新旧固定资产准则之比较

肖 圆

（福州大学管理学院 福州 350002）

【摘要】本文从会计政策选择的角度出发，比较了新旧固定资产准则的差异，并分析了这些差异可能对企业造成的一些影响。

【关键词】企业会计准则 固定资产 差异

财政部2006年发布的《企业会计准则第4号——固定资产》（简称“新准则”）在固定资产的确认、计量和相关信息披露方面，与2001年发布的《企业会计准则——固定资产》（简称“旧准则”）相比有了较大的变化。笔者拟对此作一比较。

一、固定资产确认方面的差异

旧准则从用途、使用期限、单位价值方面对固定资产进行定义，新准则仅从用途、使用寿命两方面对其进行定义。在使用期限上，新准则使用了“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”的说法更为妥当（但在实务中差别并不是很大）。在单位价值上，新准则取消了“单位价值较高”的条件。这样，固定资产范围将扩大，原属存货的现在可能要进入固定资产，改变了资产结构和折旧费用。新准则还规定：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》；生产性生物资产，适用《企业会计准则第5号——生物资产》。

二、固定资产初始计量方面的差异

1. 融资性质的固定资产。新准则规定，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。而旧准则没有涉及对“价款超过正常信用条件延期支付”的固定资产的计量。这项规定体现了实质重于形式原则。但是，新准则未对“正常信用条件”做出明确的规定，企业管理层可以利用这一点使这项资产在固定资产和其他资产之间徘徊。而且，在现值的确认上，企业也可以利用现值比率调节固定资产的成本或期间损益。

2. 借款费用。新准则规定，应计入固定资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第17号——借款费用》（简称《借款费用准则》）处理。由于《借款费用准则》扩大了借款费用可以资本化的资产范围，因而这项规定对于证券市场上广受关注的先进制造业是有利的。由于许多先进制造业企业的生产周期比较长，而且借款金额巨大，因此实施新准则将会提高此类企业的业绩。此外，《借款费用准则》也给企业进行借款费用盈余管理提供了方便。《借款费用准则》规定，如果相关资产的购建或生产占用了专项借款之外的一般借款，被占用的一般借款的利息支出允许资本化。这样，企业可能在一般借款的利息支出和符合资本化条件的资产上打“主意”。

3. 非货币性资产交换、债务重组、融资租赁取得的固定资产。由于非货币性资产交换、债务重组和租赁三项新准则和旧准则相比发生了较大变化，因此相关固定资产的计量也发生了较大变化。比如，《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》在换入资产的计量上引入了公允价值计量属性，在涉及补价时，同样区分按公允价值和不按公允价值计量两种方式分别处理。而旧准则对换入资产不区分是否按公允价值入账，在涉及补价的情况下，收到补价的一方还要确认收益。《企业会计准则第12号——债务重组》指出，以非现金资产清偿债务取得的固定资产，以公允价值入账，而不是以重组债权的账面价值入账。由此可见，这些变化主要集中在公允价值的应用上。

4. 企业合并取得的固定资产。新准则规定，对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》（以下简称《企业合并准则》）确定。而旧准则不涉及企业合并中取得的固定资产的初始计量。《企业合并准则》对固定资产的计量采用了两种不同的方法：同一控制下的企业合并，固定资产按照合并日的账面价值计量；非同一控制下的企业合并，采用公允价值计量。对于这种做法，笔者比较认同。虽然说采用不同的计量方法可能会导致一定程度上的信息不可比，但是，若全然采用公允价值，在我国资本市场还不完善的情况下很容易给企业提供“钻空子”的机会。

5. 接受捐赠和盘盈的固定资产。新准则没有涉及接受捐赠和盘盈的固定资产的计量。对于这两类资产是按历史成本、重置成本、可变现净值、现值还是公允价值计量，新准则未做出规范。企业在实务中若是遇到此类问题，则会根据自身的需要，采用对自己有利的计量属性。

6. 弃置费用。新准则规定，确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。而旧准则不涉及此项内容。若考虑弃

会计风险的防范与控制

王东艳

（长安大学经济管理学院　西安　710064）

【摘要】会计风险是一种客观存在，随着经济的发展和社会关系的日趋复杂，会计风险的影响力也在与日俱增。本文探讨了会计风险产生的原因，提出了防范与控制会计风险的措施。

【关键词】会计风险　防范　控制

一、会计风险产生的原因

1. 会计风险理论研究滞后。会计风险是一种客观存在，对会计风险的防范与控制需要相应的理论作为指导。但是在当前的会计理论研究中，有关会计风险的课题和著作比较少，人们研究和关注的比较多的是财务风险，而很少探讨会计风险。财务风险只是会计风险的一种，会计风险有着更广阔的研究领域，需要在理论上深入研究。

2. 会计学科自身的特性。会计是一门专业性和技术性都比较强的学科，有一套比较完善的理论和方法，如复式记账、试算平衡等。而这些理论的成立和方法的运用是以会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设四大假设为前提条件的。随着环境的变化，许多新的业务并不满足这四大假设，如网络虚拟主体、通货膨胀等，若此时仍沿用原有的核算方法，自然会产生不真实的会计信息，从而产生会计风险。

3. 企业内部控制制度不健全，监督机制不完善。目前，我国企业普遍存在对内部控制认识不足、重视不够，内部控制制度设计不系统、不科学，已建立的一些控制措施、方法、程序不能有效执行，内部控制的监督和检查不力等问题，从而使内部控制不能发挥其应有的作用，导致会计风险的产生。

4. 会计人员综合素质较低，职业道德水平有待提高。实践中，一些会计人员墨守成规，不求上进，缺乏钻研业务、精益求精的精神，缺乏职业理想和敬业精神。同时，随着商品经济的发展，面对物质、金钱的诱惑，人们的职业道德也面临更

置费用，则将增加企业的资产、负债和折旧费用，将直接影响到企业当期和未来若干期的利润。

三、固定资产后续计量方面的差异

1. 计提折旧。新准则未对取得的固定资产从何时开始计提折旧进行规定，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。那么，在判断是否应该开始计提折旧时，是以购入的月份为界限还是以开始使用此项资产的月份为界限呢？另外，新准则要求企业对固定资产使用寿命、折旧方法及预计净残值至少每年复核一次，当使用寿命预计数、预计净残值与原估计数有差异时，就应当调整固定资产的使用寿命与预计净残值。虽然新准则仍要求企业只有在与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变时才调整固定资产折旧方法，但是，由于固定资产的金额比较大，故企业只需通过对折旧年限的调整就可以对业绩进行调控。而且，在新准则中，固定资产折旧年限、折旧方法、预计净残值的改变作为会计估计变更，不用追溯调整。因此，上市公司只要找到证据证明其固定资产使用寿命与原估计数有差异，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. 后续支出。新准则规定，与固定资产有关的后续支出，符合条件的可计入固定资产成本，不符合条件的，应当在发生时计入当期损益。而旧准则规定，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，则应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。新准则中未对固定资产账面价值的上限做出规定，只是说明这项支出能够可靠地计量，这会对企业的资产结构和折旧费用造成影响，进而影响企业的利润。

3. 计提减值准备。新准则规定，固定资产的减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。而旧准则规定在减值因素有所恢复时，要考虑减值准备的转回。

四、固定资产披露方面的差异

旧准则规定，对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。新准则未作上述披露要求。但是，新准则要求对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值，准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等进行披露。此外，新准则更注重披露固定资产的实质性内容。

主要参考文献

李芳，贾振超等.解析固定资产减值规定的新变化.商业会计，2006；1