

新旧固定资产准则的内容比较与问题思考

陈早恒

(西昌市财政局会计中心, 四川 西昌 615000)

【摘要】财政部于2006年2月15日发布了新的企业会计准则, 将自2007年1月1日首先在上市公司施行。新准则由1项基本准则、38项具体准则和相关应用指南构成。新的企业会计准则体系首次构建了比较完整的有机统一体系, 实现了与国际惯例的趋同, 强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念, 并为改进国际财务报告准则提供了有益借鉴。本文仅对新旧《企业会计准则——固定资产》的内容进行比较, 并就新准则在实际执行过程中可能出现的一些问题进行了思考。

【关键词】新旧固定资产准则; 比较; 思考

【中图分类号】F25 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1673-1891(2006)03-0089-04

为了使固定资产准则能更好地规范企业固定资产的确认、计量和相关信息的披露, 财政部借鉴了国际会计准则的合理内容, 并根据2001年11月9日制定发布的《企业会计准则——固定资产》(以下简称旧准则) 在实施过程中碰到的一些问题, 对固定资产准则进行了修订, 并于2006年2月15日发布了《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称新准则)。

1 新旧固定资产准则的内容比较

1.1 固定资产准则体例发生明显变化, 结构更加规范、简洁

旧准则分为引言、定义、确认、初始计量、折旧、后续支出、减值、处置、披露、衔接办法和附则共11个部分35条。新准则在旧准则的基础上对引言、披露、衔接办法和附则进行了删减, 同时, 将定义与确认合并为确认, 折旧和后续支出合并为后续计量, 使新准则由总则、确认、初始计量、后续计量、处置和披露共6章25条组成。对取消的减值, 专门由新的《企业会计准则第8号——资产减值》予以规定。这样, 新准则在结构上就更加规范、简洁。

1.2 固定资产的核算范围、概念和确认标准均有变化

1.2.1 对核算范围作了调整。新准则在总则部分首

先明确了固定资产的核算范围, 将投资性房地产、生产性生物资产等排除在固定资产的范围之外。明确规定: 作为投资性房地产的建筑物, 适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》; 作为生产性生物资产, 适用《企业会计准则第5号——生物资产》。这样, 企业在执行新准则时, 这两类资产将不属于“固定资产”核算范围。

1.2.2 对概念重新进行了定义。旧准则对固定资产的定义是: “固定资产, 指同时具有以下特征的有形资产: ①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的; ②使用年限超过一年; ③单位价值较高。”新准则规定: “固定资产, 是指同时具有下列特征的有形资产: ①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的; ②使用寿命超过一个会计年度。”新准则对固定资产从使用用途和使用寿命两方面对其进行定义, 相对于旧准则从使用用途、使用期限和单位价值上进行定义, 显得更加精炼。特别是在使用期限上, 新准则引用了“使用寿命超过一个会计年度”的说法, 比旧准则“使用年限超过一年”的说法更加确切。另外, 取消了固定资产的单位价值标准也是新准则的一大变化。

1.3 固定资产初始计量的内容作了调整, 新增了预计弃置费用

1.3.1 新增了“购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付”的计量规定。新准则规定: “购买固定

收稿日期: 2006-07-02

作者简介: 陈早恒(1965-), 男, 会计师, 1998年9月获注册会计师资格, 2005年9月获高级会计师评聘资格。

资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予资本化的以外,应当在信用期间内计入当期损益。”而旧准则没有此项内容。

1.3.2 对投资者投入固定资产的价值计量进行了修改。旧准则规定:“投资者投入的固定资产,按投资各方确认的价值,作为入账价值。”新准则修改为:“投资者投入固定资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。”这样,新准则在强调投入固定资产按照合同或者协议计量的同时,也强调了固定资产价值的公允性,《基本会计准则》新增的会计原则——实质重于形式,得到了充分体现。

