完善固定资产折旧核算浅探

查方能

（黄冈职业技术学院 湖北黄冈 438002）

【摘要】现行会计准则对于固定资产定义、预计净残值计量、折旧计提范围等的规定与旧会计准则相比发生了变化。笔者认为在依据会计准则进行固定资产的折旧核算时，仍有部分内容如固定资产折旧计提范围、后续支出、预计净残值、账面价值的调整等方面需要完善与细化，本文对此予以讨论。

【关键词】固定资产 折旧计提范围 后续支出 预计净残值 账面价值调整

固定资产是企业的一项重要资产，它以计提折旧的方式将其成本分摊计入各期的损益中。影响折旧核算的因素包括固定资产原值、折旧方法、折旧计提范围、预计净残值、后续支出等，为了使各期的会计损益更具有可靠性，必须完善、细化相关规定。

一、折旧计提范围

折旧额是每期费用的重要组成部分，只有合理选择折旧方法、正确核定折旧的计提范围，才能准确核算当期损益。《企业会计准则第4号——固定资产》（CAS4）对于固定资产折旧的计提范围有时间范围、空间范围、加速折旧的适用范围等相关规定。

1. 时间范围。CAS4规定，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不计提折旧。也就是说，固定资产计提折旧的时间范围是按期初固定资产是否在账来确定。期初在账的固定资产，本期应提折旧；期初不在账的固定资产，本期不提折旧。这种时间范围的规定有两个弊端：一是增加了会计核算工作量。固定资产计提折旧的时间范围是按期初固定资产是否在账来确定，但固定资产计提折旧的会计核算以及盘存一般在期末进行，也就是说每期期末的固定资产账面余额经盘存处理后应该是账实相符的。按现行会计准则的规定，当期计提折旧的固定资产原值应在期末账面价值的基础上进行倒推、分析、计算才能得出。当期计提折旧的固定资产原值应等于期末账面上的固定资产加上当月减少数、减去当月增加数。当期计提折旧的固定资产原值不等于期末账面余额，增加了会计核算工作量。二是造成当期收入与费用不配比。现行会计准则规定，只有达到预定可使用状态时，固定资产才可入账。这就说明当月账面上增加的固定资产已经达到了预定可使用状态，能够满足当月生产经营的需要。从理性的角度来看，应该将当月增加的固定资产及时投入到生产经营之中，并且为取得当月收入服务。按权责发生制的记账原则，当月增加的固定资产折旧费应该成为当期损益的一部分，倘若将当月增加的固定资产不列入当月计提折旧的范围，则当期收入与费用不配比，会影响当期损益的可靠性。

从现行会计准则有关无形资产摊销的时间范围规定来看，当月增加的无形资产当月应该摊销，当月减少的无形资产，当月无需摊销。也就是说，无形资产摊销的时间范围是按期末无形资产是否在账来确定。若将固定资产计提折旧的时间范围与无形资产摊销的时间范围保持一致，也修改为“当月增加的固定资产，当月计提折旧；当月减少的固定资产，当月不计提折旧”，则当期计提折旧的固定资产原值可以直接从当期期末盘存核实后的账面余额中得知，且当月减少的固定资产虽然未计提折旧，但其处置时的净损益已通过“营业外收入（支出）”账户计入当期损益，不影响当期损益的可靠性。这种时间范围的规定，使固定资产的期末盘存时间与计提折旧核算的时间保持了一致，既减少了会计核算的工作量，又能更好地实现当期收入与费用的配比。

2. 空间范围。CAS4规定，企业应当对所有固定资产计提折旧，但是已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。也就是说，会计准则中明确规定的不计提折旧的固定资产为两类，即已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地。但实际执行过程中，不允许计提折旧的固定资产除上述明确规定的两类外还有两类：①对处于修理、更新改造过程而停止使用的固定资产，符合相关确认条件的，应当转入在建工程，停止计提折旧。②现行会计准则中的折旧计提方法共有四种，其中工作量法是将固定资产的应计折旧额在固定资产预计总工作量中平均分摊，对于采用该种方法计提折旧的固定资产，当期如果没有被使用，即没有工作量，则当期无需计提折旧。故现行会计准则中不计提折旧的固定资产实质上有四类，而不是两类。

3. 加速折旧法的适用范围。CAS4规定，企业应当根据固定资产所包含的经济利益预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法，如技术更新较快的高科技类固定资产，经济利益在固定资产使用前期回收较快，应采用加速折旧法，即双倍余额递减法或年数总和法计提折旧。会计准则中只举例说明了其中一种情况，即技术更新较快的高科技类固定资产可采用加

速折旧法,其他的固定资产能否采用加速折旧法,只说到“合理选择”就行。这样一来会导致企业过于灵活地按自己的意图选择折旧方法,增大了通过折旧额调控利润的空间。

实际固定资产折旧核算中应该采用或可以采用加速折旧法的固定资产也不只有技术更新较快的固定资产这一类。像长期在户外使用、有形磨损较快的固定资产,使用中由于人为操作等原因存在较大风险的固定资产,应该都可以采用加速折旧法。因此,会计准则中有关可以加速计提折旧的固定资产的规定还有待具体化。

