

# 对我国固定资产大修理 会计政策的思考

长安大学经济与管理学院 周国光(博士生导师) 俸芳

## 一、我国固定资产大修理会计政策的相关规定

2001年1月1日起执行的《企业会计制度》规定,企业应当定期对固定资产进行大修理,大修理费用可以采用预提或待摊的方式核算。大修理费用采用预提方式的,应当在两次大修理间隔期内各期均衡地预提预计发生的大修理费用,并计入有关的成本、费用;大修理费用采用待摊方式的,应当将发生的大修理费用在下一大修理前平均摊销,计入有关的成本、费用。

2001年11月9日财政部印发的《企业会计准则——固定资产》(财会[2001]57号文)(以下简称“原固定资产准则”)中将固定资产修理支出界定为“后续支出”,并做出具体规定: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,其增计的金额不应超过该固定资产的可收回金额。应计入固定资产账面价值以外的后续支出,应当确认为费用。

《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称“新固定资产准则”)及其应用指南和《会计科目和主要账务处理》(以下简称“指南”)中,对于固定资产修理费用的会计处理政策为:①固定资产修理费用属于固定资产后续支出;②固定资产修理费用属于不满足新固定资产准则第四条规定确认条件的支出,应当在发生时计入当期损益;③企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用,应当在管理费用中列支。

在《企业会计制度》和新固定资产准则及其应用指南中,固定资产修理费用不再分为经常性修理费用和大修理支出,而统一称为固定资产修理费用,并明确了固定资产修理费用只能计入当期损益;按照指南的规定,生产经营用固定资产的修理费用也需要计入管理费用。

原固定资产准则将固定资产修理费用视为固定资产后续支出的一部分。财政部会计司编著的《新会计准则、会计制度讲解》(2002)认为,固定资产大修理等维护性支出不符合资本化的条件,应当在发生时计入当期损益,不再通过预提或者待摊的方式进行核算。

这意味着,原固定资产准则和新固定资产准则中对于固定资产维修支出的处理是一致的。

会计准则研究组编著的《具体会计准则讲解与操作(第二

辑)》规定,固定资产的后续支出包括应予资本化的后续支出和应予费用化的后续支出。固定资产大修理应当属于应予资本化的后续支出,并且可以采用预提大修理费用或者待摊大修理费用的方式进行核算。

## 二、国外固定资产修理的会计处理方法

《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》(IAS16)中的主要观点是:①不动产、厂房和设备的日常服务维修成本,包括劳动和消耗成本以及一些小的配件成本,应当在发生时计入当期损益,不能计入资产的成本。②不动产、厂房和设备的正常运转需要常规的大修。如果满足确认标准,大修理成本应计入不动产、厂房和设备项目的账面金额中,账面金额中剩余的前期检修成本应终止确认。③需要定期更换不动产、厂房和设备项目的组件所发生的更新支出,满足确认标准的,应当计入不动产、厂房和设备的账面价值。对于不满足确认条件、不构成固定资产价值的大修理支出该如何列支的问题,IAS16中并没有明确。

笔者在查阅部分英美财务会计著作后,发现其主要观点如下:①一般都主张将厂房、设备的维修支出计入间接费用,尚未发现有将生产用固定资产的维修费用计入行政管理费用的观点;②一般都认为大修理能够延长固定资产的使用年限,所以大修理支出具有改良支出的性质,应当予以资本化,计入固定资产的成本;③固定资产的一般性维护支出,应当计入当期损益。

## 三、对固定资产大修理会计政策的反思

我国著名经济学家孙冶方认为,固定资产大修理由于需要更换主要零部件,因而属于固定资产的局部更新。会计准则研究组也认为,固定资产大修理是对企业的固定资产进行局部更新,其特点是修理范围大、间隔时间长、修理次数少、一次的修理费用大。

拥有大批量同类型机械设备的制造企业也许可以通过分年度分批对机械设备进行大修的方式将其大修理费用均衡化,不管是将固定资产大修理支出分期摊销还是直接计入当期损益,均不会对企业的分年度经营业绩造成实质性的差异。但经营基础设施或者拥有单一大型设备的企业则不同。以公路经营企业为例,其所经营的一条高速公路不可能采用分年度轮番大修的方式进行;而一条高速公路的大修支出又相当高,全部计入当期损益势必会对企业当期的经营业绩产生不利影响。