1.3.3 对非货币性资产交换、债务重组、融资租赁取得的固定资产的成本计量,引入了公允价值的概念。新旧准则关于“非货币性资产交换、债务重组、融资租赁取得的固定资产的成本,应当分别按照《非货币性资产交换》、《债务重组》和《租赁》准则确定”的基本原则相同,但由于此次发布的这三项新准则发生了较大变化,所以对固定资产计量的出入也很大。主要是新准则采用了公允价值的概念。

①新的《企业会计准则——非货币性资产交换》规定,非货币性资产交换同时满足一定条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。而旧准则则以换出资产的账面价值和支付的相关税费作为换入资产的入账价值,在涉及补价的情况下,收到补价的一方还要确认收益。

②新的《企业会计准则——债务重组》规定,在债务重组时,以非现金资产清偿债务取得的固定资产,应以其公允价值入账,而旧准则则以重组债权的账面价值入账。

③新的《企业会计准则——租赁》规定,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用。而旧准则则按租赁资产原账面价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值。

1.3.4 新增了“企业合并取得固定资产计量”的规定。新准则明确了企业合并取得的固定资产的计量按《企

业会计准则第 20 号——企业合并》确定,而旧准则对企业合并取得的固定资产的初始计量没有规定。

1.3.5 新增了预计弃置费用因素。新准则规定企业在“确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素。”而旧准则没有此项规定。

1.3.6 旧准则对接受捐赠和盘盈固定资产的计量作了详细的规定,而新准则则将此内容全部删减。

1.4 固定资产的后续计量有了新规定,减值准备计提后不得转回

1.4.1 固定资产的折旧计算有了新的规定。新准则对增加的固定资产开始计提折旧的时间未作规定,只规定固定资产应当按月计提折旧,并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。旧准则除上述规定外,还明确规定:企业在实际计提固定资产折旧时,当月增加的固定资产,当月不提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月仍提折旧,从下月起停止计提折旧。

1.4.2 明确了对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法的变更处理方法。新旧准则都规定企业应当对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。当使用寿命预计数、预计净残值预计数、固定资产包含的经济利益预期实现方式有重大改变的,应当改变固定资产折旧年限、预计净残值和折旧方法。旧准则对改变时的会计处理方法没有作出规定,新准则规定:所有这些改变应当作为会计估计变更,即在进行会计核算时应当采用未来适用法,不进行追溯调整。

1.4.3 对固定资产减值准备的规定发生了重大变化。新准则规定:固定资产的减值,应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理。《企业会计准则第 8 号——资产减值》明确规定:可收回金额的计量结果表明,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。这一规定也就意味着固定资产减值一旦确认为损失即不得再行转回。而旧准则规定:如果固定资产的可收回金额低于其账面价值,企业应当按可收回金额低于账面价值的差额计提固定资产减值准备,并计入当期损益。如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值的各种因素发生变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值,则以前期间已计提的减值损失

应当转回,但转回的金额不应超过原已计提的固定资产减值准备。

1.4.4 对固定资产后续支出的确认原则进行了调整。旧准则对后续支出的确认原则规定为:与固定资产有关的后续支出,如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,如延长了固定资产的使用寿命,或者使产品质量实质性提高,或者使产品成本实质性降低,则应当计入固定资产账面价值,其增计金额不应超过该固定资产的可收回金额。新准则则将固定资产后续支出的确认原则与初始确认固定资产的原则统一起来,所发生的固定资产后续支出确认为固定资产也必须满足两个条件:①该固定资产包含的经济利益很可能流入企业;②该固定资产的成本能够可靠地计量。不符合确认条件的,应当在发生时计入当期损益。

1.5 新增了固定资产终止的确认条件,调整了披露的内容

1.5.1 新准则对固定资产终止确认的条件规定为:①该固定资产处于处置状态;②该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。同时还规定:企业持有待售的固定资产,应当对其预计净残值进行调整。而旧准则没有这方面的规定。

1.5.2 旧准则规定:对固定资产增减变动情况;当期确认的固定资产减值损失及当期转回的固定资产减值损失;在建工程的期初、期末数额及增减变动情况;对固定资产所有权的限制及其金额;已承诺将为购买固定资产支付的金额;暂时闲置的固定资产账面价值;已提足折旧仍继续使用的固定资产账面价值;已退废和准备处置的固定资产账面价值进行披露。新准则对上述内容未作披露要求。

