

《企业会计准则第4号——固定资产》解析

太原铁路局 师永 中铁三局集团有限公司 秦永虎

2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称“新准则”)。新准则较2001年11月9日发布的《企业会计准则——固定资产》(以下简称“旧准则”),在体系结构和内容表述上都有较大变化。

一、新准则的主要内容

新准则共有6章25条,分为总则、确认、初始计量、后续计量、处置和披露。

1.总则。明确了新准则的制定原则和适用范围,规定适用范围不包括作为投资性房地产的建筑物和生产性生物资产。

2.确认。新准则规定,固定资产的确认需要同时满足两个条件: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。与旧准则相比,新准则取消了后续支出资本化的单独确认原则,规定:与固定资产有关的后续支出是否资本化,也按照固定资产的确认条件进行判断。

原账面价值,其差额计入当期损益。会计处理为:借:投资性房地产,公允价值变动损益;贷:开发产品(或固定资产、无形资产)。转换日公允价值大于原账面价值,其差额计入所有者权益。会计处理为:借:投资性房地产;贷:开发产品(或固定资产、无形资产),资本公积。

5.投资性房地产的处置。当企业处置投资性房地产,或者永久退出使用(如土地使用权等),并且预计不能从其处置中取得经济利益时,企业应当终止对该项投资性房地产的确认。

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损,应根据该资产处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。会计处理为:借:银行存款,管理费用,非流动资产处置损益;贷:投资性房地产。或:借:银行存款,管理费用;贷:投资性房地产,非流动资产处置损益。

二、新准则对企业的影响

1.对企业资产结构的影响。《企业会计准则第3号——投资性房地产》施行以后,原来分别在存货、固定资产、无形资产中核算和列报的投资性房地产,将统一在“投资性房地产”中核算,并在资产负债表上单独列报。这一变化将影响企业的资产结构,尤其是有大量投资性房地产在存货中核算的企业,执行新准则后全部转入“投资性房地产”核算,减少了企业的流动资产,降低了流动比率。

2.对企业损益的影响。《企业会计准则第3号——投资性

同时,新准则取消了“企业在对固定资产进行确认时,应当按照固定资产定义和确认条件,考虑企业的具体情形加以判断”的规定。

3.初始计量。

(1)外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

(2)自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

(3)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。

(4)取消了盘盈和接受捐赠的固定资产的初始计量的有关规定。

(5)增加了预计弃置费用初始计量的规定。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。

此外,新准则的规定注重与相关准则的紧密衔接。这主要

《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十条中明确规定,有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。由于我国房地产市场仍处于发展阶段,不排除部分投资性房地产出现贬值的可能,但总体来说投资性房地产有持续稳定的增值潜力,执行新准则将会给企业带来额外的利润增长。利润增长来源于两方面,一是投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量带来的资产增值,二是在公允价值模式下投资性房地产不需要计提折旧和进行摊销而减少的成本支出。这两方面增加的利润是否要缴纳企业所得税,税收政策尚未规定。

采用公允价值计量投资性房地产转换为自用房地产时,应当以转换日的公允价值作为自用房地产的账面价值。当公允价值大于该房地产初始计量成本时,就面临着这样一个问题:投资性房地产转换为自用房地产后,企业应该按照哪一个计税基础来缴纳房产税,在现有的税法中也没有相应的规定。

3.对企业所有者权益的影响。由于近年来我国房地产市场的快速发展,企业持有的投资性房地产的账面价值普遍低于其公允价值。在企业首次执行《企业会计准则第3号——投资性房地产》时,公允价值与原账面价值的差额调整留存收益;在企业将自用房地产转换为投资性房地产时,公允价值大于原账面价值的差额计入所有者权益。两种调整方法都将增加企业的所有者权益。○

体现在对非货币性资产交换、债务重组、企业合并、融资租赁取得的固定资产的成本和应计入固定资产成本的借款费用的入账价值的确定上。当企业的固定资产是通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并、融资租赁的方式取得时,或发生应计入固定资产成本的借款费用时,相应的入账价值应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》、《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第21号——租赁》和《企业会计准则第17号——借款费用》的规定进行。这既避免了业务标准规范制定的重复性,也防止了相关准则规定的冲突性,使具体会计准则成为一个有机的整体,共同规范会计核算行为。

