



# 新企业会计准则下的固定资产核算

安徽经济管理学院 吕玉梅

**【摘要】** 2006年2月15日财政部发布了新的企业会计准则,标志着我国适应市场经济发展要求、与国际惯例趋同的会计准则体系正式建立。本文拟就新会计准则对固定资产核算产生的影响,分别从固定资产的定义及确认、计量、处置几个方面分析探讨。

**【关键词】** 会计准则 国际趋同 固定资产

新会计准则的发布标志着我国适应市场经济发展要求、与国际惯例趋同的会计准则体系正式建立。新会计准则对原会计准则进行了较大的修改,减少了企业在执行会计准则时的选择余地,缩小了与国际会计准则的差距。这必将对我国企业的会计核算体系产生深远的影响。本文拟就新会计准则对固定资产核算产生的影响进行探讨。

## 一、固定资产的定义及确认

**1. 固定资产的定义。**《企业会计准则第4号——固定资产》基本采用了《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》的相关定义,即固定资产是指同时具有下列特征的有形资产:①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;②使用寿命超过一个会计年度。其中,使用寿命是指企业使用固定资产的预计期间,或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

现行《企业会计准则——固定资产》中的固定资产是指同时具有下列特征的有形资产:①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;②使用年限超过一年;③单位价值较高。

从以上有关固定资产定义的变化中可以看出,在固定资产的确认范围方面,由过去以国家硬性规定为主逐步向企业依据一定标准自主确定转变。新会计准则取消了对固定资产单位价值的硬性限制,使得企业可以根据自己的实际情况对资产进行分类,确定固定资产的目录,体现了实质重于形式原则。

## 2. 固定资产的确认。

(1) 固定资产的确认条件。《企业会计准则第4号——固定资产》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。这一确认条件与《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》的相关内容完全一致。

现行会计制度没有明确规定固定资产的确认条件,但在现行《企业会计准则——固定资产》中已经采用这一确认标准。新会计准则按照国际惯例,明确规定了会计要素的定义和有关会计要素的确认条件。对于资产要素,尤其关注其相

关经济利益的流入,突出强调资产负债表项目的真实性和可靠性。

会计是国际通用的商业语言。随着经济全球化的发展,生产要素的国际间流动和产业转移的跨地区发展日益加快,我国经济与世界经济的相互联系、相互依存和相互影响日益加深。采用与国际趋同的固定资产定义,可以避免我们在国际合作中就固定资产的确认产生不必要的争端或歧义,为深入实施“请进来”和“走出去”战略及扩大互利合作、实现共同发展提供标准趋同、可比互通的统一信息平台。

(2) 固定资产的后续支出。《企业会计准则第4号——固定资产》规定,与固定资产有关的后续支出,符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合固定资产确认条件的,应当在发生时计入当期损益。

现行会计制度中没有明确规定固定资产的后续支出该如何处理,但现行《企业会计准则——固定资产》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,其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。该规定与国际会计准则的相关内容基本一致,无实质性区别。

## 二、固定资产的计量

**1. 初始计量。**新会计准则遵循国际会计准则,在坚持历史成本计量的基础上,又引入了公允价值计量。在公允价值计量模式下,资产和负债按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。由此可见,公允价值的认定依据是市场上交易双方对资产或负债公平自愿的交易金额。

从本质上讲,公允价值是一种基于市场信息的评价。不过总体说来,新会计准则对公允价值的运用还是比较谨慎的。这与提倡公允价值计量的国际会计准则相比还是有一定的差异。与现行会计准则、制度相比,其突出变化主要表现在以下几个方面:

(1) 外购固定资产的成本。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》的规定应予资本化的以外,应当在信用期间内计入当期损益。这一规定与国际会计准则完全相同。

现行会计准则、制度(包括陆续出台的相关会计制度、准则的问题解答,下同)等没有对这一情况进行规范,只是简单地规定:外购固定资产的成本包括买价、增值税、进口关税等相关税费,以及为使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的其他支出。在实际工作中,企业通常直接将购买固定资产而支付的全部价款计入该固定资产的成本。

