



固定资产组分核算的思考

广州 龙文滨 吴艳芳

国际会计准则理事会(IASB)新修订的第16项准则《固定资产核算》(IAS16)于2005年1月1日正式生效,IAS16第43条规定,如果固定资产的任一组成部分的成本与固定资产总成本相比金额显著,该组成部分应单独折旧。该规定将折旧的核算单位由固定资产个体缩小至其主要组分,它标志着固定资产的折旧核算方式由综合会计核算向组分会计核算转变。

与传统的综合核算相比,组分核算不仅要求固定资产的账簿记录更加详尽,而且在固定资产折旧及后续支出方面的会计处理对企业财务状况及损益的影响也不同。本文就两种会计核算的具体处理及结果进行分析和评述,对我国未来的固定资产核算方式的改革提出建议。

一、组分核算的具体处理

成本相对显著是IAS16划分核算单位——组分的原则,但其未对“显著”或“组分”明确定义,在具体处理上给予企业管理层较大的选择判断权。与此相反,美国会计准则执行委员会(ACSEC)于2003年9月声明《关于固定资产某些成本及具体业务的会计核算》(SOP)中规定,组分指一项固定资产的有形部分,它的使用寿命超过一年,管理者应根据以往经验合理判断组分资产的划分水平,但组分资产的确认上限是企业的功能单位。

一项固定资产包含多个可辨别的组分,各组分必须共同运行,作为一个整体来执行某种相应功能,则该项固定资产是一个功能单位,企业对组分资产的划分不能超过功能单位的水平。比如,企业的办公大楼是一个功能单位,该大楼的建筑结构、电梯系统、电力系统甚至天花板、窗户等都可以看成是大楼的不同组分(它们不能单独提供办公服务),但企业不

能把两幢大楼合并核算。SOP不但在组分划分规定上比IAS16详细,而且其折旧及后续支出的具体处理也与IAS16略有不同。

就年折旧额而言,由于部分组分的使用年限远小于固定资产的综合使用年限,组分核算的折旧速度明显快于综合核算。一般而言,同一固定资产的各组成部分性质不同,使用方式各异,实际使用寿命和成本消耗模式亦有所不同,利用综合使用年限计算折旧额不能准确地将固定资产的成本摊入受益期,而组分核算充分考虑了各组成部分的差异性,符合收入与费用的配比原则。而且,组分核算要求企业披露固定资产各分组的单独成本、使用期限及累计折旧,信息透明度比综合核算高。

就后续支出而言,由于在将新固定资产成本资本化的同时注销旧固定资产对应组分的账面价值,避免在会计报表中同时确认新旧组分资产的成本,组分核算下相同资产的账面价值比综合核算的结果小,能更客观地反映企业资产的实际状况(旧组分已报废或出售)。而且,尽管IAS16没有清楚列举对其他类型的后续支出的处理要求,但条款中隐含了一个与SOP相同的处理意见:除非后续支出形成一个满足资产确认条件的组分,否则全部纳入当期费用。组分核算实际上排除了目前实务中许多可资本化的支出在未来资本化的可能性。

尽管组分核算在会计信息的匹配性、真实性及披露透明度方面优于综合核算,但它的执行成本较高。一项复杂的固定



企业财务管理中,要把人作为“社会人”而不仅仅是作为“经济人”来看待,要理解人、尊重人,培养共同的企业价值观和企业文化观,采取各种激励方式,充分发挥人的主动性和积极性,从而达到通过管好人来管好财的目的。二是积累性学习。它要求企业财务管理组织及人员要不断学习,不断积累专业知识、提高技术技能和总结工作经验,不断提高企业财务管理的知识含量,这是决定企业财务管理成败与否的关键性因素。三是主动的适应能力。它要求企业财务管理在动态的环境下,要主动适应变化、利用变化和制造变化,在变化中制定新的行为规则以提高企业的竞争能力,而不仅仅是适应环境的变化,这也是柔性化理财的一个显著特点。可见,柔性化理财反映了知识经济的客观要求。实施柔性化理财,对于提高企业财务管理的适应能力、增强企业的核心能力和外部竞争能力都有着十

分重要的作用。

要实施柔性化理财,就必须做到三点:一是要加大对企业人力资源的投入,提高企业领导和员工的素质,以弥补他们在企业财务管理中的不足;二是要积极推行财务分层管理和全员管理,实行民主式和参与式财务管理,提高员工参与理财的意识;三是要加大对企业各种软资源的开发力度,培育共同的管理文化理念,形成无形的组织优势,适应不断变化的理财环境。

柔性化理财虽然是相对于传统的刚性理财而提出的,克服了刚性理财缺乏人性化、民主化、灵活性等弱点,但是科学健全的刚性财务管理体系仍是柔性化理财存在和发展的基础。两者的最终目标相同,都是实现企业价值最大化,只不过是实现目标的方法和管理思想等方面存在差异而已。□

□·参考资料

资产可能包含上百或上千个组分,若对不同使用寿命的组分分别登记及折旧,过于详细的记录对信息披露质量不仅帮助不大,而且大大增加了企业的核算成本。根据成本与收益配比原则,IAS16允许企业对成本相对不显著的组分不单独确认和折旧,若固定资产的某一显著组分与同一固定资产的其他显著组分的使用寿命和折旧方式相同,可以合并确认这些组分的成本和计提相应折旧。

二、我国现行的相关会计规范

我国《企业会计准则——固定资产》(以下简称“准则”)的第6条款规定,固定资产的各组成部分,如果各自具有不同的使用寿命或者以不同的方式为企业提供经济利益,从而适用不同的折旧率或折旧方法的,应当单独确认为固定资产。由此可见,准则实质上包含了组分核算的基本思想。