# 点评新企业所得税纳税申报表

广西财经学院 董再平

2006年修订的《企业所得税年度纳税申报表》(以下简称“新申报表”)与原《企业所得税年度纳税申报表》(以下简称“原申报表”)相比,新申报表有了较多改进。新申报表简化了主表,增加了附表;缓解了税法与会计的分离;明确了主表与附表、附表与附表之间的勾稽关系。但同时也存在一些不足,笔者拟对查账征收企业新申报表通用报表的重点涉税政策变化和不足进行分析。

## 一、新申报表重点涉税政策的变化

1. 允许扣除的公益性捐赠的计算基数有所变化。原申报表的计算基数是纳税调整前所得,其思路是先将捐赠支出全部作为“扣除项目”扣除,然后在纳税调增项目中调增不允许扣除的捐赠支出(包括非公益性捐赠和超过限额的公益性捐赠),即先扣除,再调增;新申报表的计算基数为纳税调整后所得,其思路是在将捐赠支出先不作为“扣除项目”的基础上,计算纳税调整后所得,然后依据纳税调整后所得直接计算扣除限额,从而得出应纳税所得额,即先不扣除,

将所发生的大修理支出计入当期损益的思路也许是基于稳健性原则的考虑。如果说将大修理支出分期摊销的处理存在着企业利用大修理会计政策虚增利润、粉饰业绩的可能性,那么,同样也属于将固定资产的购建支出(或者固定资产的整体更新支出)在其经济寿命期内分期摊销的固定资产折旧,是否也存在着企业利用其会计政策虚增利润、粉饰业绩的可能性呢?是否也可以为了贯彻稳健性原则而将固定资产的购建支出一次性计入当期损益呢?

《企业会计准则第1号——存货》第二十条规定:“企业应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品和包装物进行摊销,计入相关资产的成本或者当期损益。”按照存货准则指南的意见,企业的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等,可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。这意味着,企业耗用的周转材料,虽然其价值一般远远低于固定资产的大修理支出,但是可以分期摊销计入成本或当期损益。这未免有些“厚此薄彼”。

## 四、调整我国固定资产大修理会计政策的建议

1. 建议改变指南中有关固定资产大修理费用列支的账务处理。相比较之下,将生产经营用固定资产的大修理支出计入营业成本,应当比计入管理费用更科学一些,也有利于与国际惯例保持趋同。

2. 建议对固定资产大修理支出的处理规范作以下调整:

直接调减。

2. 技术开发费扣除的变化。为加大对企业自主创新投入的支持力度,2006年国家税务总局颁布了《关于企业技术创新有关所得税优惠政策的通知》。新政策的规定有三个特点:一是享受主体放宽。从2006年开始,所有财务核算制度健全、实行查账征税的内外资企业、科研机构、大专院校,其研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的技术开发费,可按规定予以税前扣除,改变了原仅限于工业企业的规定。二是不再限定增长比例。原规定可享受加计扣除的前置性条件为企业当年的技术开发费必须比上年增长10%及以上;新规定取消了比例限制,规定全部按实际发生的技术开发费加计50%扣除。三是企业年度实际发生的技术开发费当年不足抵扣的部分,可在以后年度企业所得税应纳税所得额中结转抵扣,抵扣的期限最长不得超过5年。

3. 统一了广告费、业务招待费、业务宣传费扣除的计算基数。在新会计制度取消了“销售折扣(折让)”科目后,新申报

(1)对于可以单独列作固定资产的主要零部件,例如作为飞机、轮船固定资产组成部分的发动机,由于其具有与飞机机身、轮船船体不同的经济寿命,按照新固定资产准则第五条的规定,可以确认为单项固定资产。那么,更换主要部件的固定资产大修理行为就可以转化为专项固定资产的更新,属于符合新固定资产准则第四条确认条件的后续支出,可以计入固定资产成本。

(2)调整我国目前有关固定资产经济寿命的估计方式,将固定资产大修理视为可以延长固定资产经济寿命的一种经济行为。这样,大修理支出就符合固定资产成本确认的条件,可以计入固定资产的成本,并按照新固定资产准则第二十六条的规定进行账务处理。

(3)对于拥有大批量同类型机械设备,可以通过计划安排采取分年度进行固定资产大修理,使得计入不同会计年度经营损益的大修理支出均衡化的企业,可以按照新会计准则的规定,将所发生的大修理支出计入当期损益。

(4)有些固定资产(例如房屋建筑物)的主要构成物无法单独作为单项固定资产入账,也无法大批量地轮番进行大修理处理,但是一次大修理支出又相对较高,很有可能对企业当期损益的合理体现造成不利影响。对这种情况笔者建议在会计政策上允许将其资本化,作为长期待摊费用在有效期内分期摊销。○