按照新会计准则,固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定,而将融资费用计入当期损益。这样处理,可以避免高估资产,进一步夯实了企业资产质量,与现行相关规定相比显然更加稳健。

(2)应计入固定资产成本的借款费用。《企业会计准则第17号——借款费用》规定,为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门款项的,应当以专门借款当期实际发生的利息费用,减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的,企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率,计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。该规定与国际会计准则的相关条款基本相同。

现行会计准则、制度中,对于允许资本化的借款利息,没有考虑尚未动用的借款资金的其他收益,只简单规定尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入直接冲减当期财务费用。另外,现行会计准则、制度中,对于为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的,其借款费用一律不允许资本化。

与现行会计准则、制度相比,新会计准则更多地运用了实质重于形式原则,如对可直接归属于为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的借款费用,新会计准则规定均予以资本化计入该资产成本。这样处理,可以为信息使用者提供与企业资产计价及损益计算更为相关的会计信息。

(3)通过非货币性资产交换取得的固定资产的成本。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

现行会计准则、制度则采用“一刀切”的做法,规定在进行非货币性交易的核算时,均按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为换入资产入账价值。新会计准则考虑了我国的国情,只是在一定范围内有条件地引入公允价值。虽

然公允价值在我国的全面应用尚需时日,但从其有条件地引入可以看出,我国会计规范的重点已由利润表向资产负债表转移,这种转移与国际会计准则相一致,从而使企业能够提供侧重于预测未来现金流量的会计信息。

(4)通过债务重组取得固定资产的成本。《企业会计准则第12号——债务重组》规定,以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账,重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额,计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将该差额冲减减值准备,减值准备不足以冲减的部分,则应计入当期损益。

现行会计准则、制度规定,债务人以非现金资产抵偿债务的,债权人应将应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,作为所接受非现金资产的入账价值。如所接受非现金资产已发生减值,则应在期末与相关资产一并计提减值准备。由此可以看出,新会计准则对于因债务重组而取得的固定资产已经完全采用公允价值计量。同时,新会计准则对债务重组的定义又作了界定,重新采用债务重组最早的定义,即债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定做出让步的事项。由于我国的债务链比较复杂,债务重组发生的真正原因是债务人发生财务困难,债务重组发生的实际后果往往是债权人做出了一定的让步。通常债务重组完成后,用以抵偿债务的非现金资产的交易过程也随之完成。因此,笔者认为,新会计准则对因债务重组而取得的固定资产按其公允价值计量更符合交易实质。

2.后续计量。在固定资产的后续计量方面,与现行会计准则、制度相比,新会计准则的突出变化主要表现在固定资产减值损失一经确认在以后会计期间就不得转回上。

现行会计准则、制度对固定资产减值核算的规定基本已经与国际会计准则趋同,即当资产的可收回金额低于其账面价值时,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额即为资产减值损失。如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值,则以前期间已计提的减值准备应当转回,但转回的金额不应超过原已计提的固定资产减值准备。而新会计准则将与国际惯例趋同的资产减值会计改变为只允许计提减值准备,但不允许日后转回。

但笔者认为,在会计准则国际趋同的时代大潮下,对已计提资产减值准备在日后一律不得转回的“一刀切”的做法,既违背了国际会计准则,又与我国当前的会计制度改革格格不入。

### 三、固定资产的处置

《企业会计准则第4号——固定资产》规定,固定资产满足下列条件之一的,应当予以终止确认:①该固定资产处于处置状态;②该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。企业持有待售的固定资产,应当对其预计净残值进行调整。该规定与国际会计准则的相关内容基本一致。