4. 后续计量。

(1) 折旧,是指在固定资产使用寿命内,按照确定的方法对对应折旧额进行系统分摊。其实质是对固定资产价值耗费进行补偿的一种核算方式。

(2) 提取折旧的范围。企业的固定资产除以下两种情况之外,均需要计提折旧:①已提足折旧仍继续使用的固定资产;②单独计价入账的土地。

(3) 折旧方法。企业应当根据固定资产的性质和使用情况,在合理确定固定资产使用寿命和预计净残值的基础上,结合与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。

(4) 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。

(5) 企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

(6) 固定资产的减值,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

5. 处置。新准则增加了固定资产终止确认条件。新准则规定,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。固定资产终止确认条件是和确认条件相对应的。

6. 披露。固定资产的披露应包括所有与固定资产有关的信息。该披露要求体现了对固定资产的重视。一方面,这是由固定资产在企业生产经营中的重要性决定的;另一方面,从保护投资者利益的角度出发,披露的信息也应全面。

二、新准则会计处理规定的主要变化

1. 重新定义了预计净残值。新准则对预计净残值的定义强调了现值概念,也就是说固定资产预计净残值的金额应为其折现值。在企业准备出售固定资产时,应检查其预计净残值并进行调整,在这种情况下预计净残值通常等于公允价值减去处置费用后的净额。

2. 规定了预计处置费用的会计处理。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。即预计弃置费用应计入固定资产成本,计提折旧。

笔者建议设立相应的固定资产明细科目对其进行核算,并采取适当的方法单独计提折旧。会计分录为:借:固定资产——预计处置费用;贷:待转资产价值(预计的处置费用折

现值)。

3. 取消了后续支出的确认原则。新准则规定,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。会计分录为:借:固定资产——后续支出;贷:银行存款等。

4. 考虑了固定资产初始计量的时间价值因素。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》予以资本化的以外,应当在信用期间内计入当期损益。

5. 简化了有关会计处理的规定。新准则取消了盘盈和接受捐赠的固定资产的初始计量的有关规定,取消了“企业在实际计提固定资产折旧时,当月增加的固定资产,当月不提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月仍提折旧,从下月起停止计提折旧”的规定。同时取消了“企业的环保设备和安全设备等资产,虽然不能直接为企业带来经济利益,却有助于企业从相关资产获得经济利益,也应当确认为固定资产,但这类资产与相关资产的账面价值之和不能超过这两类资产可收回金额总额”的规定。

6. 取消了固定资产减值转回规定。《企业会计准则第8号——资产减值》明确规定,资产减值损失不允许转回。

7. 增加了固定资产终止确认的会计处理。企业持有待售的固定资产,应当对其预计净残值进行调整。后续支出资本化后,应当终止确认被替换部分的账面价值。新准则明确规定,盘亏损失计入当期损益。

8. 增加了信息披露的具体要求。新准则有关信息披露的要求更加具体明确。如准备处置的固定资产要披露名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

三、执行新准则对企业的影响

1. 新准则将固定资产预计处置费用计入固定资产成本,将发生的符合条件的后续支出确认为固定资产,这样会使固定资产价值增大,导致企业资产结构发生变化,亦即使长期资产比重提高。

2. 固定资产价值增大,同时预计净残值强调现值概念,结果会使企业各期计提的折旧额增加,导致各期的支出、费用增加,最终使企业的收益及所有者权益减少。

3. 新准则规定:“以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应当按照各项固定资产公允价值比例对总成本进行分配,分别确定各项固定资产的成本。”由于我国目前许多固定资产的交易尚未形成公开活跃的市场,对于公允价值的确定也缺乏统一的认识,因而企业极有可能针对不同资产的折旧年限和折旧率,通过控制公允价值来调节各项固定资产的折旧费用以满足操纵利润的需要。

4. 新准则简化了一些会计处理的规定,给予了会计人员更多体现自身能力的空间,但同时也对会计人员的职业操守提出了更高的要求。

5. 新准则取消了一些会计事项如盘盈和接受捐赠固定资产的处理规定,容易造成不同行业、不同企业由于采取不同会计处理方法而形成报表差异,不利于直观比较。○