然而,会计司编的《新会计准则·会计制度讲解(2002)》中将各组成部分单独核算划作特殊情况下固定资产的确认要求,否认了固定资产各组分成本消耗模式不同的普遍特性。同时,由于准则未就固定资产的核算单位进行明确定义,且其要求企业按固定资产的类别,如房屋建筑物、机器设备、工具器具等,披露固定资产的预计使用寿命、预计净残值、折旧率以及报告日各类固定资产的账面总金额及累计折旧总额。出于核算方便或其他原因,许多企业在实务中仍然采用综合核算方式。

此外,在固定资产投入使用后所发生的维护、改建、扩建等后续支出,如果能使可能流入企业的经济利益超过原先的估计,应当计入固定资产账面价值,否则计入当期损益。由此可见,我国准则对后续支出的处理与修订前的IAS16相同。而IASB在2005年1月1日生效的IAS16中废除了该后续支出的资本化原则,因为在实务中企业很难分辨某项支出是维持还是提高了固定资产获取收益的能力。如果后续支出只要提高了固定资产获取收益的能力,都在固定资产的原账面价值基础上增加全部后续支出数额,这明显有违资产的确认原则。因此,新修订的IAS16规定,无论是初始成本还是后续支出,只有符合资产确认的基本原则,才能将其资本化。

三、对采纳组分核算的一些建议

随着经济全球化进程步伐的加快,会计国际化已成为不可逆转的潮流。尽管ACSEC制定的SOP必须经美国财务会计准则委员会(FASB)审议通过才能生效,但根据2002年10月FASB与IASB签署的“诺沃克协议”,美国公认会计原则和国际会计准则间的差异将逐步减小或消除。组分核算因其在信息匹配性、真实性及披露透明度方面的优越性,全面取代综合核算为期不远。

我国会计标准与国际会计惯例协调,同样是我国会计准则体系改革的方向。根据组分核算的特点,结合我国的实际,笔者建议:

1.充分考虑组分核算的执行成本,分步骤推进固定资产核算方式的改革。我国会计标准的执行范围正由股份有限公司向其他类型的企业扩展,如财政部、国资委要求国有企业到2005年底以前完成执行《企业会计制度》的工作。各类型企业在会计核算方式转换过程中付出了巨额成本,其中包括统筹规划支出、人员培训费用、会计系统安装、完善成本核算等。尽

管组分核算并未与现行会计准则存在原则性冲突,但它改变了我国企业固定资产的核算习惯,实务处理过程及结果差别较大。此时若仓促更改相关核算规范,不但不利于维持会计制度的连续性,而且组分核算相对较高的核算成本也会使企业的执行受影响。

因此,可分两个步骤进行,一是以发布问题解答的方式,明确固定资产的核算单位,逐步消除按固定资产类别核算,鼓励企业对不同折旧年限或折旧方式的组分单独核算;二是修订现行会计准则,确立固定资产组分核算的地位,完善与固定资产有关的后续支出的确认原则。分步骤推进固定资产核算方式的改革,不仅给予我国企业充分的适应期,缓和组分核算的冲击,而且会计准则制定者也可以从分析西方企业执行IAS16的经济后果、总结FASB的相关研究成果及了解相关准则的修订动态中,制定出适合我国经济发展及有利于企业成长的会计准则。

2.制定组分划分水平及后续支出处理的详细指引,帮助管理层进行正确的职业判断。合理划分固定资产的核算单位是正确进行组分核算的前提,它要求管理层和相关会计人员具备较高的职业判断能力。例如,为了避免繁琐的后期折旧费用的追溯调整,管理层应在取得或建造固定资产时,考虑各组成部分在未来更新的可能性,以此确定组分资产的划分水平。而对组分更新的可能性的正确判断,需要管理层根据历史统计数据对各组分的物理特性、使用方式、预期寿命及寿命分布等进行全面的分析。同时,组分核算不再将有关固定资产的后续支出划分为日常维修、扩建、改良、更新等种类,简化后续支出资本化原则,赋予管理层更大的判断权。

3.缓和组分核算对不同行业的影响,合理确定新准则的生效日期。《企业会计制度》是我国企业会计核算制度体系的三大制度之一,适用于除金融企业、小企业之外的其他所有企业,但考虑到我国企业的实际情况,不同类型的企业的实施期限规定不同(如《企业会计准则——固定资产》于2002年1月1日起暂在股份有限公司范围内施行)。可见,现行的两大会计标准均未就行业特点对核算内容、核算方法以及生效日期进行额外区分。

固定资产核算方式的改变对不同行业的影响各异。对于服务、旅游、传播娱乐及商业贸易等行业企业而言,固定资产占总资产额的比重不大,组分核算对其影响较小;而对于制造、公用事业、交通运输、电讯等资产密集型行业的企业而言,组分核算不仅导致执行成本急剧上升,而且由于在现行规定下可资本化支出必须纳入当期费用,对前期利润的影响巨大。考虑到可比性原则,新准则不能因经济后果的差异而允许两种核算方式同时存在,因此可以通过合理确定准则的生效日期来缓和组分核算对不同行业的影响。

具体有两种方法,一是根据不同行业确定不同的生效日期,二是仅设计一个生效日期,但将该日期适当推延。第一种方法充分考虑了组分核算对各行业的影响,但在具体操作上相对困难,比如跨行业经营的企业,特别是采用混合型经营策略的企业集团,很难确定应适用的生效日期。因此,笔者倾向于第二种方法,但建议准则制定者在确定最后生效日前充分咨询各行业的意见。☐