现行会计准则、制度只进行了简单规定,即企业发生固定资产出售、转让、报废或毁损时,应当将处置收入扣除其账



# 试论董事会财务治理



河海大学商学院 刘江峰 浙江广厦六公司 毛启程 太平洋财险江苏分公司 王虹

**【摘要】** 从董事会角度研究企业的财务治理问题不仅拓展了企业财务研究的范畴,对于深化企业财务制度改革也有着积极的意义。本文在明确了董事会作为财务治理主体的身份后,从治理原则和实现机制两个方面论述了董事会财务治理的基本思想。

**【关键词】** 董事会 财务治理 治理原则 实现机制

对于企业财务的研究可以有多个视角,如所有者角度、经营者角度、财务经理角度以及利益相关者角度等。现代企业制度初步建立后,作为连接股东与经理层纽带的董事会已经处于公司治理的核心地位。董事会对企业财务的影响也成为公司治理应关注的一个重要问题。

## 一、财务治理的内涵

我们所指的财务治理主要是从财务的社会属性出发,研究如何通过财权在公司内部的合理配置,形成一组联系各利益相关者的正式和非正式的制度安排。既然财务治理反映了一种制度安排关系,那么维系这种制度安排关系的纽带是什么呢?基于产权理论和企业契约理论的解释是:由于企业契约的不完备性,企业内部分离出了剩余索取权和剩余控制权。

站在企业财务的角度,企业剩余索取权的表现形式是财务收益权,而企业剩余控制权的表现形式是财务控制权。对财务收益权和财务控制权的不同配置本质上反映了财务治理中的制度安排关系。我们把财务收益权和财务控制权统称

为财权。

在诸多的财务主体中,谁是财务治理主体的问题,不仅关系到企业的资源配置,而且直接影响到财务治理的效果。为了区别于财务主体,我们将财务治理主体定义为在财权配置过程中处于主导地位的经济主体。它既可以是具有独立财权、参与企业财务治理的自然人,又可以是相关的法人或经济组织。

## 二、董事会在财务治理中的主导地位

从效率的角度看,在有效的财务治理结构中财务治理主体应该是责、权、利相统一的经济主体。在诸多的利益相关者中,根据利益相关度的强弱和参与财务治理的积极性高低可以将利益相关者划分为四种类型,即(强、高)型、(强、低)型、(弱、高)型、(弱、低)型。(强、高)型利益相关者以企业的大股东为主要代表,他们是企业的主要投资者和收益者,能够积极参与企业的治理活动。因此,单纯从效率的角度看,(强、高)型利益相关者成为财务治理主体是有效率的治理方式。

面价值和相关税费后的差额计入当期损益。新会计准则对固定资产的处置条件首次进行了明确规定,该规定同样侧重于资产负债表项目的相关性和可靠性,当固定资产处于处置状态或预期不能为企业带来经济利益时,应在资产负债表中予以注销,从而提高会计信息的质量。

此外,鉴于新会计准则自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,执行该38项具体准则的企业不再执行现行会计准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。也就是说,新会计准则执行后,现行的会计准则、制度也就随之失效。新会计准则仅仅规定,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。而按照现行会计准则、制度规定,固定资产应按月计提折旧,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,当月仍计提折旧,从下月起停止计提折旧。按此规定,当企业某月处置固定资产时,首先要对当月减少的固定资产计提折旧,然后再按规定程序通过“固定资产清理”账户确定其清理净损益并予以结转。而企业通常在月末结账前,按权

责发生制原则进行有关账项调整,如计提固定资产折旧、摊销无形资产、计提预提费用、分摊待摊费用等。这样就势必造成企业在一个月内需多次计提折旧,极易导致折旧的重提、漏提,同时也增加了核算工作量。

据此,笔者对固定资产折旧的计提时间提出如下建议:从2007年1月1日开始执行新会计准则起,固定资产仍应按月计提折旧,但当月增加的固定资产直接从当月起开始计提折旧,当月减少的固定资产则无需再计提折旧。这样做既可省去处置固定资产时需先计提折旧的麻烦,月末进行账项调整时,可直接按照固定资产月末余额计算应提折旧额,减少了核算工作量,也可避免错、漏账的发生。

### 主要参考文献

- ①楼继伟.中国会计准则建设的可贵实践和崭新突破.会计研究,2006;2
- ②钟典.会计准则新体系九大变化.会计师,2006;3
- ③陈妮娜,李映照.公允价值应用思考.财会月刊(会计),2006;3