,这笔支出对于一个还没有开始运营的矿区来讲金额较大,因此应将其资本化,乙企业的账务处理如下:

借:原材料——种苗	180 000
贷:银行存款	180 000
借:生产性生物资产——未成熟生产性生物资产(绿化带)	970 000
贷:原材料——种苗	180 000
——肥料及农药	240 000
应付职工薪酬	500 000
累计折旧	50 000
借:生产性生物资产——未成熟生产性生物资产(绿化带)	2 200 000
贷:银行存款	2 200 000

因此,100公顷香樟树的成本是:970 000+2 200 000=3 170 000(元)。

借:生产性生物资产——成熟生产性生物资产(绿化带)	3 170 000
贷:生产性生物资产——未成熟生产性生物资产(绿化带)	3 170 000

20×5年,乙企业将该矿区投入运营,并预计能开采20年,并且开采完后,为了当地生态恢复,这100公顷的香樟树将不作处置,留在原地。同年这100公顷的香樟树发生管护费50 000元,以银行存款支付。

假设乙企业采用直线法计提折旧,每年乙企业生物资产折旧额:3 170 000÷20=158 500(元)。乙企业账务处理如下:

借:管理费用——绿化费	208 500
贷:银行存款	50 000
累计折旧	158 500

(作者单位:中国矿业大学管理学院)

责任编辑 武献杰