固定资产弃置费用之处理

解放军总装备部西安军事代表局　何宗宁

一、问题的提出

《企业会计准则第4号——固定资产》规定,对于特殊行业的特定固定资产,确定其初始入账成本时,应考虑预计弃置费用因素。预计弃置费用金额与其现值相比通常相差较大,需要考虑货币的时间价值,按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。

弃置费用既然计入固定资产成本,就应该符合资产的定义(资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源)和确认条件(与该资源有关的经济利益很可能流入企业,该资源的成本或者价值能够可靠地计量)。那么,弃置费用是企业过去的交易或者事项形成的吗?显然,弃置费用是未来的事项形成的。弃置费用预期会给企业带来经济利益,或者说,与该资源有关的经济利益很可能流入企业吗?其只能造成经济利益流出企业。这样看来,弃置费用既不符合资产的定义,也不符合资产的确认条件,因此不应该将弃置费用计入固定资产成本。

将弃置费用计入固定资产成本,也不符合会计信息质量要求。相关性原则要求企业提供的会计信息与投资者等财务报告使用者的经济决策相关。谨慎性原则要求企业不高估资产或者收益、不低估负债或者费用。而将弃置费用计入固定资产成本会高估资产、低估费用。

二、建议

《企业会计准则——基本准则》规定:"费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。"弃置费用符合"会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出",不符合"企业在日常活动中发生的",所以不能作为费用。

《企业会计准则——基本准则》规定:"损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。"收入和费用与利得和损失的区别就在于,收入和费用是在日常活动中形成的,而利得和损失是在非日常活动中形成的。利得和损失又分为直接计入所有者权益的利得和损失以及直接计入当期利润的利得和损失。例如,营业外收入(支出)就属于直接计入当期利润的利得(损失),可供出售金融资产公允价值变动就属于直接计入所有者权益的利得(损失)。引入利得和损失概念后,"利润=收入-费用"就扩展为"利润=(收入-费用)+(直接计入当期利润的利得-直接计入当期利润的损失)"。

弃置费用符合损失的定义,属于企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。那么,弃置费用是属于直接计入当期利润的损失还是属于直接计入所有者权益的损失,如何进行账务处理呢?根据"资产=负债+所有者权益",弃置费用使负债增加,又未使资产增加,只造成所有者权益减少,所以应该归属于直接计入所有者权益的损失。《企业会计准则——应用指南》规范了"资本公积"科目的核算内容:"本科目核算企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分。直接计入所有者权益的利得和损失,也通过本科目核算。"所以,弃置费用可通过"资本公积"科目核算,按现值计算确定入账金额,按实际利率法摊销。○

小议为生产而持有的材料的期末计量

北京　叶江虹

《企业会计准则第1号——存货》规定:"为生产而持有的材料等,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。"判断为生产而持有的材料是否需要计提存货跌价准备的依据是其生产的产成品的可变现净值与其成本的比较关系:如果用其生产的产成品减值了,则意味着材料也发生了减值;如果用其生产的产成品没有减值,则意味着材料也没有发生减值。

例:2007年12月31日,甲公司库存原材料(C材料)的账面价值(成本)为60万元,市场价格为55万元,假设无其他购买费用。由于C材料的市场价格下降,用C材料生产的D型机器的市场价格由150万元下降为135万元,但其生产成本仍为140万元,将C材料加工成D型机器尚需投入80万元,估计销售费用及税金为5万元。

要求:确定2007年12月31日C材料的价值。

按照企业会计准则的规定,在确定为生产而持有的C材料期末按照什么计量时,需要先判断用其生产的D型机器的成本与其可变现净值孰高孰低。第一步,计算用C材料生产的D型机器的可变现净值。D型机器的可变现净值=135-5=130(万元)。第二步,对D型机器的可变现净值与其成本进行比较。D型机器的可变现净值130万元低于其成本140万元,因此C材料应当按可变现净值计量。第三步,计算C材料的可变现净值,并确定其期末价值。C材料的可变现净值=135-80-5=50(万元)。则C材料的期末价值应为其可变现净值50万元。

判断为生产而持有的材料是否发生减值,是否也直接适