二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出通常包括固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。固定资产发生的更新改造支出等,符合 CAS4 第四条规定的确认条件的,增强了固定资产获取未来经济利益的能力,提高了固定资产的性能,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除;不符合 CAS4 规定的确认条件的,应当在发生时直接计入当期损益。CAS4 中对于固定资产的后续支出有两种处理意见:一是后续支出资本化;二是后续支出费用化。但对于究竟是资本化还是费用化,并没有实质上的规定。CAS4 中只说到增强了固定资产获取未来经济利益的能力及提高了固定资产的性能的后续支出应该资本化。这也就是说,后续支出的资本化条件有两个。

对于条件一,即增强了固定资产的获利能力,CAS4 的规定不是很具体。固定资产经过更新改造支出和修理之后,要么维持原有的获取经济利益的能力,要么增强获取经济利益的能力。但对于如何衡量获取经济利益的能力是否增强,CAS4 并没有指明。实际工作中,增强了获利能力,可以通过产量的提高来证明,也可通过服务时间的延长来证明,还可通过产品质量的提高来证明。对于条件二,即提高固定资产的性能,究竟提高到什么程度,CAS4 也没有给出定量的、可指导实际操作的具体规定。这就给企业人为地选择处理方式、操纵会计利润提供了空间。

现行税法将固定资产的后续支出分为大修理支出和修理支出,修理支出可在发生当期直接扣除,大修理支出按照固定资产尚可使用年限分期摊销。税法所指的大修理支出,是指同时符合下列条件的支出:①修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上;②修理后固定资产的使用寿命延长 2 年以上。可以看出,税法中有关固定资产的后续支出的处理有两种方法:一是列为当期损益;二是在尚可使用年限分期摊销。很显然,其第一种处理方法与会计准则相同,但第二种处理方法与会计准则有所区别。税法中对于每种方法适用范围的规定比会计准则更为具体,更易于操作。

三、预计净残值

预计净残值是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态,企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。从会计准则的规定可看出,预计净残值是一个折现值,一般情况应等于残值收入的公允价值减去处置费用现值后的净额。在计算预计净残值时,残值收入的公允价值、处置费用的现值不仅受物价变动的影响,也受会计人员职业判断能力的影响,它其实是一个估计值。预计净残值的大小直接影响各期计提的折旧费用和损益,当外部环境发生变化时,应该对预计净残值进行合理的复核和调整。会计准则中对预计净残值的复核有相关的规定,复核时按调增或调减的金额,借记或贷记“固定资产”科目,贷记或借记“预计负债——预计的处置费用折现值”科目,应调整的处置费用其实计入了固定资产的成本中,影响以后各期计提折旧的基数。但在固定资产的信息披露中没有对当期调整的预计净残值金额作出披露要求,按与当期折旧额的相关性,固定资产披露中应该增加预计净残值调整额的披露。另外,会计准则中对有关预计净残值的估计方法、手段、金额调整的证据材料等均没有明确的解释性规定,这也给实际操作留下了空间,建议增加解释性的条款规定。

四、固定资产账面价值的调整

CAS4 规定,固定资产应按照成本进行初始计量。固定资产作为企业资产的重要组成部分,要予以确认,也必须能够对其成本进行可靠计量。要对固定资产成本进行可靠计量,必须取得确凿可靠的证据,且证据需具有可验证性。当证明固定资产入账成本的证据发生变化时,企业应及时调整固定资产的账面价值。按会计准则的相关规定,固定资产账面价值的调整,属会计估计变更,应进行相关的会计处理。按会计准则的规定,出现以下情况可调整固定资产账面价值:①当固定资产的弃置费用估计值发生变化时。②对于已达到预定可使用状态,但尚未办理竣工决算的固定资产,先按照估计价值确认为固定资产,并计提折旧;待办理了竣工决算手续后,再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧。③当固定资产发生更新改造时,发生的更新改造支出,符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除。

对于当期调整的固定资产账面价值,应该将其列为固定资产信息披露的内容之一。然而现行会计准则没有这方面的规定。建议在对固定资产相关信息进行披露时,将各类固定资产的期初原价与期末原价的差额细化为三个部分,即当期增加的固定资产、当期减少的固定资产、当期调整账面价值的固定资产。

总之,现行会计准则对于固定资产折旧核算的相关规定还有待完善和细化,主管部门可以通过增加解释性条款、约束性条款、可操作性指南等加以明确,以进一步增强固定资产折旧核算的规范性,提高会计信息质量。

主要参考文献

1.中国注册会计师协会编.2010 年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计.北京:中国财政经济出版社,2010

2.李东旭,马四海.新准则中固定资产业务处理有关问题的探讨.当代经济管理,2009;6

3.方连更.计提固定资产折旧考虑时间价值相关问题的思考.财会月刊(综合),2008;9