

对固定资产准则的三点质疑

华中师范大学
陈少勇(教授)

一、关于固定资产后续支出的确认问题

《企业会计准则第4号——固定资产》(简称“固定资产准则”)第六条规定:与固定资产有关的后续支出,符合本准则第四条规定的确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的,应当在发生时计入当期损益。固定资产准则第四条规定:固定资产同时满足下列条件的,才能予以确认:①与该固定资产有关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。

根据以上规定,固定资产准则第六条所指的固定资产的有关后续支出,只要同时符合与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业以及该固定资产的成本能够可靠地计量这两个条件,就可以计入

固定资产成本。

固定资产准则应用指南规定,固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。但固定资产准则应用指南还规定,固定资产的更新改造等后续支出,满足本准则第四条规定确认条件的,应当计入固定资产成本,如有被替换的部分,应扣除其账面价值;不满足本准则第四条规定确认条件的固定资产修理费用等,应当在发生时计入当期损益。那么,固定资产的大修理支出是应当计入固定资产成本还是应当计入当期损益?其实这种疑问不仅存在于固定资产的大修理业务,还存在于固定资产的更新改造、季节性维修、正常故障维修等业务中。从字面上理解,固定资产的更新改造支出符合固定资产准则第四条的确认条件,而固定资产的修理费用不符合固定资产准则第四条的确认条件。显然,认为固定资产修理费用不能带来经济利益的流入,或者修理费用不能可靠地计量的观点是不正确的,也不符合逻辑。因为如果修理费用不能带来经济利益的流入,那么企业就不会维修;如果连修理费用都不能可靠地计量,那只能说明企业的财务管理已经非常混乱。

因此,固定资产准则关于固定资产后续支出的确认问题表述得比较模糊,还需要进行细致明确的规范,并且需要高度关注引起固定资产后续支出的一些特殊事项。

二、关于实质上具有融资性质的固定资产的初始计量问题

固定资产准则第八条规定,购买固定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。

通常情况下,购买具有融资性质的固定资产的途径有两

种:①以融资租赁方式租入固定资产,到期支付完租赁费用后,租入资产归企业所有;②通过银行按揭方式购入房屋、汽车等固定资产。但这两类经济业务似乎又不能满足固定资产准则中“价款超过正常信用条件延期支付”的要求。这两类经济业务事项应当属于信用期限较长、在正常信用条件下按规定的期限准时支付本息的情况。如果不属于正常信用条件,那么就是违约。如果违约,通常还要支付违约成本,由于违约成本的计算较困难,此时可以不按现值确认固定资产的成本。

如果以融资租赁方式租入固定资产,那么应当按照《企业会计准则第21号——租赁》的规定进行确认、计量和披露,而不是按上述固定资产准则第八条的规定处理。如果以银行按揭方式取得固定资产,每月将定期支付相同金额的款项。当然,随着国家利率的调整,每月的金额可能也会适当地调整。在这种情况下,按现值确认固定资产的入账价值,不仅操作起来比较复杂,而且还要满足利率不变的前提条件。一旦国家对利率作出调整,计算出来的现值就免不了存在误差。当然,根据重要性原则,大多数情况下,这种误差金额不大,并且未来每月发生的本金及利息费用与现值相比,差额也不大。所以,既然金额不大,就没有必要搞得这么复杂,完全可以按按揭贷款的本金,加上在投入使用之前发生的利息及运输费、安装调试费、材料费、人工费、保险费等确认固定资产的入账价值;未来每月支付本息时,可将本金部分冲减负债,利息部分计入当期财务费用,从而简化实务操作。

三、关于固定资产投资合同或协议的约定价值不公允的问题

固定资产准则第十一条规定: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。可以预料,投资者投入固定资产,其投资合同或协议约定的价值不公允的情况肯定存在,并且不外乎以下两种情况:一种情况是在签订合同或者协议前就预先知道约定价值是不公允的,但考虑到其他因素,签订了这种约定价值不公允的协议;另一种情况是在签订合同时约定的固定资产价值是公允的,但在办理固定资产转移手续时,由于国家形势、自然条件等因素的变化,固定资产价值提高或者降低,从而导致了约定价值的不公允。

针对上述约定价值不公允的情况,固定资产准则用“除外”两个字一笔带过,这样的规定不利于实务操作。其实,不管合同或协议约定的价值是否公允,都必须进行账务处理,不能“除外”。换句话说,不能因为约定价值不公允,就不进行账务处理。既然投资已经成立,财产转移手续也已办妥,就必须进行账务处理。在这种情况下不妨假定固定资产的合同或协议约定的价值是公允的,然后进行账务处理,期末按规定进行披露,告知报表使用者这项投资者投入的固定资产价值不公允的现状和公允价值与不公允值之间的差额。并且,如果公允价值超过合同或协议约定的价值,则按照会计核算的谨慎性原则不需要进行账务处理;如果公允价值小于合同或协议约定的价值,则按照固定资产准则第二十条的规定处理,即计提固定资产减值准备。○