2 新固定资产准则在实际执行过程中存在问题的思考

2.1 企业可能会利用折旧方法的调整而对利润进行操纵。

新准则要求企业对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法至少每年复核一次,当使用寿命预

计数及预计净残值与原先估计有差异时,应当调整固定资产的使用寿命与净残值。由于固定资产的价值都比较大,因此,企业只需通过对使用寿命的调整,就可以对业绩进行一定程度的调控。而且,在新准则中,固定资产使用寿命、折旧方法、预计净残值的改变都采用未来适用法,不用追溯调整。所以,企业只要能证明其固定资产使用寿命与原估计有差异,就可以进行会计估计变更,对业绩进行调整,从而达到操纵利润的目的。

2.2 资产减值准备提前转回,将使利润出现较大波动。

在旧准则下,包括固定资产减值准备在内的8项计提给企业跨年度利润调节留下了较大的空间,新准则堵上了这个漏洞,在资产减值准则中明确规定“资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回”,从而切断了新准则执行后此类操纵利润的手段。会计准则变动后,一些利用减值准备进行利润调节的企业,有可能赶在新准则执行前将减值准备转回,否则2007年执行新准则后,这些“隐藏利润”就再也没有机会浮出水面。这些企业若在2006年年内将减值准备转回,其利润将会出现较大的波动。

2.3 预计弃置费用与折旧计提时间的规定不明确,会使各企业执行准则的标准不统一。

新准则规定企业在确定固定资产成本时应当考虑预计弃置费用因素。按照这一规定,如果某企业购入的一项价值800万元的设备,预计该设备在最终处置时所需费用为200万元,那么该设备入账价值就为1000万元。对预计弃置费的估计,没有一个科学合理的标准,将会造成固定资产入账价值的不实,也为企业调节经营业绩埋下了伏笔。同样,对新增以及减少固定资产的折旧计提时间,新准则也没有作出明确规定,也会造成各企业执行会计准则的标准不统一。

综上所述,自2007年新准则在上市公司执行后,将会有一些上市公司利用新准则执行之初相关法规配套不完善而进行利润操纵。这应当引起证券监督管理部门的注意,特别是广大投资者对一些经营业绩波动较大的公司更应引起高度的重视。

参考文献:

- [1]企业会计准则2003,经济科学出版社,2003.
- [2]企业会计准则2006,经济科学出版社,2006.

Thoughts on the Content Comparison and Question of New – old Fixed Asset Criterion

CHEN Zao – heng

(Xichang city finance bureau accounting center, Xichang Sichuan 615000)

Abstract: The Ministry of Finance had issued new enterprise accounting criterion on February 15, 2006, the first one will be going on the market to execute from January 1, 2007. The new criterion consists of 1 basic criterion, 38 concrete criteria and the corresponding applied guides. New criterion system of enterprise accountants has established a complete organic unification system for the first time, which is in accordance with international convention and strengthened to provide the new idea of the decision – making useful accounting information for the investor and the social public, also has provided the beneficial model for the improvement international financial report criterion. This article only compares new – old content of “Enterprise Accountant Criterion – Fixed asset” and some questions which possibly appeared in the actual implementation are put forward which are based on the thought of the new criterion.

Key words: New old fixed asset criterion; Comparison; Thought

(责任编辑:张荣萍)

(上接 88 页)

Financial Difficulty the Bottleneck Which Puzzles the Development of Private Economy

WU Ting

(School of Finance, The Southwest University of Finance and Economy, Chengdu Sichuan 610074)

Abstract: In recent years, Privately operated enterprises grow fast. Meanwhile, they have encountered many difficulties in which raising money has become the bottleneck of the development of privately operated enterprises. If the difficulty of raising money can not be solved, privately operated enterprises can not get normal development. In this essay, the author analyses the reason of the difficulty so as to give some reasonable suggestions for how to solve the difficulty of raising money.

Key words: Privately operated enterprises; Raise money; Countermeasure

(责任编辑:张荣萍)